

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**A PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS PERSPECTIVAS DA
REFORMA TRIBUTÁRIA DENTRO DO ARRANJO CONSTITUCIONAL FISCAL
FEDERATIVO**

CAIO MAGALHÃES CHAVES BARBOSA

RIO DE JANEIRO

2022

CAIO MAGALHAES CHAVES BARBOSA

A PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS PERSPECTIVAS DA
REFORMA TRIBUTÁRIA DENTRO DO ARRANJO CONSTITUCIONAL FISCAL
FEDERATIVO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

B238p Barbosa, Caio Magalhães Chaves
A Progressividade na Constituição Federal e as
Perspectivas da Reforma Tributária dentro do
Arranjo Constitucional Fiscal Federativo / Caio
Magalhães Chaves Barbosa. -- Rio de Janeiro, 2022.
82 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Progressividade. 2. Reforma Tributária. 3.
Tributação sobre o consumo. 4. Federalismo Fiscal.
5. Princípios Tributários. I. Maneira, Eduardo,
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

CAIO MAGALHAES CHAVES BARBOSA

A PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS PERSPECTIVAS DA
REFORMA TRIBUTÁRIA DENTRO DO ARRANJO CONSTITUCIONAL FISCAL
FEDERATIVO

Monografia de final de curso, elaborada
no âmbito da graduação em Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como pré requisito para obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Eduardo Maneira

Data da Aprovação: __/__/__

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND
SECRETARIA DAS COORDENAÇÕES
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: 27 / 06 / 2022

Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)
Daniel Lannes (UERJ)

Guilherme Picinini (UERJ)

Eduardo Maneira (UFRJ - orientador)

Reuniu-se para examinar a **MONOGRAFIA** do discente:

CAIO MAGALHÃES CHAVES BARBOSA

DRE 117283848

INTITULADA "A PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS PERSPECTIVAS
DA REFORMA TRIBUTÁRIA DENTRO DO ARRANJO CONSTITUCIONAL FISCAL
FEDERATIVO"

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA,
FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 01	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 02	2,0	2,0	5,0	1,0	10,0
Prof. Membro 03					
MÉDIA FINAL					10,0

PROF. ORIENTADOR (A):

Eduardo Maneira

NOTA: 10,0

PROF. MEMBRO 01: Daniel Lannes (UERJ)

NOTA: 10,0

PROF. MEMBRO 02: Guilherme Picinini (UERJ)

NOTA: 10,0

PROF. MEMBRO 03: _____

NOTA: _____

MÉDIA FINAL*: 10,0

*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

() SIM

() NÃO

AGRADECIMENTOS

Não somos adeptos de grandes formalidades ou manifestações românticas de afeto, mas não poderia deixar de agradecer minha família, por tudo o que sempre representaram para mim. A dignidade, firmeza, honestidade, solidariedade e justiça são alguns dos tantos valores que aprendo de vocês.

Meu pai, minha mãe e minha irmã, espero ser tão bom para vocês quanto vocês foram e permanecem sendo para mim. É uma grande honra, e também grande responsabilidade, em fazer parte desta família. Eu amo vocês, muito obrigado.

Agradeço também, é claro, à minha amada companheira Beatriz. Obrigado por todo o infinito suporte e companheirismo nestes anos juntos. Amarrarei, certamente, meu arado a sua estrela, para que o tempo traga safras e safras de sonhos, e quilos e quilos de amor.

Por fim, agradeço ao povo brasileiro, que mesmo com tanto problema, todo o sistema, toda Ipanema, vão levando o Brasil em sua força existencial inesgotável. Para todos aqueles que morreram na esperança de um mundo melhor, meu muito obrigado. Dias melhores são possíveis, e eles chegarão para todos nós.

(...) Brasil, o teu nome é Dandara

E a tua cara é de Cariri

Não veio do céu

Nem das mãos de Isabel

A liberdade é um dragão no mar de Aracati (...)

Samba Enredo Mangueira, 2019

RESUMO

Propõe-se, neste trabalho, a análise da progressividade na Constituição Federal, tanto em sua estrutura de regra como de princípio. Busca-se extrair os fundamentos constitucionais referentes à progressividade, bem como seu objetivo social, sua técnica de aplicação e suas respectivas implicações jurídicas. Passo seguinte, serão abordados os impactos regressivos da tributação sobre o consumo e sua influência na renda dos contribuintes. Averigua-se, também, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade de tributação progressiva em relação aos tributos em que a Constituição Federal não abordou expressamente pela sua aplicação, especialmente sobre o patrimônio. Consequente, presta-se à análise do modelo de tributação vigente no Brasil, com seu cotejo de adequação, ou não, à progressividade. Por fim, apresentar-se-ão os principais projetos referentes à reforma tributária, bem como seus impactos no estabelecimento de um sistema tributário progressivo e das possibilidades de implantação de tributos tipo IVA, em face da estrutura de competências tributárias federativas adotada pela Constituição Federal de 1988.

Palavras chave: Progressividade, Constituição Federal, Reforma Tributária, Federalismo Fiscal, Renda, Tributação sobre o consumo.

ABSTRACT

This dissertation is aimed at the analysis of the progressiveness on the Federal Constitution, in both rule and principle. Also, it's in order to find the constitutional foundations about de progressiveness, as well as its social objective, its technique of application and its own legal implications. The next step, the regressive impacts of taxation on consumption and its influence on taxpayer's income will be addressed. It is also investigated the jurisprudential of the Federal Supreme Court about the possibility of progressive taxation in relation to taxes in which the Federal Constitution did not expressly addressed by its application, especially those who fall upon the property. Therefore, it will be analysed the current taxation model, whether or not it meets the progressiveness. At the end, it will be presented the main projects for tax reform, as well as its impacts on the establishment of a progressive tax system, and about the possibility of implementing a VAT-type tax, considering the federal tax jurisdictional adopted by the Federal Constitution of 1988.

Key words: Progressiveness, Federal Constitution, Tax Reform, Federal Tax jurisdictional, Income, Taxation on consumption.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<i>Apud</i>	Apresentada por ou apresentação de
Art.	Artigo
Cap.	Capítulo
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTB	Carga Tributária Bruta
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
Ed.	Edição, editor
Etc.	<i>et coetera</i> (e outras coisas)
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
<i>Idem</i> ou <i>id</i>	O mesmo (autor) acima
<i>In:</i>	Em, no, contido em
II	Imposto sobre a Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
Pg.	Página
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
Prof.	Professor
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
Vol.	Volume (antes de algarismo romanos)

SUMÁRIO

1. O CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE	15
1.1. As teorias sobre o fundamento da progressividade e sua previsão na Constituição Federal de 1988	16
1.2. A Progressividade como norma constitucional	22
1.3. O princípio constitucional da progressividade.....	23
1.4. A Progressividade como regra.....	29
2. A NATUREZA REGRESSIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	33
3. A PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO DE ACORDO COM O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	38
4. A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	45
5. A PROGRESSIVIDADE NAS PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA	56
5.1. Os Projetos de Lei 3.887/2020 e 2.337/2021	56
5.2. Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e nº 110/2019.....	61
5.3. A Emenda Substitutiva Global nº 178: uma nova perspectiva	65
5.4. O Federalismo Fiscal no Brasil e os impostos sobre valor agregado (IVA).....	67

INTRODUÇÃO

O presente trabalho delimita-se ao estudo da progressividade, seja em sua dimensão principiológica ou de regra, tal como foi concebida pela Constituição Federal de 1988. Ademais, será analisada a aplicação da progressividade como instrumento de equalização fiscal, suas diretrizes e fundamentos constitucionais, bem como seu impacto na tributação sobre o consumo.

Ademais, em relação ao tema investigado, serão abordados os meios de implementação, jurisprudência e projetos de lei referentes à progressividade, sob a perspectiva das legislações nacionais e internacionais até o ano de 2022.

Isto porque, tendo como norte o alinhamento da Constituição Federal à progressividade, a técnica de distribuição de renda e equiparação do ônus fiscal entre os mais diversos contribuintes é, sobretudo, uma das estratégias de desenvolvimento nacional para superação de suas mazelas sociais, tais quais a pobreza, a desigualdade e a concentração de renda.

Não obstante, quando dos reflexos da progressividade nas modalidades de tributação indireta, ou seja, incidentes sobre o consumo, o tema revela-se especialmente afeto aos menos desfavorecidos economicamente.

Naturalmente, quanto mais perto da pobreza, maior é o percentual da renda média consumida pela compra de bens vitais, na persecução do mínimo existencial. Quanto mais longe dela, menor se revelam os gastos com estes bens, no que se percebe a lei da utilidade marginal do capital.

Neste diapasão, não há de se negar a absoluta diversidade dos padrões de consumo populacional, condicionados especialmente pela renda, e as necessidades de adequação das técnicas de tributação em razão da equalização do ônus fiscal.

De toda forma, independente da faixa de consumo, para uma vida digna, minimamente, é necessário se fazer garantir todos os bens materiais essenciais para a boa

formação física e psicologia dos indivíduos, tais como a alimentação, itens de higiene, moradia, etc.

Este tema é de absoluto interesse social, especialmente porque, em contextos de recessão econômica, que potencializam aumentos inflacionários e encarecem dos bens de consumo, em contraponto à corrosão da renda média, o orçamento das famílias passa a ser destinado, se é que será suficiente, basicamente ao custeio de sua subsistência, através do consumo de bens essenciais.

É triste cenário, infelizmente, em que se encontra o Brasil. De acordo com o estudo realizado pela Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania e Segurança Alimentar e Nutricional, há um número alarmante de pessoas em situação de fome no país, estimado em 33,1 milhões de brasileiros, bem como a existência de 125,2 milhões (ou 58,7% da população) em situação de insegurança alimentar.

Imperioso seria, portanto, para proteção dos mais vulneráveis, a implementação de um sistema fiscal progressivo, com a necessária equalização da arrecadação fiscal entre os tributos diretos – sujeitos à progressividade em sua dimensão de técnica de tributação – em relação aos tributos indiretos, de natureza regressiva.

Desta forma, com a maximização dos tributos diretos em detrimento dos indiretos, permitir-se-ia a desoneração fiscal na tributação sobre o consumo, aliviando o ônus fiscal dos mais pobres em seus gastos essenciais.

Este é, senão veja-se, o objetivo precípua do Estado de Bem Estar Social, tal como amplamente absorvido pela Constituição Federal de 1988, não a toa chamada de “*Constituição Cidadã*”.

Nesta toada, a Carta Magna houve por bem determinar, expressamente, a aplicação da progressividade enquanto regra em algumas exações tributárias. Ocorre que, para além da técnica ou regra de tributação restrita ao comando constitucional expresso, a progressividade é, em verdade, um princípio geral do sistema tributário nacional, que se efetiva quando da harmonização do sistema tributário como um todo.

Ou seja, os tributos indiretos, incidentes no consumo, devem ser sopesados em função da progressividade dos tributos diretos, a fim da materialização da progressividade enquanto princípio constitucional.

Desta feita, apura-se neste trabalho como o Fisco enxerga e materializa a progressividade em seu arranjo fiscal. Em sendo o sistema regressivo como um todo, quais seriam as ferramentas jurídicas possíveis para harmonização do ônus tributário entre os contribuintes de diferentes padrões de renda?

Ressalte-se neste contexto que, periodicamente, aquece-se no legislativo federal a discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária, sendo certo que diversos projetos já foram apresentados sobre o tema.

Faz-se mister, portanto, uma análise do tema, utilizando-se inclusive do direito comparado para identificar as melhores práticas fiscais aptas a implementar e/ou aperfeiçoar o princípio da progressividade matriz tributária nacional, espelhando as melhores práticas utilizadas nos demais países.

Vale ressaltar, também, que o arranjo constitucional da tributação sobre o consumo subdivide competências tributárias a partir das entidades federativas. Sendo assim, impostos unificados, incidentes sobre o valor agregado, são possíveis de serem adotados respeitando a Carta Constitucional?

Para resposta destes questionamentos, serão analisadas normas e princípios nacionais e internacionais, bem como as práticas fiscais, dados, entendimentos doutrinários e jurisprudências que levem luz ao tema. Esta análise servirá de subsídio para a elucidação da progressividade no modelo fiscal brasileiro, bem como as perspectivas e necessidades atinentes aos projetos de reforma.

O recurso metodológico a ser utilizado nesta monografia é o do tipo pesquisa exploratória documental, tendo como objeto a análise de dados relacionados com direito tributário, política fiscal, projetos de lei e impactos da tributação sobre o consumo nas coletividades nacionais e internacionais.

1 - O CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE

A progressividade, em sua dimensão de regra, é uma técnica de tributação que gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais, em termos absolutos, mas sim comprometa uma parte maior de seus rendimentos, quando em comparação com contribuintes de menor capacidade contributiva¹.

Ou seja, na técnica da tributação progressiva, a alíquota média cresce à medida que aumenta a renda dos agentes econômicos tributados². Basicamente, quanto maior a riqueza do agente tributado, progressivamente maior será o fator de tributação.

Neste passo, a progressividade, diferenciando-se da proporcionalidade, representa o efetivo aumento da alíquota fiscal em razão da maior ou menor riqueza do contribuinte. Ela não se pauta por um fator fixo de tributação.

Por sua vez, a proporcionalidade, como espécie de progressão retilínea, realiza o tratamento tributário dos contribuintes mediante critérios estanques. A alíquota mantém-se a mesma, pouco importando a base de cálculo.

E tão somente pela proporcionalidade, os contribuintes mais abonados, naturalmente, já suportariam encargo fiscal maior em relação aos menos enriquecidos. Quanto maior a base de cálculo, maior será, em termos absolutos, o resultado da tributação, ainda que se utilizando de alíquotas idênticas.

Ocorre que a proporcionalidade não se configura como uma ferramenta capaz de realizar a justiça fiscal, especialmente porque nem todos os tributos podem ser graduados de acordo com a riqueza do contribuinte (os chamados tributos indiretos).

Desta forma, como os menos favorecidos sofrem com a corrosão de sua renda basicamente na compra dos itens e serviços essenciais para sua subsistência, ou seja,

¹ LEÃO, Martha Toribio. A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física no Sistema Brasileiro; Revista de Direito Tributário Atual n° 28; Publicada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); pg. 190.

² POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade, Distribuição de Renda e Indução. Revista Direito Tributário Atual n° 21, Publicada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); ISSN 1415-8124; pg. 362.

justamente pagando os chamados tributos indiretos, sua renda média é proporcionalmente mais afetada pela tributação.

Quando contribuintes com rendas distintas suportam o mesmo ônus fiscal, como na tributação sobre o consumo, tende-se a sacrificar a renda básica (utilizada no provento dos bens essenciais) em detrimento da acumulação de riqueza³. É o chamado efeito regressivo do tributo: tributa-se mais aquele que pode menos.

Neste diapasão, a progressividade surge como um postulado para, tributando desigualmente os desiguais, realizar a justiça fiscal. Ela seria o instrumento jurídico apto para redistribuir o ônus fiscal, corrigindo as desigualdades geradas pela tributação regressiva.

1.1 – AS TEORIAS SOBRE O FUNDAMENTO DA PROGRESSIVIDADE E SUA PREVISÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal houve por bem, por meio de seu art. 145, § 1^o, acolher a gradação dos impostos em função da natureza pessoal e de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Desta forma, ao tratar de progressividade, muitos autores costumam a extrair seu fundamento da capacidade contributiva. Tributar de acordo com a capacidade contributiva implicaria, necessariamente, na gradação de alíquotas, progressivamente, em função da riqueza do agente econômico.

Neste sentido vale citar José Maurício Conti, que subdivide a equidade em seu sentido vertical, de igualdade de tributação entre contribuintes de mesma capacidade contributiva, e

³ Veja o seguinte exemplo: “Um diretor de empresa ganha R\$9998, ao mês, enquanto uma trabalhadora doméstica ganha R\$998, o valor do salário mínimo. Se ambos comprarem uma cesta básica no valor de R\$280 e, supondo que R\$99,98 desse valor correspondesse a impostos indiretos, 10% da renda total da trabalhadora doméstica seria revertida em imposto sobre consumo desse produto. Já o executivo comprometeria apenas 1% do total de seu salário. Ou seja: apesar de pagarem o mesmo valor no produto, a trabalhadora doméstica, proporcionalmente, estaria pagando 10 vezes mais impostos que o executivo”. <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>, acessado em 29/09/2021, às 02h:38min.

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

horizontal, de tratamento tributário diferenciado para contribuintes de padrões de renda distintos⁵.

Em outro sentido, autores como Martha Toribio Leão apontam que capacidade contributiva e progressividade não estariam propriamente vinculados. Ainda, segundo ela, a técnica que melhor atenderia a capacidade contributiva seria a proporcionalidade⁶:

A capacidade contributiva, inaugurada pelo pensamento liberal de Adam Smith como critério de distinção econômica entre os contribuintes para fins de tributação, exige que cada um contribua conforme sua capacidade econômica, isto é, conforme a medida de sua renda, sendo sintomático que o próprio economista defendia a adoção de um sistema proporcional e não progressivo de alíquotas no imposto sobre a renda

Isto porque a tributação conforme a capacidade contributiva implicaria em que os contribuintes pagassem seus tributos na exata proporção de sua capacidade econômica. Em assim sendo, *“a capacidade contributiva, enquanto exigência de que quem tem mais, pague mais, estaria plenamente satisfeita com alíquotas proporcionais, não havendo uma correlação necessária com a progressividade”*⁷.

Ato contínuo, há de se dizer sobre a teoria do benefício na justificação da progressividade, como espécie de relação sinalagmática entre contribuinte e Fisco. Quanto maior a renda auferida pelo agente econômico, maior o benefício recebido do Estado pelo contribuinte.

Entretanto, a teoria supracitada contraria a lógica da utilização dos serviços fiscais, em que se presume, justamente, que os mais pobres sejam os que mais precisam e se utilizam dos serviços públicos⁸.

Consequente, cite-se a teoria do sacrifício, ligada ao racional utilitarista, segundo a qual o tributo deve implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade contributiva.

⁵PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Dezembro de 2016 *apud* CONTI, 1997, p. 73

⁶ LEÃO, Martha Toribio. Idem. Pg. 191.

⁷ LEÃO, Martha Toribio. Idem. Pg. 191.

⁸ LEÃO, Martha Toribio. Idem. Pg. 192.

Isto porque, quanto maior a riqueza, mais dispensável ela seria para a satisfação das necessidades vitais, devendo então os tributos serem progressivamente graduados, levando assim a equivalência de sacrifícios⁹.

Nas palavras de Victor Saldanha Priebe, “*igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes (...), e que é a base da teoria moderna da utilidade, a saber, que o valor de um bem diminui à medida que a quantidade deste bem aumenta, uma vez que cada nova unidade do mesmo bem permite satisfazer necessidades cada vez menos*”¹⁰

A teoria supracitada, entretanto, sofreu de abalos em função do certo grau de subjetividade existente na mensuração deste grau de sacrifício. Ademais, se interpretada ao extremo, a teoria do sacrifício não implicaria a tributação progressiva, mas, sim, a isenção dos mais pobres, tributando- se tão somente os mais ricos, até que eles se igualassem àqueles¹¹.

Por fim, afastando as teorias acima explicitadas (teorias clássicas), insurge-se a teoria da finalidade indutora da progressividade. A progressividade seria uma escolha política do constituinte para utilização da tributação “*enquanto mecanismo de intervenção do Estado na ordem econômica e social, para a promoção da redistribuição de riquezas no nosso País*”¹².

Assim sendo, a progressividade não seria legitimada por uma razão fiscal, mas sim extrafiscal. Desta forma, Schoueri posiciona o fundamento constitucional da progressividade em razão dos critérios emanados pela justiça distributiva e pelo princípio da solidariedade social.¹³

Em outras palavras, a progressividade seria um instrumento constitucional que, alicerçada como técnica de redistribuição de riquezas, promove o incremento do bem estar social e o financiamento da máquina pública em prol da realização dos direitos fundamentais.

⁹ LEÃO, Martha Toribio. Idem. Pg. 194.

¹⁰ PRIEBE, Victor Saldanha. Idem. apud CONTI, 1997, p. 80.

¹¹ LEÃO, Martha Toribio Idem. apud SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, P. 358.

¹² LEÃO, Martha Toribio. Idem. Pg. 195.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica - Luis Eduardo Schoueri. - Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pgs. 296/297.

Para os fins deste trabalho, adota-se, majoritariamente, a teoria do fundamento indutor da progressividade.

Feita esta digressão, relembre-se do art. 145, §1º, da Constituição Federal, ao dispor que *“os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”*.

É justamente por meio dessa gradação, pessoal e progressiva, em que se pretende pela realização da justiça fiscal. É por meio da quebra, *a priori*, com a igualdade formal, em que a progressividade possibilita a perquirição da igualdade em seu aspecto material.

Neste passo, Raphael Assef Lavez¹⁴ realiza a distinção da capacidade contributiva em sua natureza absoluta (objetiva) e relativa (subjéctiva), sendo a primeira referente à aptidão abstrata para contribuição aos gastos públicos, vedando a tributação que não traduzam efetivos sinais de riqueza.

Veja-se que a natureza absoluta da capacidade contributiva está em confluência com o elemento da economicidade no direito tributário: o fato gerador da obrigação tributária precisa ter algum aspecto econômico. Ou seja, a capacidade contributiva exprime, em sua natureza absoluta, um aspecto objetivo de manifestação econômica, um fato jurídico tributável.

Já em sua natureza relativa, ou subjéctiva, a progressividade considera a situação individual do contribuinte, dizendo, a partir dela, qual será a gradação do imposto incidente sobre sua manifestação econômica.

Neste juízo, a progressividade deve ser alocada na equalização entre a posição econômica do contribuinte, tendo como referencial as despesas necessárias para manutenção do seu mínimo existencial, e limitada em função dos demais princípios constitucionais, tais como o Não Confisco e o Direito à Propriedade Privada.

¹⁴ LAVEZ, Raphael Assef. Progressividade no Imposto de Renda: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais. Série Doutrina Tributária Vol. XXIX; Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); ISBN 978-65-86252-10-1; pg. 41.

É nesta exata possibilidade de equipar o binômio objetivo, da manifestação econômica, com o subjetivo, de juízo entre necessidade e patrimônio, que repousa o aspecto da pessoalidade apregoado pelo supracitado art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Veja-se que, ao fim e ao cabo, a pessoalidade na exação tributária é determinada em razão da sistemática de apuração do tributo. Tanto é verdade que o próprio texto constitucional admite a impossibilidade de se apurar pessoalidade em todas as modalidades da tributação do Fisco, ao utilizar a expressão “*sempre que possível*”.

É o que explicita muito bem o Professor Hugo de Brito Machado¹⁵:

O “sempre que possível” a que se refere o § 1º do art. 145 da CF/88 não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das “circunstâncias” econômicas, mas sim que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e não pela boa vontade do legislador ou do aplicador da lei.

E exemplifica:

Nem sempre, em face das próprias peculiaridades do imposto, é possível aferir de modo claro e preciso a capacidade econômica do contribuinte. Em relação ao Imposto de Renda das pessoas físicas, por sua própria natureza, é possível dar-lhe caráter pessoal, e graduá-lo considerando bastante a capacidade contributiva. Tais princípios deverão, então, em relação a esse imposto, ser prestigiados com maior amplitude, eis que isso é plenamente possível. Já o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é calculado em face de um produto industrializado, e não propriamente de quem o industrializa ou consome, possibilita a aferição da capacidade contributiva de modo apenas indireto, ou reflexo, com a tributação mais gravosa de produtos supérfluos ou luxuosos.

Não obstante, o elemento da pessoalidade trouxe consigo um dos pontos cinzentos da aplicação da tributação progressiva quando de sua possibilidade de sua incidência nos tributos incidentes sobre o patrimônio, também denominados impostos reais.

Isto porque são denominados impostos reais aqueles incidentes apenas sobre a matéria tributável, sem atender aspectos pessoais do contribuinte¹⁶. Os impostos pessoais, por sua vez, seriam justamente aqueles flexionados em razão da subjetividade do contribuinte.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional; 6ª Edição; Editora Atlas; pg.14.

¹⁶ BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana; Tese de Doutorado aprovada em 04/12/2007 pela Universidade do Vale dos Sinos (UNISINOS); Pg.

Neste diapasão, Marciano Buffon posiciona a classificação entre impostos reais e pessoas como meramente pedagógica, tendo em vista que o patrimônio seria, por si, uma expressão da capacidade de contribuir¹⁷:

Como ocorre em relação ao consumo de bens sofisticados, os quais são submetidos a uma tributação mais gravosa em vista do princípio da seletividade, a existência de um patrimônio denota, em princípio, uma nítida manifestação da capacidade de contribuir, visto que, em tese, corresponde a uma expressão de renda acumulada pelo proprietário.

Assim sendo, ele sustenta pela possibilidade de aplicação da progressividade também aos impostos classificados como reais, posto que neles igualmente se expressaria a manifestação da capacidade contributiva.

Ressalve-se que, a respeito do tema, serão abordados posteriormente neste trabalho os julgados do Superior Tribunal Federal (STF) sobre a constitucionalidade da tributação progressiva sobre os impostos reais¹⁸.

Ato contínuo, em se tratando das espécies de tributo incidentes sobre o consumo, em razão de sua sistemática de apuração, não se pode aferir a pessoalidade, tampouco estabelecer a aplicação da progressividade.

Em sendo assim, para estes casos, são aplicadas outras ferramentas jurídicas para atenuação da ausência de pessoalidade dos tributos indiretos como, por exemplo, a seletividade e a essencialidade¹⁹.

Veja-se que, incontestavelmente, a Constituição Federal é rica em princípios para gradação e harmonização do ônus fiscal. Isto porque, na persecução do bem comum, a “Constituição Cidadã” possui diversos afluentes jurídicos no sentido da maximização da dignidade da pessoa humana, financiada por meio da contribuição solidária da máquina pública.

253 *apud* SANTOS, J. Albano. TEORIA FISCAL. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. 2003, p. 247.

¹⁷ BUFFON, Marciano. *Idem*. Pg. 255.

¹⁸ Em atenção ao Capítulo 3 (três) deste trabalho.

¹⁹ LAVEZ, Raphael Assef. *Idem*. Pg. 43 *apud* Cf. CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996, p. 48.

Nesta toada, Marciano Buffon sustenta a importância da tributação como instrumento de densificação da dignidade da pessoa humana, assim viabilizada por meio de sua adequação à efetiva capacidade contributiva do contribuinte, bem como do uso da extrafiscalidade como ferramenta de concretização de direitos fundamentais²⁰.

Desta forma, a progressividade não se trata apenas da técnica de tributar mais pesadamente os contribuintes de maior capacidade contributiva. Ela é, sobretudo, um instrumento de redistribuição de riqueza, contribuindo para atender os objetivos sociais amplos do Estado para erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais²¹.

1.2 – A PROGRESSIVIDADE COMO NORMA CONSTITUCIONAL

As normas constitucionais, quando interpretadas em conjunto, exprimem uma ordem de regras e propósitos, pretensiosamente coesa e harmônica, a reger um sistema normativo jurídico²².

Estas referidas normas, que descrevem como algo deveria ser, tradicionalmente, foram subdivididas em dois tipos normativos, classificadas pela doutrina entre regras e princípios.

Segundo Gilmar Mendes, os princípios desempenham uma função argumentativa, por serem mais abrangentes que as regras e por assinalarem os chamados *standards* de justiça – “*instrumentos úteis para se descobrir a razão de ser de uma regra*”²³.

Ainda, de acordo com o autor, dos princípios podem ser extraídas regras derivadas, ainda que não expressas do texto legal: “*Já que os princípios estruturam um instituto, dão ensejo, ainda, até mesmo à descoberta de regras que não estão expressas em um enunciado legislativo, propiciando o desenvolvimento e a integração do ordenamento jurídico*”²⁴.

Neste ponto, conforme lição de Ronald Dworkin, tanto regras quanto princípios estabelecem obrigações normativas, diferenciando-se em razão do seu modo de aplicação: as

²⁰ BUFFON, Marciano. Idem. Pg. 190.

²¹ POLIZELLI, Vitor. Idem. Pg. 337.

²² MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 14 ed. Ver. E atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. – (Série IDP) – Pg. 71.

²³ MENDES, Gilmar Ferreira. Idem. Pg. 72.

²⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. Idem. Pg. 72.

regras são ou não aplicadas (natureza disjuntiva), enquanto os princípios não desencadeiam automaticamente suas consequências jurídicas, podendo inclusive ser sopesados em caso de conflito²⁵.

A despeito da separação formal entre regras e princípios, não se pode, contudo, chegar-se a conclusão de que se tratam de categorias alternativas exclusivas²⁶.

Determinadas regras constitucionais, quando interpretadas sistematicamente, podem oferecer dimensão interpretativa tanto de princípio como de regra, em natureza alternativa inclusiva²⁷.

E é neste exato sentido em que se propõe a interpretação da progressividade na Constituição Federal.

1.3 – O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROGRESSIVIDADE

Parte da dificuldade em se conceber a progressividade como princípio decorre, em geral, de sua aparição na Magna Carta por meio da estrutura de regra. A esse respeito, veja-se o posicionamento de Lais Gramacho Colares²⁸:

(...) a Constituição efetivamente só prevê a progressividade como critério para definição das alíquotas do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Em relação ao imposto sobre a propriedade territorial rural, a progressividade prevista não trata de uma elevação da alíquota, em razão do aumento da base de cálculo, mas sim de um mecanismo para estimular a função social da propriedade rural. Neste último caso, a progressividade se verifica quando a alíquota varia em razão da produtividade ou não da propriedade rural.

Em todos os casos, portanto, a progressividade funciona como uma técnica para a definição dos aspectos quantitativos da obrigação tributária (alíquota, em função da base de cálculo ou de algum comportamento esperado do proprietário de bens imóveis).

²⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. Idem. *Apud* Ronald Dworkin, *Taking rights seriously*. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1978, p. 24-27.

²⁶ LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 143. *Apud* Cf. ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 277-291 (281).

²⁷ LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 143.

²⁸ Colares, Lais. *O Princípio Geral da Progressividade no Sistema Tributário Nacional*. Publicado em 19.12.2018 na Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento; DOI:10.12957/rfptd.2018.361; e-ISSN: 2317-837X

Desta forma, muitos autores conceituaram a progressividade como uma técnica de tributação, seja em sua natureza distributiva ou extrafiscal²⁹. Ou seja, uma regra decorrente do comando normativo expresso da Constituição Federal.

Ocorre que, a despeito de sua estrutura constitucional de regra, nada impede o reconhecimento de sua natureza principiológica. Esta é a lição de Galledo Peragón, preceituando que, no plano abstrato, ela é um princípio que forma o sistema tributário que não pode ser dispensado se o objetivo é que o sistema seja justo, ao passo que, em concreto, é um instrumento técnico que possibilita uma igualdade de fato³⁰.

Isto porque a acolhida de princípios ao ordenamento jurídico constitucional independe de sua previsão expressa. Eles podem, muitas vezes, ser extraídos pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico. Este é justamente o caso da progressividade, *“uma vez que o fundamento moral e jurídico da tributação, este explícito na Constituição, levam-nos à conclusão natural de que a progressividade é, sim, também um principio norteador de todo o sistema tributário”*³¹.

²⁹ Neste sentido: “A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo ‘quanto mais se ganha, mais se paga’, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de ‘riqueza presumível do contribuinte’. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório”. SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário; 8ª Edição. Publicado em São Paulo, Editora Saraiva, ano 2016.

Veja-se também: “A progressividade é uma técnica de tributação através da qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva. O parâmetro de referência para a variação de alíquota geralmente é a própria base de cálculo do tributo. Assim, faz-se com que bases menores suportem alíquota menor e bases maiores suportem alíquota maior, do que é exemplo o imposto sobre a renda, no qual rendas menores suportam alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5%, conforme o patamar, e rendas maiores suportam alíquota de 27,5%. Mas a progressividade pode se dar também por outros critérios, como no caso do imposto sobre a propriedade territorial rural, em que são aplicadas alíquotas menores para imóveis com menor tamanho e maior grau de produtividade e alíquotas maiores para imóveis de maior tamanho e menor grau de produtividade, ou seja, em que as alíquotas são menores para pequenos imóveis produtivos e maiores para latifúndios improdutivos. Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 8ª Edição. Publicado em São Paulo, Editora Saraiva, ano 2017.

³⁰ COLARES, Laís Gramacho. Idem. *Apud* Galledo Peragón, José Manuel. Los principios materiales de justicia tributaria. Granada, 2003. p. 169.

³¹ COLARES, Laís Gramacho. Idem.

É, portanto, extrapolando o critério de gradação de alíquotas, que a progressividade assume forma de princípio correlacionado à concepção de justiça fiscal, derivada, direta ou indiretamente, do princípio do Estado Social de Direito³².

A progressividade-princípio representa a confluência do espírito constitucional em torno do Estado de Bem Estar Social. Ela é o consectário lógico do texto constitucional, sejam das normas da técnica de gradação ou dos princípios consignados pela Carta Magna³³.

Em sendo assim, a progressividade-princípio surge como uma espécie de norma derivada e, ao mesmo tempo, construtora, do próprio espírito constitucional, alicerçado no dever de atuação positiva do estado para construção da *justiça social*³⁴.

É nesta seara, do dever positivo do estado em promover a justiça social, em que repousa a progressividade-princípio. Utilizando da nomenclatura proposta pelo professor Schoueri, seria uma *norma tributária indutora na implementação de objetivos positivos do estado*³⁵.

A progressividade-princípio decorreria de sua utilização, como instrumento de atuação política, na escolha dos sujeitos que devem suportar o ônus de determinadas despesas públicas, em atenção aos racionais constitucionais da solidariedade social e econômica³⁶.

³² LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 147.

³³ Neste sentido: “foram mencionados diversos dispositivos constitucionais (arts. 1º; 3º, I e III; 5º, LXXIV; 6º; 14, caput e §§ 9º a 11; 170; 173, caput e § 4º; 193; 194; 196 ;199; 201; 203; 205; 206, I e IV; 208; e 209) de cuja mera leitura não se extrai uma relação direta com a progressividade do imposto sobre a renda, mas, a depender do ângulo pelo qual sejam avaliados, é possível que deles se construam normas que, em maior ou menor grau, de forma dedutiva ou indutiva, sirvam de fundamento constitucional para a progressividade do imposto sobre a renda”. LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 143.

³⁴ Neste sentido: “No caput do artigo 170, declara o constituinte ser fim da Ordem Econômica ‘assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social’. A mesma finalidade da justiça social está presente, também, no artigo 193, que versa sobre a ‘ordem social’, ambos coerentes com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no artigo 3º, incisos I e III, onde se insere a construção de uma ‘sociedade livre, justa e solidária’, erradicadas ‘a pobreza e a marginalização’ e reduzidas ‘as desigualdades sociais e regionais’, tudo a partir do princípio fundamental da República, inserido no inciso III do artigo 1º do texto constitucional: ‘a dignidade da pessoa humana’. Tem-se, assim, o vetor da atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social”. LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 143.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Idem. Pg. 87.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Idem. Pg. 87. *Apud* Cf. Gian Antonio Micheli. Corso di Diritto Tributario, Torino, Unione Tipografico-Editrice, 1970, pp. 83-84.

É, ainda, caminho natural decorrente da opção do constituinte em inserir a redução das desigualdades regionais e setoriais como princípio da ordem econômica. Materializa-se como instrumento de busca da justiça social e dignidade humana³⁷.

Ainda, de acordo com Schoueri, a progressividade não encontra seu fundamento constitucional na capacidade contributiva (como norma derivada do art. 145, § 1º), mas sim pela busca da justiça distributiva, como ferramenta de incremento do estado de bem-estar social³⁸.

Nas palavras de Martha Toribo Leão³⁹:

(...) Resta a percepção de que a adoção desse sistema de tributação talvez não se encontre legitimada por uma razão fiscal, mas, sim, extrafiscal. A escolha do contribuinte pela aplicação desse critério pode ser justificada através de uma decisão política, de utilização do imposto enquanto mecanismo de intervenção do Estado na ordem econômica e social, para a promoção da redistribuição de riquezas no nosso País.

Em outras palavras, a justificativa da progressividade não mais se encontra vinculada à capacidade contributiva, e, portanto, à concretização da igualdade na tributação, mas, sim, aos ideais de política social, sendo baseada em valores de justiça distributiva e no princípio da solidariedade social. O objetivo não é só tratar desigualmente os desiguais, é maior que isso, como destaca Vitor Polizelli: é produzir a redistribuição de riquezas, trazendo incremento do bem-estar social por meio da transferência de recursos dos ricos para os pobres.

A tributação progressiva seria, neste caminho, um instrumento de intervenção adotado pela Constituição Federal para intervenção estatal sobre a ordem econômica e social (figura do *Estado-agente*)⁴⁰.

Em sendo assim, a progressividade repousaria como escolha política do constituinte para concretização dos direitos fundamentais, consubstanciado por natureza extrafiscal.

Importante adendo de que, para perquirir a justiça distributiva, a progressividade deve se justificar sobretudo no espectro dos gastos públicos⁴¹. Ou seja, a progressividade só

³⁷ Neste sentido: a Constituição postula o “rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em regime de causação circular acumulativa - são causas de si próprias”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Idem. Pg. 99 *Apud* Cf. Eros Robeno Grau, ob. cit (nota 34 da Introdução), p. 241.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Idem. Pg. 296/297.

³⁹ LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 195.

⁴⁰ LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 197.

⁴¹ LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 198. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Ob. cit., p. 359.

alcançaria seus objetivos de cunho social se feita por critérios de reversão dos recursos em políticas sociais destinadas aos contribuintes mais vulneráveis economicamente⁴².

Neste sentido, cite-se novamente Martha Toribo Leão⁴³:

Ou seja, para ser efetiva, a redistribuição de riquezas que justifica a progressividade precisa necessariamente ser combinada com políticas públicas que revertam os recursos arrecadados a mais em direção às parcelas menos favorecidas da população. Esses valores precisam ser transferidos para as camadas mais pobres da sociedade através de políticas públicas que diretamente sejam capazes de aumentar a qualidade de vida dos mais desfavorecidos, propiciando, dessa forma, uma diminuição das desigualdades sociais.

Veja-se que o fundamento da progressividade como princípio não seria, portanto, alicerçado em sua função meramente arrecadatória, mas sim derivada de um espírito constitucional complexo na busca pela realização do Estado de Bem-Estar Social.

Consequente, para além de seu fundamento doutrinário, o reconhecimento da progressividade como princípio constitucional infere diretamente quando da significação das demais normas tributárias infraconstitucionais.

Isto porque, no plano da eficácia, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado. São normas que atuam sobre as demais regras do sistema jurídico, definindo seu sentido e valor⁴⁴. Esta eficácia dos princípios pode possuir natureza interna, quando atua diretamente em outra norma (sem intermediação de outro princípio), ou natureza externa, como norma destinada à interpretação dos fatos⁴⁵.

Assim sendo, de acordo com Raphal Assef Lavez, em sendo princípio, a progressividade conforma, define e limita a produção legislativa⁴⁶.

⁴² LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 198. *Apud* ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e capacidade contributiva. Ob. cit., p. 185.

⁴³ LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 199.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos / Humberto Ávila – 18. ed. rev e atual. – São Paulo: Malheiros. 2018. Pg. 124.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Idem. Pg. 125.

⁴⁶ LAVEZ, Raphal Assef. Idem. Pg. 147/148.

Ela é conformativa, em dimensão de eficácia interna, ao dar ensejo à construção normativa infraconstitucional que permita a inserção da progressividade como técnica de gradação.

Ato contínuo, a progressividade-princípio pode exercer a função de definir ou concretizar matéria tributária, bem como balizar “*o conteúdo normativo de princípios constitucionais hierarquicamente superiores e semanticamente mais abrangentes, como é o caso do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, além dos objetivos de redução de desigualdades sociais e regionais e erradicação da pobreza e da marginalização*”⁴⁷.

Por fim, o efeito bloqueador da progressividade-princípio implicaria no afastamento de normas incompatíveis com a tributação gradativa, e progressivamente mais onerosa, dos contribuintes com maior capacidade contributiva.

Já Laís Gramacho Colares enumera outros 3 (três) efeitos da progressividade-princípio, quais sejam: a recomendação para se estabelecer alíquotas progressivas em outros impostos que não apenas o incidente sobre a renda, a instituição da progressividade em análise global, compensando a progressividade dos tributos indiretos pela progressividade de outros e a ampliação da base de cálculo tributária através da redução de benefícios fiscais indiscriminados⁴⁸.

Importa destacar, a respeito da aplicação da progressividade-princípio, o corolário da estruturação de um sistema tributário progressivo. Isto é, garantir a progressividade ao máximo possível, sem subvertê-la⁴⁹.

Nesta dimensão de conformação do sistema tributário ao princípio da progressividade, relembre-se da distinção entre tributos diretos (incidentes sobre renda e patrimônio) e indiretos (decorrentes do consumo).

⁴⁷ LAVEZ, Raphal Assef. Idem. Pg. 148.

⁴⁸ COLARES, Laís Gramacho. Idem.

⁴⁹ LEÃO, Martha Toribio. Idem. pg. 199.

Enquanto nos primeiros, em razão de suas sistemáticas de arrecadação, permite-se sua gradação progressiva, nos tributos indiretos, por sua vez, não há possibilidade de auferir a modulação do ônus fiscal.

Justamente por isso, focalizando os contribuintes de menor capacidade econômica, nos quais grande parte da renda é empregue pelo consumo de bens e serviços básicos à subsistência, configura-se uma gradação inversa à progressividade, ou seja, danosa ao mínimo existencial. É neste sentido que se diz pela regressividade geral da tributação sobre o consumo.

Desta forma, para adequação do sistema tributário à progressividade como princípio, a matriz fiscal deve ser capaz de equalizar sua arrecadação decorrente dos tributos diretos e indiretos. Em outras palavras, a regressividade dos tributos indiretos deve ser compensada, ao todo, pela progressividade dos tributos diretos.

1.4 – A PROGRESSIVIDADE COMO REGRA

Conforme explicitado no tópico anterior, a progressividade, enquanto norma constitucional, encontra seu fundamento jurídico da confluência de sobreprincípios, subprincípios e regras da Carta Magna que orientam na direção da redução da desigualdade de renda e construção do Estado de Bem Estar Social⁵⁰.

Neste sentido, note-se que o constituinte, dentro de sua esfera de vontade, houve por bem adotar a progressividade como norma jurídica constitucional.

Se, por um lado, a progressividade pudesse implicar em conflito com outros direitos fundamentais, tais como a livre iniciativa e a liberdade econômica, sua adoção como regra exprime, implicitamente, um juízo de ponderação realizado pelo constituinte no sentido de validar a própria norma.

⁵⁰ LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 144.

Ou seja, a progressividade, enquanto regra, traz sua validação constitucional do próprio constituinte ao acolhê-la como ferramenta jurídica no âmbito de sua ponderação implícita de fins e valores⁵¹.

Sendo assim, em natureza de regra, há de se considerar a eficácia preliminarmente decisiva da progressividade, na medida em que oferece uma solução jurídica pré determinada pela Constituição Federal⁵². Uma vez caracterizada como regra constitucional, afasta-se a livre ponderação principiológica, posto que este juízo de eventual conflito de direitos fundamentais já foi implicitamente realizado pelo constituinte.

Conforme leciona Raphael Assef Lavez, “*com a prescrição de uma regra constitucional, há uma solução provisória para este conflito, em favor da progressividade, dada pelo próprio Poder Constituinte originário*”⁵³.

Ato contínuo, quando da norma constitucional, o constituinte houve por bem realizar este prévio juízo de ponderação ao determinar, expressamente, a aplicação da progressividade como regra no Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (art. 153, inciso III, § 2º⁵⁴), bem como no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (art. 153, inciso VI, § 4º⁵⁵), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, inciso I, § 1º⁵⁶), no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, inciso III, § 6º)⁵⁷ bem como das recentes mudanças aprovadas pela Emenda Constitucional 103/2019 para instituir alíquotas progressivas quando do financiamento da previdência social (art. 149, § 1º c/c art. 195, inciso II⁵⁸).

⁵¹ Neste sentido: “Em outras palavras, numa primeira abordagem, se a progressividade implica restrições a direitos fundamentais, parecem elas já ter sido levantadas em consideração pela norma constitucional, de tal sorte que é fruto, justamente, dessa ponderação de fins e valores”. LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 144.

⁵² ÁVILA, Humberto. Idem. Pg. 128.

⁵³ LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 144.

⁵⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁵⁵ (...) VI - propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

⁵⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

⁵⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. § 6º O imposto previsto no inciso III: (...) II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

⁵⁸ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

Nestas hipóteses, descabe, portanto, analisar a constitucionalidade da tributação progressiva, posto que, em verdade, este conflito já foi enfrentado e superado pelo próprio constituinte, em consagração à eficácia interna direta da regra.

Passo seguinte, no que diz respeito à eficácia interna indireta, a progressividade exerce função definitiva, circunscrevendo o comportamento que deverá ser adotado para a realização das finalidades estabelecidas pelos princípios⁵⁹.

Desta forma, uma vez derivada dos princípios constitucionais amplos de redução das desigualdades e aquisição do Estado de Bem Estar Social, a opção pela progressividade deve conformar a atuação do legislador ordinário.

Ou seja, naturalmente, havendo a escolha pela progressividade, o constituinte nos diz que o estado ideal de coisas deve ser perquirido utilizando-se, sobretudo, da tributação progressiva. É por meio da regra que se cristaliza e materializa o princípio, definindo sua forma de aplicação.

Em sendo regra, havendo um possível conflito entre outros princípios constitucionais, deverá prevalecer a progressividade, na medida em que traduz expressamente a conduta desejada pelo constituinte⁶⁰. Isto porque, como possuem maior rigidez, as regras criam obstáculos mais dificultosos para sua superação, na chamada eficácia de “trincheira”, devendo prevalecer sobre princípios de mesmo nível hierárquico⁶¹.

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...) § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Idem*. Pg. 128.

⁶⁰ LAVEZ, Raphael Assef. *Idem*. Pg. 145.

⁶¹ Neste sentido: “Como já mencionado, as regras possuem uma rigidez maior, na medida em que sua superação só é admissível se houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na própria finalidade subjacente à regra, quer nos princípios superiores a ela. Daí por que as regras só podem ser superadas (defeasibility of rules) se houver razões extraordinárias para isso, cuja avaliação perpassa o postulado da razoabilidade, adiante analisado. A expressão “trincheira” revela bem o obstáculo que as regras criam para sua superação, bem maior do que aquele criado por um princípio. Esse é o motivo pelo qual, se houver um conflito real entre um princípio e uma regra de mesmo nível hierárquico, deverá prevalecer a regra, e não o princípio, dada a função decisiva que limita e qualifica a primeira. ÁVILA, Humberto. *Idem*. Pg. 129.

Finalmente, no campo da eficácia externa, é função preponderante das regras estabelecer condutas, atribuindo competência para determinado sujeito realizá-las juridicamente⁶².

Neste sentido, atribui-se a natureza de eficácia argumentativa quando as regras descrevem a conduta a ser adotada. Uma vez escolhido um meio específico pelo constituinte, vincula-se o legislador ordinário à regra, limitando-o em sua esfera de competência por melhor que outros meios possam lhe parecer⁶³.

Ato contínuo, a eficácia argumentativa da progressividade impede que o legislador ordinário opte por outro meio, em seu detrimento, ainda que assim deseje⁶⁴.

Isto porque, em função do caráter decisório das regras, excluem-se as razões que poderiam ser utilizadas caso não houvesse a respectiva norma. A regra, portanto, bloqueia a consideração de novos racionais, passando a se estabelecer como seu próprio fundamento⁶⁵.

⁶² ÁVILA, Humberto. Idem. Pg. 134.

⁶³ ÁVILA, Humberto. Idem. Pg. 135.

⁶⁴ LAVEZ, Raphael Assef. Idem. Pg. 146.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. Idem. Pg. 136.

2 – A NATUREZA REGRESSIVA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Se, por um lado, a tributação progressiva é aquela que representa o aumento do ônus fiscal em função da riqueza do contribuinte, a tributação regressiva consubstancia justamente o inverso, à medida que compromete, em termos proporcionais, maior parcela da renda dos mais pobres com o gasto fiscal.

Neste esteio, a possibilidade de se tributar progressivamente é definida muito em função da sistemática de apuração do tributo, no ponto em que são dotados de natureza direta ou indireta.

Nos tributos diretos, o contribuinte que praticou a conduta típica tributável (fato gerador) é o responsável pelo pagamento da exação tributária. Desta forma, quem incorre no fato gerador tem o dever de suportar o respectivo encargo econômico fiscal, inexistindo diferenciação entre as figuras do contribuinte de fato e de direito⁶⁶.

Como, nos tributos diretos, contribuinte de fato e de direito estão reunidos no mesmo sujeito passivo, abre-se a possibilidade de pessoalizar a exação tributária, graduando-se as alíquotas em função da progressividade.

Já nos tributos indiretos, o ônus fiscal é repassado ao adquirente ou consumidor final, que se torna o responsável pelo seu pagamento⁶⁷. Ou seja, as figuras do contribuinte de fato e de direito distinguem-se (tal como no ICMS e ISS)⁶⁸.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁶⁹:

⁶⁶ BARTINE, Caio. Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais LTDA. Edição 2012, São Paulo, SP. ISBN 978-85-203-4319-7; Pg. 95. Neste mesmo sentido Kyioshi Harada: “A doutrina costuma classificar os impostos em diretos e indiretos. Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Bibliografia. ISBN 978-85-970-1105-0. Pg 237.

⁶⁷ Paulsen, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020, Pg. 85.

⁶⁸ Neste sentido: “Tratando-se de tributos indiretos, assim considerados aqueles relativamente aos quais o próprio legislador estabelece que sejam destacados no documento fiscal de venda e que componham o valor total da operação, como é o caso do IPI, do ICMS e, via de regra, também do ISS”. Paulsen, Leandro. Idem. Pg. 278.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário / Hugo de Brito Machado – 37. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Malheiros, 2016. Pg. 146

O sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributário, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim no imposto sobre a renda, o sujeito passivo direto é aquele que auferir renda. No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo é o consumidor, e assim por diante.

Por conveniência da Administração Tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força de lei, obrigado ao pagamento do tributo.

Nesta seara, para além dos tributos expressamente repassados ao consumidor final, em que há a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito, temos o caso das contribuições sociais do PIS/Pasep e da COFINS que, apesar de incidirem sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado, ainda assim são considerados como tributos regressivos.

Isto porque, como incidem na cadeia produtiva ou de prestação de serviços, naturalmente, seu preço é repassado ao contribuinte como preço embutido. Assim também é em relação ao IPI, II e IOF.

Tanto é verdade que, muitas vezes, ainda que não haja distinção formal entre contribuinte de fato e de direito (classificação *stricto sensu*), os tributos podem ser considerados indiretos em razão de sua incidência sobre a cadeia produtiva de bens e serviços (classificação *latu sensu*).

De toda forma, os tributos incidentes sobre o consumo são classificados como regressivos porque o ônus fiscal é transposto ao último personagem da cadeia produtiva, na figura do consumidor, um sujeito abstrato, despersonalizado.

Em sendo assim, inexistindo a possibilidade de personalizar a exação tributária, a carga fiscal impacta a todos da mesma forma, independente de sua renda ou patrimônio. Desta forma, naturalmente, os tributos sobre o consumo não comportam a tributação progressiva, e sequer podem obedecer à proporcionalidade.

Portanto, o ônus fiscal da tributação sobre o consumo atinge a coletividade em natureza indiscriminada, na qual todos os contribuintes, das mais diversas faixas de renda, são submetidos à mesma carga fiscal⁷⁰.

Nesta seara, ao passo que os tributos sobre o consumo impõem o mesmo peso da carga tributária sobre o consumo de bens, produtos e serviços, indiscriminadamente, eles se tornam mais onerosos justamente quanto maior é a vulnerabilidade econômica, operando em uma lógica prejudicial aos contribuintes que consomem maior parte de seus rendimentos na persecução de bens essenciais.

Exemplifique-se visualmente⁷¹:



Estabelece-se, assim, uma relação inversa do ônus fiscal com o nível de renda do contribuinte, prejudicando as pessoas de menor poder aquisitivo⁷². É neste exato sentido que se aponta pela regressividade na tributação sobre o consumo.

⁷⁰ Neste sentido: “É assim que, ao estruturar sua matriz no consumo enquanto base econômica, tributando excessivamente tais alimentos, nosso Estado opta por atingir de maneira mais onerosa toda a base da pirâmide social brasileira. Isso se explica pela simples constatação, já articulada neste trabalho, de que, uma vez que tais itens são consumidos indistintamente por toda a população brasileira, ainda que o valor monetário desembolsado seja igual, ele tem um peso efetivamente maior no orçamento das classes baixas, que desembolsam proporcionalmente mais para comprar o mesmo bem”. ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília; 2015.

⁷¹ Imagem extraída de <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>, acessado em 15/06/2022, às 00h:26min.

A tentativa de mitigar a regressividade dos tributos sobre o consumo foi abordada constitucionalmente por meio dos artigos 153, § 3º, inciso I⁷³, e 155, § 2º, III⁷⁴, ao disporem, respectivamente, da aplicação de alíquotas seletivas no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em função da essencialidade do produto.

Desta forma, quanto mais essencial for o objeto de consumo, ou seja, maior for sua vinculação ao provimento do mínimo existencial, menor deve ser a alíquota incidente na operação⁷⁵.

Veja-se que a técnica da seletividade é menos eficaz em termos distributivos do que a progressividade, em razão de que contribuintes de rendas distintas permanecerão arcando com o mesmo ônus tributário na aquisição de bens essenciais.

Bem exemplifica Henrique Napoleão Alves⁷⁶:

A técnica da seletividade em função da essencialidade é menos eficaz, em termos distributivos, do que a técnica da progressividade em sentido estrito, por uma razão muito simples: se no caso de um imposto de renda progressivo o contribuinte de renda alta e o contribuinte de renda baixa são inteiramente distinguíveis, i.e., um nunca compartilhará a alíquota do outro, no caso da técnica da seletividade ricos e pobres podem arcar com o mesmo ônus tributário na aquisição dos bens essenciais. Com isso, na tributação indireta há uma tendência de que a carga tributária suportada pelos mais ricos seja correspondente a uma proporção menor da sua renda do que aquela suportada pelos mais pobres. Dito de outro modo, após comprarem o mesmo arroz e feijão e arcar com os tributos embutidos no preço final desses alimentos, e.g., os mais ricos terão mais renda disponível para outros gastos do que

⁷² ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 13, n. 1, pg. 226-258, abr. 2018. DOI: 10.5433/1980-511X2018v13n1p226. ISSN: 1980-511X.

⁷³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

⁷⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁷⁵ Neste sentido: “Já a técnica da seletividade em função da essencialidade consiste em aplicar alíquotas menores para produtos, bens ou serviços essenciais, e maiores quanto menor for o seu grau de essencialidade – ou quanto mais supérfluos forem eles. Para ilustrar, a partir dessa técnica o Estado aplicaria, e.g., uma alíquota maior no imposto sobre circulação de mercadorias incidente sobre um pote de caviar, e uma alíquota menor (ou nula) no imposto incidente sobre o arroz e o feijão. Nesse caso, presume-se que quem consome o bem supérfluo, como o pote de caviar, tem mais condições de contribuir para o fundo público do que aquele que consome o arroz e o feijão. ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e Injustiça Social no Brasil*. Artigo publicado na *Revista Espaço Acadêmico* – nº 133 – Junho de 2012 – Mensal – ano XII; ISSN 1519-6186

⁷⁶ ALVES, Henrique Napoleão. *Idem*. Pg. 71

os mais pobres, e essas diferenças muito provavelmente não serão compensadas pela eventual carga tributária adicional que os mais ricos possam suportar quando adquirirem bens supérfluos que os mais pobres não poderão comprar.

Evidenciam-se, assim, as limitações distributivas da técnica da seletividade na tributação do consumo, reforçando o papel da progressividade sobre os tributos diretos como instrumento constitucional para diminuição da concentração de renda e realização da justiça fiscal.

3 – A PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO DE ACORDO COM O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Conforme abordado anteriormente neste trabalho, a Constituição Federal trouxe expressamente, em natureza de regra, a progressividade sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, bem como no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, bem como nas recentes mudanças aprovadas pela Emenda Constitucional 103/2019 para instituir alíquotas progressivas quando do financiamento da previdência social.

Em respeito à função definitória da regra, naturalmente, descabe ponderar sobre a constitucionalidade da aplicação da progressividade nos tributos supracitados. Se a Constituição houve por bem adotá-la, expressamente, em seu texto normativo, ela realiza um juízo implícito de ponderação, definindo pela aplicação da técnica de gradação diante de eventual conflito de direitos fundamentais.

Ocorre que, para além de sua estrutura de regra, a progressividade constitui verdadeiro princípio constitucional, na medida em que representa a escolha política do constituinte para realização da justiça fiscal, da distribuição de renda e da aquisição do Estado de Bem Estar Social.

Em sendo o caso de silêncio constitucional acerca da aplicação, ou não, da progressividade sobre determinado tributo, observa-se normalmente um conflito de posições entre defensores e opositores à tributação. Nestes casos, cabe ao Supremo Tribunal Federal realizar o juízo constitucionalidade da exação tributária, para sanear a divergência.

Neste esteio, vale citar o posicionamento do STF quanto à sujeição do IPTU à progressividade. Durante muito tempo, a Suprema Corte se posicionou contrariamente à constitucionalidade das leis municipais que adotassem o escalonamento progressivo das alíquotas do IPTU⁷⁷.

⁷⁷ No texto originário da Constituição Federal de 1988, somente a progressividade de finalidade extrafiscal era prevista, com o objetivo de compelir o contribuinte a cumprir a função social da propriedade. Na antiga redação: “§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Consequente, em sessão plenária de 15/12/1976, o STF havia aprovado a súmula n. 589⁷⁸, determinando a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas no IPTU com finalidade arrecadatória (natureza fiscal) – a progressividade no IPTU poderia ter apenas natureza extrafiscal.

Ocorre que, com a promulgação da Emenda Constitucional 29/2000, houve a alteração do texto constitucional para determinar a incidência da progressividade do IPTU também em razão do valor do imóvel e da sua localização e uso⁷⁹.

Desta forma, o STF houve por bem alterar sua jurisprudência para admitir a progressividade sobre o IPTU sob em natureza fiscal, por meio do Recurso Extraordinário 602.347, editando, neste sentido, a Súmula 668⁸⁰.

Vale destacar alguns trechos do voto do eminente relator Ministro Edson Fachin:

No Brasil, pode-se tomar esse princípio constitucional [a progressividade] como um dos instrumento mais relevantes para a persecução dos objetivos fundamentais da República, encartados no artigo 3º da Constituição Federal. (...)
Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, constata-se o entendimento de que a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte.

E prossegue:

Tendo em vista que o principal instrumento para a realização da justa distribuição da carga tributária é a progressividade, convém distinguir as noções de progressividade da alíquota e a da carga tributária.

Para isso, faz-se uso das preclaras lições do economista Eugenio Lagemann:

“Diante da constatação de que o comportamento da alíquota está associado ao comportamento da base de cálculo e o comportamento da carga tributária ao comportamento da renda, cabe ressaltar que a garantia de se ter uma correspondência automática entre comportamento da alíquota e comportamento da carga só existe no caso de um tributo em que a renda, que é a referência para a

⁷⁸ “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”, disponível para consulta em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula589/false>. Acesso em 17/06/2022, às 00h:57min.

⁷⁹ Na nova redação: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

⁸⁰ Tese fixada: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Disponível para consulta em <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20municipal.fun%C3%A7%C3%A3o%20social%20da%20propriedade%20urbana>. Acesso em 17/06/2022, às 01h:15min.

carga, seja a base de cálculo. Nos demais, tributos, em que a base de cálculo não é a renda, mas o consumo ou a propriedade, o comportamento da alíquota não necessariamente corresponde ao comportamento da carga” (Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 69).

Tal distinção se faz necessária ao se analisar a progressividade, pois o objetivo final dos sistemas tributários das sociedades modernas é justamente a progressividade da carga tributária, e não das alíquotas.

Apresentando sua revisão à jurisprudência anterior, e adentrando no mérito da possibilidade de utilização da progressividade sobre os tributos reais sobre o patrimônio, assiná-la o eminente relator:

À luz do caso concreto em que se discute a base econômica do patrimônio, afirmar que “A declaração de inconstitucionalidade atinge o sistema da progressividade como um todo, da menor à maior alíquota, devendo ser calculado o imposto na forma da legislação anterior”, tal como o faz o eminente ministro Eros Grau no voto-condutor do RE-AgR 390.694, com as máximas vênias, é gerar injustiça fiscal no caso concreto, notadamente ao legítimo direito de cobrar tributos democraticamente pactuados pela comunidade política de um ente federativo, assim como representaria uma nivelção de contribuintes em situações econômicas diametralmente opostas. Logo, com essa solução, contribui-se para a regressividade do sistema tributário como um todo, com efeito se afasta dos objetivos fundamentais do Estado, conforme previsão do artigo 3º da Carta Constitucional.

Esta mudança de paradigma representou significativo avanço da Suprema Corte em relação à progressividade. Primeiro, por concebê-la como princípio constitucional que instrumentaliza os objetivos elencados pela Magna Carta. Segundo, por entender que a progressividade deve conformar o sistema tributário como um todo, em função do binômio carga tributária e renda.

Desta forma, ainda que ausente de comando constitucional expresso, os demais tributos também podem ser submetidos à progressividade, quando, em sua sistemática de apuração, pode-se realizar a personalização da exação tributária, tendo como limite, naturalmente, os demais princípios fundamentais, tais como o Princípio do Não Confisco e do Direito à Propriedade Privada.

Veja-se que a Suprema Corte admitiu a extensão da progressividade, via capacidade contributiva, para os tributos em que a Constituição Federal restou silente sobre sua afetação⁸¹.

Neste diapasão, dentro do espectro dos tributos que permitem, de certa forma, a personalização da exação tributária, criou-se um grande embate sobre a possibilidade de estabelecer a progressividade sobre os impostos reais incidentes sobre o patrimônio.

Vale trazer aqui a distinção conceitual explicitada por Kyioshi Harada⁸²:

Outra classificação lembrada pelos estudiosos é a que divide os impostos em pessoais e reais. Os primeiros levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Os impostos reais – os de natureza real seria a expressão mais adequada – são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

Ou seja, os impostos reais são aqueles que recaem exclusivamente sobre a matéria tributável, isto é, sobre o próprio bem.

Dentre esta gama de impostos reais, em alguns deles, a própria matéria tributária da ensejo à medida de riqueza do contribuinte, como nos tributos sobre a propriedade. Nestes casos, o próprio bem pode expressar, em boa parte, a riqueza do contribuinte.

Outrossim, a despeito de sua classificação doutrinária tradicional como impostos reais, há certo grau de personalização da exação tributária nos tributos sobre a propriedade. Retomando, mais uma vez, nas lições de Marciano Buffon, o patrimônio seria, por si, uma expressão da capacidade de contribuir, dando ensejo à gradação de alíquotas segundo as peculiaridades do sujeito passivo⁸³.

⁸¹ Neste sentido: “Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos” (Ag. Reg. no RE 406.955/MG; Relator Ministro Joaquim Barbosa; Julgado pela 2ª Turma do STF em 04/10/2011). Outros exemplos: Taxa da CVM devida por autônomos (ADI 453, Relator Ministro Gilmar Mendes, Julgado pelo Tribunal Pleno em 30/08/2006); Taxa da CVM escalonada de acordo com o porte do contribuinte (RE 177.835, Relator Ministro Carlos Velloso, Julgado pelo Tribunal Pleno em 22/04/1999); Contribuição de Iluminação Pública (RE 573.675, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Julgado pelo Tribunal Pleno em 25/03/2009); Taxa de expediente (ADI 2.551 MC-QO, Relator Ministro Celso de Mello, Julgado pelo Tribunal Pleno em 02/04/2003).

⁸² HARADA, Kiyoshi. Idem. Pg 237.

⁸³ BUFFON, Marciano. Idem. Pg. 255.

Pois bem, a Constituição Federal instituiu, respectivamente, por meio de seu artigo 155, inciso I⁸⁴, e artigo 166, inciso II⁸⁵, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), ambos classificados pela doutrina como espécies de direito real, deixando de determinar se esses tributos seriam ou não progressivos.

Neste ponto, houve uma inflexão na jurisprudência do STF quanto à possibilidade de aplicar alíquotas progressivas: no ITBI, a Corte julgou, em fevereiro de 2011⁸⁶, inconstitucional a submissão à progressividade, enquanto no ITCMD, dois anos depois, foi julgada constitucional a gradação progressiva de alíquotas⁸⁷.

Como bem narra Sofia Laprovitera Rocha⁸⁸:

Até 2013, a jurisprudência do STF sempre adotou, na discussão sobre a progressividade fiscal para os impostos de caráter real, o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva só se destinava aos impostos de natureza pessoal, não sendo possível sua aplicação aos tributos incidentes sobre o patrimônio, como o ITBI e o ITCMD, com exceção do IPTU, imposto real cuja progressividade foi admitida pela emenda Constitucional nº 29/2000. A Suprema Corte reforçava em seus julgados que a progressividade somente poderia ser possível nos impostos pessoais, de acordo com o art. 145, § 1º, da CF, uma vez que, nesta espécie tributária, o fato gerador já reflete de forma direta e imediata a capacidade contributiva.

Veja-se que, neste novo entendimento quando do julgamento do RE 562.045, a Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da progressividade de alíquotas na cobrança do ITCMD com base no valor dos bens sujeitos à tributação.

⁸⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (...).

⁸⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (...).

⁸⁶ Súmula 656: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”. Disponível para acesso em <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em 17/06/2022, às 02h:58min.

⁸⁷ Tema 21: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCMD”. Disponível para acesso em <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2554479&numeroProcesso=562045&classeProcesso=RE&numeroTema=21#>. Acesso em 17/06/2022, às 03h:00.

⁸⁸ ROCHA, Sofia Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCMD; Artigo publicado na Revista Controle, Doutrina e Artigos, disponível em [file:///C:/Users/55219/Downloads/Dialnet-OsPrincipiosDaCapacidadeContributivaEDaProgressivi-6167561%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/55219/Downloads/Dialnet-OsPrincipiosDaCapacidadeContributivaEDaProgressivi-6167561%20(1).pdf). Acesso em 17/06/2022, às 02h52min.

Desta forma, finaliza a autora⁸⁹:

Conclui-se, com o julgamento do RE 562.045-RS, que houve uma nítida mudança na jurisprudência do STF. No voto-vista do ministro Eros Grau, restou claro o novo posicionamento quanto à interpretação do art. 145, § 1º, CF/88. Como muito bem observou o magistrado, a expressão “sempre que possível” refere-se, exclusivamente, à classificação dos impostos de caráter pessoal, tendo em vista a existência de outros com características distintas, que é o caso daqueles que assumem o título de tributos reais, como o IPTU.

Deve-se, portanto, de acordo com o preceito constitucional, dar pessoalidade ao imposto sempre que possível. Por outro lado, o dispositivo ora discutido não limita a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos pessoais, podendo ser admitido nos tributos de qualquer natureza. (...)

Se, por um lado, a Corte decidiu pela inconstitucionalidade da progressividade no ITBI com base na natureza real do tributo e na inexistência de comando constitucional expreso, ela deixou de aplicar as mesmas razões ao ITCMD, a despeito da semelhança entre as duas exações tributárias. Em igual verdade, as razões que levaram o STF a concluir pela constitucionalidade da tributação progressiva do ITCMD também se aplicam inteiramente ao ITBI⁹⁰.

Resta claro, portanto, uma contradição na jurisprudência do STF, entre a decisão que veda a progressividade do ITBI em relação àquela que a permite no ITCMD. Como são temas de razão jurídica idêntica, seu tratamento tributário deveria ser o mesmo.

Evidenciada a contradição, nutre-se a expectativa de que o STF revise seu posicionamento para harmonizar sua jurisprudência. Como a decisão pela constitucionalidade da tributação progressiva no ITCMD é mais recente, entende-se pela tendência da Corte em rever seu posicionamento sobre o ITBI.

Vale dizer que, após a conclusão desta monografia, houve o trânsito em julgado do RE 714139 (Tema 745), em que o STF reputou inconstitucional o estabelecimento de alíquota de ICMS superior a 17% sobre as operações de fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, fixando a seguinte tese:

⁸⁹ ROCHA, Sofia Laprovitera. Idem.

⁹⁰ RIBEIRO, Matheus de Lima Costa. A Progressividade Tributária na Jurisprudência do STF. Artigo disponível em <https://jus.com.br/artigos/60232/a-progressividade-tributaria-na-jurisprudencia-do-stf>. Acesso em 24/06/2022, às 20h:42min.

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Seguindo este racional, em 23 de julho de 2022, foi publicada a Lei Complementar 194, que limitou a alíquota de ICMS para combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo, proibindo-se a fixação de alíquotas superiores às das operações em geral (17%).

Desta forma, parece relevante a nova jurisprudência do STF quanto à aplicação da técnica da seletividade, bem como os parâmetros interpretativos acerca da essencialidade dos bens e seus reflexos tributários.

4 – A PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Pois bem, neste ponto, resta claro que a progressividade é uma norma constitucional destinada a realizar a justiça fiscal, pela redistribuição de renda e fomento do Estado de Bem Estar Social.

Para confluência do sistema tributário à norma constitucional da progressividade, a matriz tributária deve ser capaz de harmonizar a carga tributária entre os tributos diretos (incidentes sobre renda e patrimônio) e os tributos indiretos (sobre o consumo), graduando, de forma macro, o custeio da máquina pública progressivamente em função do grau de riqueza do agente econômico.

Sinteticamente, um arranjo tributário progressivo é aquele em que os contribuintes mais ricos suportam carga fiscal qualitativamente maior, em favor da menor onerosidade fiscal dos mais pobres.

Como, em regra, os tributos sobre o consumo (indiretos) são regressivos, eles precisam ser compensados pela progressividade nos tributos diretos (sobre renda e patrimônio), a fim de harmonizar o sistema fiscal e dar cumprimento à norma constitucional da progressividade.

De acordo com o estudo realizado pela Oxfam Brasil, publicado em 2017, *“pouco mais da metade (53%) da receita tributária do Brasil é formada por tributação do consumo, que, por ter sua arrecadação atrelada a itens como alimentação, medicamentos, vestuário, transporte, aluguel etc., onera de maneira injusta os mais pobres, que gastam a maior parte de sua renda nestes itens”*⁹¹.

Passo seguinte, relacionando a afetação tributária entre as faixas de renda, chegou-se a conclusão de que *“a carga tributária pesa mais nas menores rendas. Os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre*

⁹¹ A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. [file:///C:/Users/55219/Downloads/relatorio a distancia que nos une-1.pdf](file:///C:/Users/55219/Downloads/relatorio%20a%20distancia%20que%20nos%20une-1.pdf), acessado em 29/09/2021, às 02h:28min.

produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos”.

Números semelhantes são observados do boletim publicado pelo Ministério da Economia em março de 2021, referente ao ano calendário 2020, apresentando o balanço referente à carga tributária do Governo Geral (União, Estados e Municípios)⁹².

Conforme gráfico colacionado abaixo, a carga tributária bruta (CTB) configurou 31,64% do Produto Interno Bruto (PIB), abrangendo União, Estados e Municípios⁹³:

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação	
	2019	2020	2019	2020	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.619.104	1.563.542	21,86%	20,99%	-55.562	-0,87
Governos Estaduais	622.477	635.111	8,40%	8,53%	12.634	0,12
Governos Municipais	166.771	158.188	2,25%	2,12%	-8.583	-0,13
Governo Geral	2.408.353	2.356.842	32,51%	31,64%	-51.511	-0,87

Conforme Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – ano 2020

Esta carga tributária foi assim distribuída:

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2019	2020	2019	2020
Governo Geral	2.408.353	2.356.842	32,51%	31,64%
Impostos	1.777.746	1.730.613	24,00%	23,24%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	537.922	525.647	7,26%	7,06%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	44.788	42.239	0,60%	0,57%
Impostos sobre a propriedade	117.450	117.843	1,59%	1,58%
Impostos sobre bens e serviços	1.034.654	999.170	13,97%	13,42%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	42.933	45.722	0,58%	0,61%
Outros impostos	0	-8	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	630.606	626.229	8,51%	8,41%
Contribuições para o RGPS	395.657	387.405	5,34%	5,20%
Contribuições para o RPPS	88.001	96.634	1,19%	1,30%
Contribuições para o FGTS	134.322	127.503	1,81%	1,71%
Contribuição para o PASEP	12.626	14.686	0,17%	0,20%

Conforme Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – ano 2020

⁹² Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233, acessado em 11/06/2022, às 18h:35min.

⁹³ Vale fazer nota de que, em 2020, em função dos diversos efeitos provocados pela pandemia do novo coronavírus (Covid 19) na economia, foram concedidas diversas medidas fiscais extraordinárias, no sentido de conceder, de forma geral, a diminuição da carga tributária.

Ou seja, os impostos sobre bens e serviços (13,42%)⁹⁴ representam quase o dobro da arrecadação decorrente dos impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital⁹⁵ (7,06% em 2020).

Em 2021, com a diminuição dos benefícios fiscais concedidos em função da pandemia do novo coronavírus (Covid-19) e a retomada econômica, a CTB representou 33,90% do PIB, com aumento de 2,14 pontos percentuais do PIB em relação a 2020⁹⁶:

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação	
	2020	2021	2020	2021	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%	386.615	1,53
Governos Estaduais	638.133	789.024	8,55%	9,09%	150.891	0,55
Governos Municipais	169.506	202.343	2,27%	2,33%	32.837	0,06
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%	570.343	2,14

Conforme Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – ano 2021

Os impostos sobre bens e serviços, por sua vez, tiveram aumento de 1,34 em relação ao ano anterior, enquanto os impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital subiram 0,96%, representando, respectivamente 14,76% e 8,02 do PIB nacional:

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%
Impostos	1.742.599	2.231.774	23,34%	25,71%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%
Impostos sobre a propriedade	121.722	143.505	1,63%	1,65%
Impostos sobre bens e serviços	1.006.348	1.280.902	13,48%	14,76%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	45.722	62.036	0,61%	0,71%
Outros impostos	-8	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	629.528	710.695	8,43%	8,19%
Contribuições para o RGPS	387.405	450.809	5,19%	5,19%
Contribuições para o RPPS	99.897	105.788	1,34%	1,22%
Contribuições para o FGTS	127.539	137.227	1,71%	1,58%
Contribuição para o PASEP	14.686	16.871	0,20%	0,19%

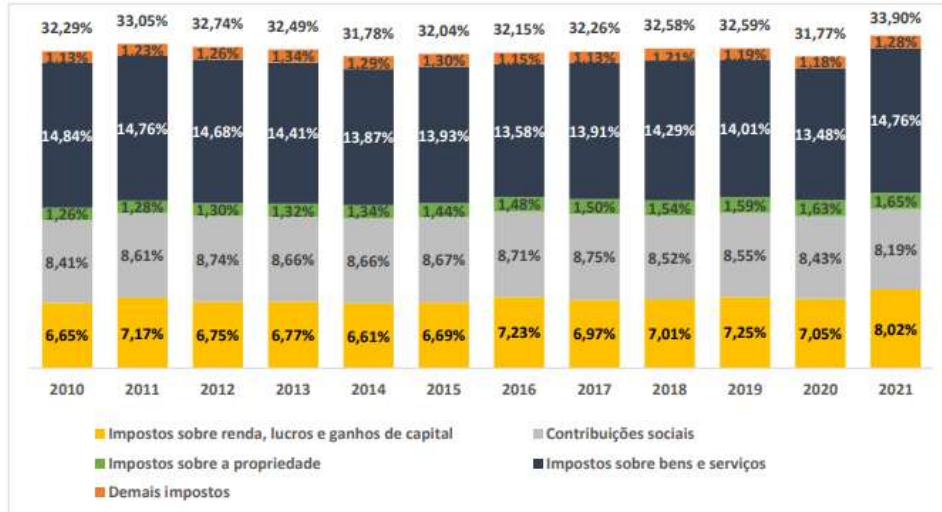
Conforme Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – ano 2021

⁹⁴ Assim considerados pelos dados do Governo: **Tributos da União** – COFINS, PIS, II, IOF, CIDE-Combustíveis, Contribuição sobre Concursos de Prognósticos e Sorteios, Seguro DPVAT, Contribuição pela Licença de Uso, Aquisição ou Transferência de Tecnologia, Cide Remessas, Taxas Administrativas e outros impostos; **Tributos Estaduais** – ICMS e Taxas Administrativas; **Tributos Municipais** – ISS, Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, Taxas administrativas e outros impostos.

⁹⁵ Assim considerados pelos dados do Governo: **Tributos da União** – IRPF, IRPJ, IRRF, CSLL e Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital; **Tributos Estaduais** – ITCD e IPVA; **Tributos Municipais** – IPTU e ITBI.

⁹⁶ Conforme dados apresentados pelo Ministério da Economia em abril de 2022 (referente ao ano de 2021), disponível para consulta em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205, acessado em 12/06/2022, às 12h:52min.

Ampliando a escala temporal, observa-se a manutenção de um padrão claro quando das fontes de arrecadação tributária, senão veja-se:



Conforme Secretaria do Tesouro Nacional – Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – ano 2021

Quando se compara o impacto da tributação no PIB brasileiro com a média países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁹⁷, por exemplo, evidencia-se que a carga tributária brasileira não é superior àquela praticada pelos países membros da organização⁹⁸:

Location	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
OECD - Average	31.60	31.93	32.41	32.67	32.89	32.94	33.59	33.37	33.49	33.42	33.51

Conforme dados disponíveis no sítio eletrônico da OCDE

⁹⁷ De acordo com o Ministério da Economia: “A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE –, com sede em Paris, França, é uma organização internacional composta por 38 países membros, que reúne as economias mais avançadas do mundo, bem como alguns países emergentes como a Coreia do Sul, o Chile, o México e a Turquia. São países membros: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coréia, Costa Rica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia”. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde#:~:text=S%C3%A3o%20pa%C3%ADses%20membros%3A%20Alemanha%2C%20Austr%C3%A1lia,%2C%20Noruega%2C%20Nova%20Zel%C3%A2ndia%2C%20Pa%C3%ADses>, acessado em 12/06/2022, às 13h29min

⁹⁸ Dados disponíveis para consulta em <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart>, acessado em 12/06/2022, às 13h:49min.

Em que pese à existência de países de perfis sociais e econômicos distintos na OCDE, dentre eles Estados tão regressivos ou até piores que o Brasil, a média de tributação sobre o consumo nos países da OCDE gira em torno de 10,5%, senão veja-se⁹⁹:

Location ▾	▾ 2010	▾ 2011	▾ 2012	▾ 2013	▾ 2014	▾ 2015	▾ 2016	▾ 2017	▾ 2018	▾ 2019	▾ 2020
OECD - Average	10.545	10.626	10.707	10.715	10.784	10.791	10.903	10.867	10.825	10.752	..

Conforme dados disponíveis no sítio eletrônico da OCDE

Ou seja, mesmo diante de distorções provocadas pela existência de países cujos sistemas são regressivos, a média da carga fiscal sobre o consumo ainda assim é expressivamente menor daquelas observadas no Brasil.

Por isso, vale a pena transcrever o mapa de tributação dos países membros da OCDE¹⁰⁰:

⁹⁹ Os dados referentes ao ano de 2021 ainda não foram disponibilizados.

¹⁰⁰ Dados obtidos em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, acesso em 13/06/2022, às 00h51min.

	Carga tributária sobre o produto interno Bruto	Composição da carga tributária						
	2019	Tributos sobre a renda pessoa física	Tributos sobre a renda pessoa jurídica	Contribuições Sociais	Tributos reais	Tributos sobre bens e serviços	Outros tributos sobre o consumo	Outros tributos
Média da OCDE	33,4	23,5	9,6	25,9	5,5	20,3	12,3	2,8
Austrália	27,7	42	17,1	0	9,8	11,7	14,6	4,7
Austria	42,6	22,6	6,4	34,9	1,3	18	9,5	7,3
Belgíca	42,7	26,5	8,7	31	8	15,6	10,1	0
Canadá	33,8	36	12,3	13,9	11,4	13,3	9,5	3,6
Chile	20,9	7,2	23,4	7,3	5,5	39,9	13,2	3,7
Colômbia	19,7	6,8	24	9,5	9,1	29,6	13,3	7,7
Costa Rica	23,6	6,1	11,9	34,2	1,9	18,5	16,3	11,1
República Tcheca	34,8	12,7	10,1	44,2	1,2	21,6	10,2	0
Dinamarca	46,6	52,1	6,7	0,1	4,3	20,1	10,2	6,5
Estônia	33,5	16,5	5,5	35	0,6	26,7	15,7	0
Finlândia	42,3	29	6	27,9	3,4	21,7	12	0,1
França	44,9	20,7	4,9	33	8,7	15,9	11,6	5,1
Alemanhã	38,6	27,4	5,2	37,9	2,9	18,2	8,4	0
Grécia	39,5	15,2	5,6	30,8	7,7	21,3	18,6	0,8
Hungria	36,5	14,2	3,5	32	2,6	26,1	18,5	3,1
Islândia	34,8	41	5,9	9,2	6	22,9	9,4	5,6
Irlanda	21,9	31,7	14	16,8	5,7	19,6	11,3	1
Israel	30,2	20,9	10,1	17,4	10,2	23,9	12	5,6
Itália	42,4	25,8	4,6	31,2	5,7	14,7	13,6	4,3
Japão	31,4	18,8	12	41,1	8,2	13,2	6,5	0,3
Coreia do Sul	27,3	17,5	15,7	26,7	11,4	15,7	10,1	2,8
Letônia	31,2	20,8	0,5	30,6	3	27,7	17,3	0
Lituânia	30,3	23,9	5,1	31,8	1	26,1	12,1	0
Luxemburgo	38,9	23,9	15,2	27,7	9,8	15	8,4	0,1
México	16,3	20,8	20,1	13,8	2	23,4	14,3	5,7
Holanda	39,3	21,6	9,4	34,2	3,8	18,2	12,5	0,2
Nova Zelândia	31,5	39,5	12,4	0	6,2	30,3	8,4	3,2
Noruega	39,9	26	14,7	26,5	3,2	21,6	7,9	0,1
Polónia	35,1	15,1	6,3	37,6	3,6	22,6	13,9	0,9
Portugal	34,5	18,4	9	27,8	4,1	25,4	14,4	0,8
Eslováquia	34,6	10,9	8,8	34,4	1,2	21	14	0,8
Eslovênia	37,2	14,2	5,3	42,2	1,7	21,6	14,9	0,1
Espanha	34,7	22,7	6	35,3	7,1	18,7	10,2	0
Suécia	42,8	28,7	7	21,4	2,2	21,3	7	12,5
Suíça	27,4	30,6	11,4	23,7	7,7	11,2	8,6	6,8
Turquia	23,1	13,6	7,9	31,4	4,2	18,1	20,9	1,2
Reino Unido	32,7	27,6	7	19,7	12,4	21,3	11,5	0,4
Estados Unidos da América	25	41,1	5,4	24,5	11,5	0	17,5	0,1

Tabela livremente traduzida – Dados obtidos das estatísticas de receitas da OCDE 2021

Neste diapasão, entre carga tributária e dependência da tributação indireta, assinala Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior em publicação preliminar realizada no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)¹⁰¹:

A carga tributária média dos 17 países de economias avançadas da OCDE (35%) foi superior aos cinco países latino-americanos (24%), mas similar a carga tributária brasileira (33%), o que denota preocupação com a composição da carga tributária do Brasil e não com o seu valor em si.

Realizando o tratamento de dados a fim de excluir os países com economias menos desenvolvidas das médias obtidas na OCDE, o autor realizou do seguinte diagnóstico quanto aos tributos diretos:

O imposto de renda da pessoa física, que engloba a tributação dos salários, dividendos, aluguéis e ganhos de capital dos indivíduos foi o grande diferencial entre os países avançados da OCDE (9%) e os latino-americanos (2-3%, inclusive o Brasil)". (...)

A arrecadação dos impostos sobre a propriedade nos países de economias avançadas da OCDE (2,4% do PIB) está em nível 60% superior ao do Brasil (1,5%).

Quanto aos tributos indiretos:

A arrecadação dos impostos sobre o consumo foi aproximadamente 50 % superior no Brasil (14,8% do PIB) que a média dos países de economias avançadas da OCDE (9,7% do PIB). É necessário a recomposição da carga tributária brasileira com ênfase na tributação sobre renda e propriedade e redução da tributação sobre bens e serviços

Ainda, conforme assinala o artigo jurídico publicado por Henrique Napoleão Alves¹⁰², a carga regressiva da tributação indireta guarda consigo razoável correlação com a concentração de renda (tendo como um dos principais indicadores o índice Gini).

Consequente, o autor aduz que *“esse efeito negativo da carga indireta não é evidentemente privativo de países da periferia do capitalismo, mas, atualmente, o perfil da carga tributária dos países centrais se difere do brasileiro justamente pelo peso menor da tributação indireta”*.

¹⁰¹ JUNIOR, Pedro Humberto de Carvalho Junior. O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária para o Brasil. Editora IPEA. 2022, 1ª Edição. Publicação Preliminar. Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf, acessado em 12/06/2022, às 18h:48min.

¹⁰² ALVES, Henrique Napoleão. Idem. Pg. 71

Hugo Thamir Rodrigues e Antonio Furtado de Oliveira realizam conclusão semelhante ao cotejar o modelo fiscal brasileiro com os países da OCDE¹⁰³:

O Brasil, portanto, ao contrário dos países membros da OCDE em que os impostos diretos chegam a 2/3 do total dos tributos, a tributação indireta ultrapassa mais da metade do total da arrecadação. Os tributos que incidem sobre os bens e serviços representam 16,28% do PIB, o que corresponde a 50% da arrecadação total do Brasil, segundo dados divulgados recentemente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já a tributação sobre a renda, atingiu apenas 5,9% do PIB, em 2014, correspondendo a aproximadamente 18% do total da arrecadação no Brasil, muito abaixo da média dos países da OCDE. Os tributos que incidem sobre a propriedade correspondem apenas a 1,4% do PIB o equivalente a 4,4% de tudo que se arrecada no Brasil, também está abaixo da média dos países membros da OCDE (...)

Os sistemas tributários de países desenvolvidos estruturam-se de forma oposta ao brasileiro. Para a maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a tributação sobre o consumo representa, em média, cerca de 30% do total da arrecadação tributária

Até mesmo em relação ao Imposto de Renda Pessoa Física, os autores aduzem pela regressividade da alíquota média efetiva nas maiores faixas de rendimento:

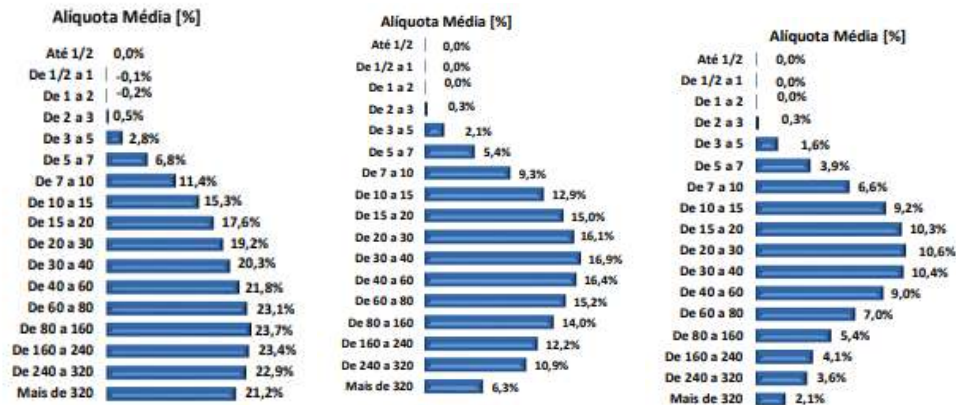
Fazendo-se uma estimativa das alíquotas médias efetivas do IRPF por estratos de renda, com base nos dados do IRPF 2014, calculada a partir do imposto devido em relação aos rendimentos tributáveis somados aos isentos, verifica-se a pouca progressividade do IRPF no seu conjunto. No gráfico 2, é possível observar que há uma ligeira progressividade a partir da faixa de 3 a 5 salários mínimos (0,53%) até a faixa de 30 a 40 salários mínimos (11,52%), mas a partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o IRPF passa a ser regressivo e justamente nos estratos de rendimentos mais elevados. (...)

Conclui-se, pois, que a medida que aumenta os rendimentos dos estratos mais elevados, menor é a alíquota média efetiva do IRPF, o que demonstra uma regressividade do IRPF para os maiores rendimentos.

Veja-se que, em 2021, conforme apuração da Receita Federal (pasmem!), mantém-se a tendência regressiva nas maiores faixas de renda, seja na alíquota efetiva por rendimento tributável bruto, nos rendimentos tributáveis mais faixa exclusiva ou por faixa de rendimentos totais, representados respectivamente nas tabelas abaixo ¹⁰⁴:

¹⁰³ Rodrigues, Hugo Thamir e Antonio Furtado de Oliveira. A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro; artigo publicado no I Congresso Interconstitucional UNISC/URCA.

¹⁰⁴ Receita Federal do Brasil. Grandes Números IRPF; divulgado em setembro de 2021. Disponível no link <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>, acesso em 15/06/2022, às 00h50min.



Fonte Receita Federal do Brasil. Grandes Números IRPF; divulgado em setembro de 2021.

Se, por um lado, a Constituição Federal houve como princípio a distribuição de renda para aquisição do Estado de Bem Estar Social, a matriz tributária inclina-se, contraditoriamente, para a regressividade na tributação.

É como reconhece, inclusive, a fazenda pública por meio de estudo publicado em 2017, sobre o efeito redistributivo da Política Fiscal brasileira¹⁰⁵:

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, apesar de ter carga tributária (33% do PIB) próxima da média da OCDE (34%) e bem acima da média da América Latina (22%). Essa situação, combinada ao desequilíbrio orçamentário com que se depara o setor público brasileiro, representado por um déficit primário de 2,5% do PIB e um déficit nominal de 9% do PIB, em 2016, indica que a expansão do gasto e do déficit público não foram capazes de reduzir a desigualdade. Assim, além do ajuste fiscal, há também uma preocupação para melhorar a efetividade redistributiva da política fiscal.

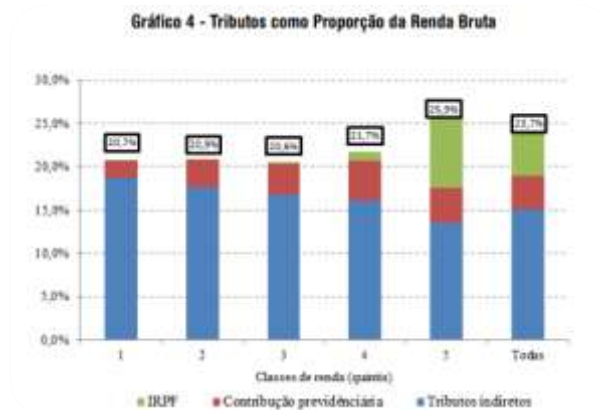
No que diz respeito à incidência dos tributos:

Em relação à incidência dos tributos como proporção da renda domiciliar bruta, os tributos considerados neste estudo representam, em média, aproximadamente 24% da renda dos domicílios brasileiros. Os tributos indiretos representam 63% dessa carga tributária, correspondente a 15%, em média, da renda dos domicílios.

De acordo com o Gráfico 4, observa-se, com relação à renda bruta, a incidência dos tributos indiretos é regressiva, pois a carga cai continuamente à medida que a renda aumenta, de aproximadamente 19%, no primeiro quintil, até cerca de 14%, no último quintil. (...)

Colaciona-se abaixo o referido gráfico:

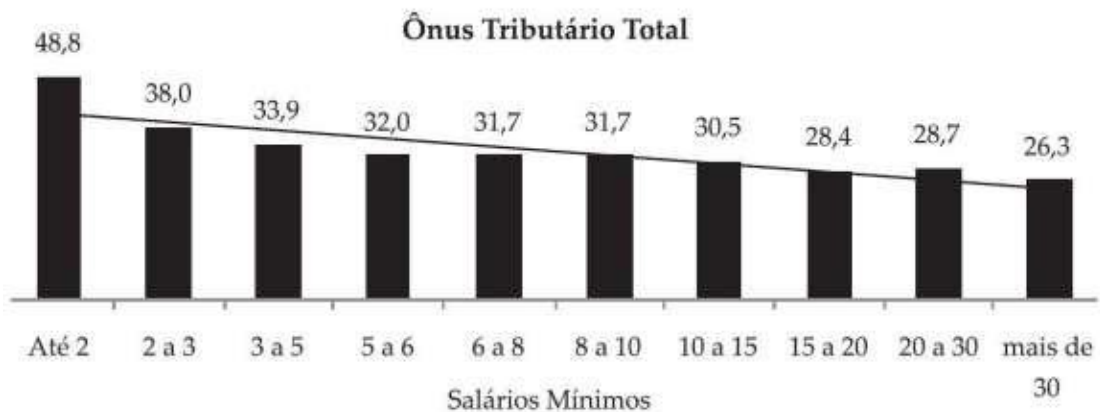
¹⁰⁵ Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil. Ministério da Fazenda. Publicado em dezembro de 2017. Disponível para consulta em https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf, acessado em 13/06/2022, às 01h:20min.



Fonte: Ministério da Fazenda. Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil. Publicado em dezembro de 2017.

Como há uma hipertrofia fiscal nos tributos indiretos, os contribuintes de menor faixa de renda, naturalmente, tem sua renda proporcionalmente mais afetada em relação àqueles mais ricos.

Retornando ao artigo de Henrique Napoleão Alves, é o que se apontava já em 2004, em que “*quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%*”¹⁰⁶, na forma do gráfico abaixo:



Elaborado por Observatório da Equidade, 2009, p.25.
Fontes: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

¹⁰⁶ ALVES, Henrique Napoleão. Idem. Apud Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República/Observatório da Equidade, 2009.

Assim sendo, em um sistema um tributário regressivo, evidencia-se a inversão da lógica fiscal, onerando-se proporcionalmente mais justamente os menos favorecidos economicamente.

Neste sentido, por derradeiro, evidencia-se a necessidade de remodelar a matriz tributária nacional em respeito ao princípio da progressividade, efetivando assim os corolários da solidariedade, do bem comum, bem como do respeito à dignidade da pessoa humana.

Resta imperioso o debate e a inserção do tema dentro dos projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, respeitando, logicamente, a estrutura federativa da tributação elencada pela Magna Carta, especialmente quando da alteração de normas sobre a tributação indireta.

5 – A PROGRESSIVIDADE NAS PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Nesta toada, vimos ascender periodicamente no debate público à necessidade de se realizar uma reforma tributária.

A despeito alta da volatibilidade deste tema, propõe-se, neste trabalho, uma breve análise das principais propostas de reforma tributária em voga no legislativo nacional no ano de 2022, com enfoque em suas implicações na norma constitucional da progressividade.

Para efeito desta análise, serão analisadas os Projetos de Lei apresentados pelo Executivo Federal, bem como as Propostas de Emenda à Constituição nº 110/2019 (apresentada Senado) e nº 45/2019 (de autoria da Câmara dos Deputados).

5.1 – OS PROJETOS DE LEI 3.887/2020 E 2.337/2021

Pois bem, começando pela proposta de reforma tributária apresentada pelo Governo Federal, inicialmente, ela era prevista para ocorrer em 4 (quatro) fases, sendo elas: (1ª) Instituição de um imposto federal tipo IVA, unificando PIS/Pasep e COFINS; (2ª) simplificação e alinhamento do IPI como imposto seletivo, e reformulação dos impostos indiretos federais, (3ª) Reforma do Imposto de Renda para pessoas físicas e jurídicas e (4ª) desoneração sobre a folha de pagamento¹⁰⁷.

Destas 4 (quatro) fases, até junho de 2022, o Governo havia apresentado 2 (duas) delas: o Projeto de Lei 3.887/2020 (1ª Fase) e o Projeto de Lei 2.337/2021 (3ª Fase).

Em relação ao primeiro deles, o Projeto de Lei 3.887/2020 tem como objetivo principal substituir as contribuições sociais PIS/Pasep e COFINS por um único tributo, denominado Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

¹⁰⁷ Conforme noticiado em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/reforma-tributaria-do-governo-pode-ter-quatro-etapas-entenda.shtml>, bem como <https://noticias.r7.com/prisma/r7-planalto/governo-vai-propor-reforma-tributaria-em-4-fases-veja-quais-sao-23082021>. Acesso em 18/06/2022, às 11h:12min.

Isto porque, uma vez assumindo a alta complexidade do sistema tributário nacional, com uma profusão de obrigações acessórias, o Governo pretendia pela simplificação da tributação, substituindo os dois tributos em um só¹⁰⁸.

Ademais, na esteira da simplificação, seriam diminuídas as maiores fontes de litígio, tais como as dúvidas sobre o creditamento dos insumos e a inclusão (ou não) do ICMS e do ISS na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Desta feita, o Governo propôs pela criação da CBS com alíquota única de 12% para bens e serviços, e 5,8% para bancos, com a garantia da não cumulatividade do tributo.

Nos termos da proposta, *“todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos”*, com o destacamento do tributo incidente nas etapas produtivas em documento fiscal, permitindo seu abatimento nas etapas posteriores.

Ocorre que, como já vimos anteriormente, PIS/Pasep e COFINS são tributos de natureza regressiva. Ao propor alíquota única de 12%, haveria uma majoração da carga tributária, visto que hoje, em sua modalidade não cumulativa, a alíquota é fixada em 9,25%.

E assim o faz na promessa de que o creditamento será capaz de amenizar a majoração de alíquota.

Especialmente quanto ao setor de serviços, que opera, em grande parte, no regime de PIS/COFINS cumulativo (alíquota 3,65%), a majoração seria expressivamente gravosa. Ademais, neste setor, poucas seriam as opções para creditar o tributo.

¹⁰⁸ Neste sentido: “A elevada complexidade da legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins impõe a necessidade de sua reformulação e, ao mesmo tempo, oferece a oportunidade de alinhamento da legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado.” Trecho extraído das razões apresentadas pelo Ministro da Economia no Projeto de Lei 3.887/2020, disponível para consulta no link https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node014xmacq1560fy17bytmaklv4xs19651082.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em 18/06/2022, às 12h:30min.

Neste ponto, em sendo PIS/COFINS tributos incidentes sobre o consumo, o PL 3.887/2020 parece agravar ainda mais a regressividade da matriz tributária do país. Majorar-se-ia a carga tributária sobre bens e serviços, já excessivamente onerada pelo Fisco.

Já em relação ao Projeto de Lei 2.337/2021, o Governo propõe mudanças nas três frentes do Imposto de Renda: sobre as pessoas físicas, jurídicas e investimentos financeiros.

Inicialmente, quanto ao IRPF, o PL 2.337/2021 propõe alterações em sua tabela de incidência, aumentando o limite de isenção em 31%, conforme tabela abaixo¹⁰⁹:

Atual		Nova		
Contribuintes	Faixas	Faixas	Contribuintes	Alíqt.
10,7 mi	Até R\$ 1.903,98	Até R\$ 2.500	16,3 mi	0%
6,8 mi	R\$ 1.903,99 - R\$ 2.826,65	R\$ 2.500,01 - R\$ 3.200	2,8 mi	7,5%
3,7 mi	R\$ 2.826,66 - R\$ 3.751,05	R\$ 3.200,01 - R\$ 4.250	3,6 mi	15,0%
2,3 mi	R\$ 3.751,06 - R\$ 4.664,68	R\$ 4.250,01 - R\$ 5.300	2,2 mi	22,5%
6,9 mi	Acima de R\$ 4.664,68	Acima de R\$ 5.300,01	6,3 mi	27,5%

Veja-se que, mesmo diante da atualização das faixas de renda, a tabela de IRPF seguiria defasada.

Conforme estudo elaborado pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO), utilizando como base o índice IPCA-E acumulado, desde 1996, a tabela de IRPF apresenta uma defasagem média de 134,52%, senão veja-se¹¹⁰:

¹⁰⁹ Tabela extraída do site do Governo Federal, disponível para consulta em <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/imposto-de-renda>. Acesso em 18/06/2022, às 16h:12min.

¹¹⁰ Disponível para consulta em https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2022/01/Defasagem-IR-1996-2021_-2.pdf. Acesso em 18/06/2022, às 16h:26min.

Tabela 1
Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda pelo IPCA
1996-2021

Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Em %	
			Resíduo	Resíduo Acumulado
1996	9,56	0	9,56	9,56
1997	5,22	0	5,22	15,28
1998	1,66	0	1,66	17,19
1999	8,94	0	8,94	27,67
2000	5,97	0	5,97	35,29
2001	7,62	0	7,62	45,60
2002	12,53	17,5	-4,23	39,44
2003	9,30	0	9,30	52,41
2004	7,60	0	7,60	63,99
2005	5,69	10,00	-3,92	57,57
2006	3,14	8,00	-4,50	50,48
2007	4,46	4,50	-0,04	50,42
2008	5,90	4,50	1,34	52,44
2009	4,31	4,50	-0,18	52,16
2010	5,91	4,50	1,35	54,21
2011	6,50	4,50	1,92	57,17
2012	5,84	4,50	1,28	59,18
2013	5,91	4,50	1,35	61,33
2014	6,41	4,50	1,83	64,28
2015	10,67	5,60	4,80	72,17
2016	6,29	0,00	6,29	83,00
2017	2,95	0,00	2,95	88,39
2018	3,75	0,00	3,75	95,45
2019	4,31	0,00	4,31	103,87
2020	4,52	0,00	4,52	113,09
2021	10,06	0,00	10,06	134,52
Total	391,62	109,63	134,52	134,52

Fonte: SINDIFISCO. A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. Janeiro de 2022.

A proposta, portanto, de reajuste da tabela de IRPF em 31%, permanece aquém do necessário para garantir sua adequação à variação da renda média.

Outrossim, de acordo com o PL 2.337/2021, não haverá majoração da alíquota máxima de IRPF, tampouco criação de novas faixas de renda, mantendo a estrutura regressiva do IR para os super ricos, conforme demonstrado no capítulo 5¹¹¹.

Ademais, dentre suas principais medidas, o projeto inicial prevê a limitação do desconto simplificado aos contribuintes que recebem até 40 (quarenta) mil por ano, a

¹¹¹ Neste sentido: “Outra reforma urgente na legislação do IRPF é a previsão de uma verdadeira progressividade com a introdução de um maior número de alíquotas, que cheguem a patamares mais elevados para os altos rendimentos, a fim não só de levar a tributação da renda no Brasil aos padrões internacionais (vide tabela da tributação da renda no Brasil e em outros países), mas utilizar tal mecanismo como instrumento da política de redistribuição de rendas em nosso país, a exemplo do que ocorreu nos EUA e na Europa até os anos de 1970. Estudo da KPMG divulgado em 2010 nos dá conta de que entre 81 países pesquisados, o Brasil é o 56º dentre as maiores alíquotas incidentes sobre as rendas das pessoas físicas, com 27,5% muito atrás dos países mais desenvolvidos. E o mais preocupante é que dentre os 70 países pesquisados que possuem teto para a alíquota mais alta, o Brasil ocupa a 11ª posição entre os limites mais baixos. É de fato uma progressividade para os trabalhadores e não para os ricos”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. Publicado na Revistas de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento (RFPTD). Disponível para consulta em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em 18/06/2022, às 16h:55min.

possibilidade de atualizar o valor dos imóveis com redução da alíquota sobre ganho de capital e a tributação sobre lucros e dividendos, hoje isentos, à alíquota de 20%.

Sobre este último ponto, sim, um avanço. A tributação sobre lucros e dividendos representaria um importante passo rumo a uma maior progressividade no sistema tributário nacional. Desde 1995, com a edição da Lei 9.249¹¹², os dividendos (parcela do lucro apurado) pagos pelas empresas aos seus acionistas/sócios são isentos de imposto de renda.

Em relação ao IRPJ, o Projeto de Lei 2.337/2021 propõe pela redução da alíquota de 15% para 10%, permanecendo com o adicional de 10% para os lucros acima de 20 (vinte) mil por mês.

Para compensar a diminuição de alíquota, o projeto estabelece a vedação da possibilidade de deduzir juros sobre capital próprio, bem como veda a dedução do pagamento de gratificações e participação nos resultados feitos com ações da empresa como despesas operacionais.

Por fim, em relação aos investimentos financeiros, o Governo propõe uma alíquota única de 15% para os ativos de renda fixa e para os fundos abertos (atualmente, eles são escalonados em função da duração da aplicação; quanto maior o tempo, menor a alíquota, variando entre 22,5% a 15%).

O mesmo vale para os investimentos em fundos fechados: estabelecimento de alíquota única de 15% (hoje, entre 22,5% e 15% na distribuição de rendimentos, na alienação, amortização ou resgate de cotas).

Por fim, destaque-se o fim da isenção sobre os rendimentos distribuídos por Fundos de Investimento Imobiliário – em favor da progressividade – com a tributação dos demais cotistas caindo de 20% para 15% na distribuição de rendimentos, na amortização e na alienação de cotas.

¹¹² Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parece, de forma geral, que o Projeto de Lei 2.337/2021 estabelece uma diminuição nas alíquotas de IRPJ e sobre os investimentos, apostando na compensação orçamentária pela diminuição de isenções e deduções. Resta saber se, de fato, se o efeito compensatório previsto pelo Governo será atendido, a fim de manter a carga fiscal em níveis próximos aos verificados atualmente.

5.2 - PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45/2019 E Nº 110/2019

Pois bem, passando agora a Proposta de Emenda à Constituição 45/2019, apresentada pela Câmara dos Deputados, propõe-se uma reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços no sentido de simplificar a tributação.

De acordo com seu texto inicial, criar-se-ia um único imposto sobre bens e serviços (IBS), com natureza de imposto sobre valor adicionado (IVA), em substituição a 5 (cinco) tributos, sendo eles: IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS.

Nas palavras do projeto, “*o modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS*”¹¹³.

Desta forma, a despeito da unificação dos 5 (cinco) tributos no IBS, seria preservada a autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto.

Conforme explicam as razões da PEC 45/2019:

Neste modelo, para os contribuintes o IBS será um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os entes federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que terão autonomia na fixação da alíquota do imposto. Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino

¹¹³

Disponível para consulta em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em 18/06/2022, às 18h:31min.

Agora, um ponto relevante à progressividade diz respeito à fixação de uma alíquota única pelos entes federativos, senão veja-se:

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.

Consequentemente, por impedir a adoção de alíquotas diferenciadas pelos Entes Federativos, a PEC 45/2019 vedaria a seletividade tributária. Ou seja, alíquotas de produtos essenciais e de luxo seriam iguais, agravando o cenário regressivo de nosso sistema tributário. A proposta prevê apenas um Imposto Seletivo (IS) para desestimular o consumo de bens e serviços considerados negativos, como em cigarros e bebidas alcoólicas¹¹⁴.

Conforme explica Ricardo Lodi Ribeiro¹¹⁵:

Em outro giro, a proposta também viola o princípio da capacidade contributiva, que, nos tributos sobre o consumo, se materializa no subprincípio da seletividade, suprimido do texto constitucional pela proposta em discussão.

A seletividade, que nos interessa neste estudo como índice de capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo, se materializa pela variação de alíquotas em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, e representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, pois afere o índice de riqueza do contribuinte de fato, a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. (...) Deste modo, a supressão da seletividade da tributação sobre o consumo, promovida pela proposta em comento, faz com que a capacidade contributiva deixe de ser aplicada em relação ao IBS, uma vez que a tributação proporcional nesse tipo de tributo gera um efeito regressivo, agravando a iniquidade do nosso sistema, já por demais injusto com os mais pobres, violando o princípio da capacidade contributiva.

A Emenda à Constituição nº 110/2019, de autoria do Senado Federal, segue um rumo semelhante. Assim como nas propostas anteriores, o grande objetivo da proposta parece ser pela simplificação da tributação.

¹¹⁴ Neste sentido: “O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações”.

¹¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. Artigo disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em 18/06/2022, às 20h:18min.

A PEC 110/2019 prevê a extinção de 9 (nove) tributos, incorporados em dois novos impostos, de competência estadual e federal¹¹⁶:

São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Quanto à alíquota do IBS, novamente, haverá o tabelamento de uma alíquota padrão sobre os bens e serviços¹¹⁷. Alíquotas diferenciadas somente serão possíveis quando previstas em Lei Complementar.

Desta forma, confrontando o princípio da seletividade, há novamente um temor pelo aumento da tributação nos bens de consumo, o que, conseqüentemente, aumentaria o ônus fiscal dos mais pobres, agravando a regressividade do sistema tributário.

Algum avanço é verificado em relação ao IPVA, que passaria a incidir sobre aeronaves e embarcações, mas excluiria veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas¹¹⁸.

Em sendo a simplificação o motivo maior das Propostas de Emenda à Constituição 45/2019 e 110/2019, muito bem pontua Eduardo Fagnani¹¹⁹:

¹¹⁶ Disponível para consulta em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>. Acesso em 18/06/2022, às 19h:50min.

¹¹⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: (...) IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior. (...)§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61 , §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte: I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar (...) IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

¹¹⁸ Neste sentido: “O IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva”.

A redução da complexidade do sistema de impostos é tarefa necessária. Entretanto, num País desigual como o Brasil, apenas “simplificar” é inaceitável, por duas razões. Em primeiro lugar, porque não se enfrenta o vergonhoso caráter regressivo do sistema que se percebe na elevada tributação do consumo (que penaliza os mais pobres) e na reduzida tributação da renda e do patrimônio (que favorece os mais ricos). Em segundo lugar, a “simplificação” pode vir a solapar o financiamento do Estado Social brasileiro, que é um dos principais mecanismos de redistribuição de renda do país. Isso pode ocorrer, porque diversas contribuições sociais, constitucionalmente vinculadas ao financiamento da Educação e da Seguridade Social (Previdência Social, Assistência Social, Saúde e Programa Seguro-desemprego), seriam substituídas por novo tributo, sem qualquer vinculação constitucional de receitas para essas áreas.

Ou seja, apenas a instituição de tributos unificados não dá ensejo à correção da regressividade da matriz tributária nacional. Para isso, é necessário a readequação do ônus fiscal, aumentando a carga dos tributos diretos em detrimento dos tributos sobre o consumo.

Outrossim, vale dizer que, com a extinção das contribuições PIS e COFINS, sua receita deixa de ser vinculada ao financiamento da seguridade social, causando incerteza quanto a manutenção da qualidade deste serviço público¹²⁰.

O ponto de convergência das Emendas na redução da desigualdade repousa na previsão de mecanismos de transferência de renda aos contribuintes de baixa renda (conforme art. 152-A, § 9º, da PEC 45/2019¹²¹ e art. 146, inciso IV, da PEC 110/2019¹²²).

¹¹⁹ FAGNANI, Eduardo. Reforma Tributária para Enfrentar a Desigualdade Social. Artigo disponível para consulta em <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2020/02/REFORMA-TRIBUTARIA.pdf>. Acesso em 18/06/2022, às 20h:05min.

¹²⁰ Neste sentido: “Outro grande problema de ambas propostas é a extinção de contribuições sociais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – e Contribuição para o Programa de Integração Social – Pis), que têm a sua arrecadação vinculada constitucionalmente ao financiamento da Seguridade Social. Apesar dessa vinculação, grandes desvios de recursos foram feitos ao longo dos anos, por meio da chamada DRU (desvinculação de receitas da União), que por outras denominações vigora desde 1994. A natureza do tributo está diretamente relacionada à destinação dos recursos arrecadados. Enquanto a arrecadação das contribuições é diretamente vinculada ao fim específico que justificou a sua criação, a arrecadação dos impostos não pode ser vinculada. Quando se altera a natureza do tributo, modificando de contribuição para imposto, como fazem as PEC 45 e 110 (com a Cofins e o Pis), a desvinculação dos recursos arrecadados chega a 100%, e, conseqüentemente, aumenta-se na mesma proporção o risco para o financiamento da Seguridade Social”. FATORELLI, Maria Lucia. Qual reforma tributária queremos. Disponível em <http://www.cadtm.org/Qual-reforma-tributaria-queremos>. Acessado em 18/06/2022, às 20h:42min.

¹²¹ “Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. (...)§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.”

¹²² “IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda”.

Ora, em que pese ser uma medida louvável, os programas de transferência de renda não são uma novidade na legislação nacional. Tampouco são capazes de reduzir a regressividade do sistema tributário.

Estabelecer programas de transferência de renda mantendo-se uma matriz tributária regressiva configura um remédio meramente paleativo, incapaz de alicerçar, como política de Estado, a justiça fiscal.

5.3 – A EMENDA SUBSTITUTIVA GLOBAL Nº 178: UMA NOVA PERSPECTIVA

Propondo passos mais significativos rumo à progressividade, a bancada de oposição apresentou a Emenda Substitutiva Global 178 à PEC 45/2019, denominada pelos congressistas de “Reforma Tributária Justa e Solidária”¹²³.

Ela foi pautada em 7 (sete) eixos, sendo eles: (i) uma tributação mais justa e solidária, (ii) a sustentabilidade ambiental, (iii) a proteção à saúde humana, (iv) o estabelecimento de um padrão de financiamento da educação, (v) a preservação da seguridade social, (vi) o restabelecimento do pacto federativo e desenvolvimento nacional e (vii) simplificação e eficiência tributária.

Não obstante, reconhecendo pela necessidade de simplificar a tributação, a Emenda Substitutiva 178 houve por bem acrescer à PEC 45/2019 uma diminuição da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, majorando, por outro lado, os tributos diretos:

Finalmente, recepcionando o propósito central da PEC nº 45/2019, à simplificação do sistema tributário brasileiro crescemos a reforma do sistema de tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, e a progressividade nos tributos diretos, incidentes sobre renda e patrimônio. É nesta perspectiva que apresentamos a Reforma Tributária Justa e Solidária e pedimos o apoio dos nobres pares para a sua aprovação.

Em sendo assim, no âmbito da simplificação, a proposta prevê a unificação do ICMS e ISS em um imposto de tipo IVA, com alíquota única e regulado por legislação nacional, e a

¹²³

Disponível para consulta em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1815822&filename=EMC+178/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em 19/06/2022, às 14h:54min.

unificação de PIS/Pasep e COFINS em outro tributo, como contribuição social de valor agregado.

Agora, em relação ao arranjo da carga tributária, temos o ponto mais significativo:

Finalmente, recepcionando o propósito central da PEC nº 45/2019, à simplificação do sistema tributário brasileiro acrescentamos a reforma do sistema de tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, e a progressividade nos tributos diretos, incidentes sobre renda e patrimônio. É nesta perspectiva que apresentamos a Reforma Tributária Justa e Solidária e pedimos o apoio dos nobres pares para a sua aprovação.

Para majoração dos tributos diretos, a Emenda Substitutiva 178 fixa 5 (cinco) propostas:

i) Cobrança de imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos à pessoa física e vedação da dedução de despesas com juros sobre capital próprio na apuração do lucro; ii) Instituição do imposto sobre grandes fortunas; iii) Ampliação da base de incidência do IPVA para aeronaves e embarcações; iv) Instituição de imposto sobre grandes heranças nos moldes do modelo Americano; v) Alterações no Imposto Territorial Rural garantindo progressividade em relação ao tamanho e regressividade em relação ao nível de utilização

Ademais, vale citar pela intenção de incluir como princípio constitucional expresso a não regressividade da tributação, bem como a proposta de desoneração da cesta básica, medicamentos de uso essencial, saneamento, transporte público urbano e educação.

Em relação à instituição do imposto sobre grandes fortunas, ele seria calculado anualmente, sob alíquota de cinco décimos percentuais sobre o valor do patrimônio líquido das pessoas físicas, que ultrapassasse em 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal de isenção do IRPF, porquanto não houvesse edição de Lei Complementar sobre a matéria¹²⁴.

Quanto ao Imposto de Renda, apesar de avançar no sentido de instituir a tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos e vedar a dedução de juros sobre capital próprio, a Emenda Substitutiva 178 restou silente quanto à atualização da tabela de incidência do IRPF

¹²⁴ Art. 117. Até que a Lei complementar disponha sobre a matéria, o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no inciso VII do Artigo 153, será calculado, anualmente, pela aplicação da alíquota de cinco décimos percentuais sobre o valor conhecido do patrimônio líquido das pessoas físicas, que ultrapassar o limite de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o Artigo 153, inciso III. I. Considera-se patrimônio líquido a diferença entre o total de bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte.

(há muito defasada), bem como em relação à majoração da alíquota máxima, com estabelecimento de novas faixas de renda.

Por fim, observam-se mudanças na tributação sobre o patrimônio, a fim de conferir maior carga fiscal aos tributos sobre o patrimônio, com a ampliação da hipótese de incidência do IPVA, alteração na tributação do ITR para que seja progressivo em relação à área total do imóvel e regressivo quanto ao grau de utilização e instituição de um imposto sobre grandes heranças, com alíquota máxima de 40%.

Assim sendo, diferenciando-se das propostas vistas anteriormente, a Emenda Substitutiva oferece um passo além da simplificação, a fim de adequar a matriz tributária à progressividade, majorando a tributação direta e reduzindo o ônus sobre o consumo de bens e serviços.

5.4 – O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL E OS IMPOSTOS SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

A Constituição Federal de 1988 houve por bem adotar o federalismo como sistema de governo, repartindo o Estado brasileiro em 4 (quatro) entes federativos, sendo eles a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal¹²⁵.

Em se tratando de um Estado federal, cada ente que lhe compõe pode exercer a sua autonomia¹²⁶, e participar da formulação da vontade da Federação¹²⁷.

Como, no Estado Federal, há mais de uma ordem jurídica incidente sobre o mesmo território, a repartição de competências figura como o instrumento jurídico realizado pelo Estado para materializar sua jurisdição¹²⁸.

¹²⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

¹²⁶ Conceitua Paulo Gustavo Gonet Branco: “A autonomia importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização não é apenas administrativa, como, também, política. Os Estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também lhes é reconhecido elaborá-las. Isso resulta em que se percebe no Estado Federal uma dúplice esfera de poder normativo sobre um mesmo território e sobre as pessoas que nele se encontram, há incidência de duas ordens legais: a da União e a do Estado-membro.” BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Idem – Pg. 896.

¹²⁷ CARVALHO, José Augusto Moreira. Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas / Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff; Carlos Eduardo Faraco Braga – Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. Pg. 56

¹²⁸ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Idem – Pg. 897.

Na seara da ordem financeira, a repartição de competência influi, naturalmente, na arrecadação e distribuição dos recursos fiscais obtidos por cada ente federativo, necessários ao bom desempenho e eficiência destes mesmos entes no cumprimento das atribuições que lhes são atribuídas constitucionalmente.

Nas palavras de José Augusto Moreira de Carvalho, “*o federalismo fiscal tem como objetivo oferecer meios alternativos para que possa cumprir satisfatoriamente suas finalidades*¹²⁹”.

Desta forma, a Constituição Federal outorga aos entes federativos a competência de tributar e, ao fazê-lo, permite que estes entes, dotados de recursos próprios, alcancem a autonomia e realizem seus fins constitucionais¹³⁰.

Esta competência, entendida como faculdade ou aptidão jurídica de editar leis para a criação de tributos, é oriunda do texto constitucional, resultando na autorização, originária, para a instituição legislativa do tributo pelo respectivo ente federativo¹³¹.

Em outras palavras, a Constituição Federal atribui competência tributária a um ente estatal que, dotado de poder legislativo, pode exercer desta competência (poder de tributar) mediante edição de lei¹³².

Nesta seara, distinguem-se duas figuras. Há, originariamente, a outorga de competência, de ordem constitucional, que será exercida, posteriormente, pelos entes federativos, utilizando-se da aptidão que a Constituição lhes garante.

Uma vez dotados da competência de tributar, cabe ao ente federativo exercitar deste poder mediante lei, instituindo efetivamente o tributo. Em outras palavras, “*a Constituição não cria tributos, apenas dá ao ente federado o poder de fazê-lo*”¹³³.

¹²⁹ CARVALHO, José Augusto Moreira. *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Idem. Pg . 60.

¹³⁰ SCAFF, Fernando Facury e Alexandre Coutinho da Silveira. *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Idem. Pg . 286.

¹³¹ CAFF, Fernando Facury e Alexandre Coutinho da Silveira. Idem. Pg . 286.

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário / Hugo de Brito Machado – 37. ed. ver., atual. e ampl.* – São Paulo: Malheiros, 2016. Pg. 29.

¹³³ SCAFF, Fernando Facury e Alexandre Coutinho da Silveira. Idem. Pg . 286.

Uma vez acolhida pela Constituição Federal como instrumento de autonomia dos entes federativos, a atribuição de competência tributária assume natureza privativa e indelegável. Nas palavras de Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira¹³⁴:

Ao garantir o poder de tributar, a Constituição Federal adota uma via política para assegurar os meios necessários à consecução dos objetivos previstos na própria Lei Maior, assim como nas Constituições dos Estados, das Leis Orgânicas Municipais e do Distrito Federal, e das leis locais.

É claro que, para realizar os objetivos a que se propõem, os entes devem ser dotados de recursos. E é nessa perspectiva que se insere a outorga de competência tributária. Para permitir que os entes produzam finanças próprias.

Não por outra razão, diz-se que a competência tributária é privativa e indelegável. É privativa porque o ente a quem se dirige é titular daquele poder de tributar, exclusivamente. Não cabe a qualquer outro ente, em qualquer situação, exercer a referida faculdade, sendo-lhe absolutamente vedado. Ainda que o ente não a exerça, não é dado a qualquer outro instituir o tributo, invadindo a competência alheia. E é indelegável, na mesma linha, porque a vedação referida vale mesmo contra o próprio titular, caso pretenda, por qualquer espécie de contratação ou mesmo autorização legal, passá-la a terceiro. É o próprio quadro de divisão constitucional que proíbe que a competência seja passada a outro.

É o que se chama de repartição horizontal de competências (modelo dualista), com impedimento de interferência de um integrante da federação na competência de outro¹³⁵.

Já em relação à repartição do produto de arrecadação dos tributos, o mesmo não se aplica, posto que o valor recolhido dos contribuintes não é inteiramente revertido em favor do ente que efetuou sua arrecadação ou o instituiu¹³⁶. É o que se chama de *federalismo participativo*¹³⁷.

¹³⁴ SCAFF, Fernando Facury e Alexandre Coutinho da Silveira. Idem. Pg . 287.

¹³⁵ Conforme nota de José Augusto Moreira de Carvalho: “Dessa forma, cabe à União instituir impostos sobre: importação; exportação; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; propriedade territorial rural; grandes fortunas; possibilidade ainda não configurada devido à inexistência de lei complementar regulando a matéria (artigo 153, da CF). Também é de sua competência exclusiva instituir empréstimos compulsórios (art. 148, da CF), bem como contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, da CF). A competência residual também é atribuição sua no que se refere à instituição de impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos previstos na Constituição Federal I, artigo 145, inciso I, da CF). Os Estados e Distrito federal podem instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores (art. 155, da CF). Aos Municípios compete a instituição de impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; serviços de qualquer natureza (exceto os definidos no art. 155, inciso II, da CF); transmissão de bens imóveis *inter vivos* (art. 156, da CF).”. CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 67/68.

¹³⁶ Vide artigos 157 a 159 da Constituição Federal.

¹³⁷ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 68. *Apud* SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para implementação dos direitos humanos no Brasil. Interesse Público, Porto Alegre, Notadez, ano 8, n. 39, p. 196, set./out. 2006.

Ocorre que, em que pese à técnica de repartição de receita entre os entes políticos via atribuição de competência tributária, Constituição Federal não retirou o papel altamente centralizador da União em suas atribuições¹³⁸.

Se, por um lado, o constituinte delegou competências e repartiu a arrecadação fiscal, manteve-se a centralização das atribuições do Estado na figura da União, de modo que lhe foi retirada parte de suas receitas, mas não de seus encargos¹³⁹.

Como bem narra José Augusto de Carvalho, “a nova situação obrigou a União a obter recursos de outra maneira. Lançou mão, então, das contribuições, tributos em que o produto da arrecadação não precisa ser repartido aos demais entes federados”¹⁴⁰, acabando por ocasionar dificuldades estruturais na federação.

Explicam o fenômeno Pedro Fandino e Celia Lessa Kerstenetzky¹⁴¹:

O crescimento das contribuições sociais tem dois momentos distintos. Segundo Orair et al. (2013)¹⁴², nos anos imediatamente seguintes à Constituição, visava a obter recursos para viabilizar a ampliação das obrigações do Estado, com a introdução da seguridade social (saúde, previdência e assistência social) e a instituição do salário mínimo como piso dos benefícios constitucionais²⁰. A partir de 1999, contudo, após a adoção do regime de metas fiscais formais de superávit primário, as contribuições sociais foram instrumentais para a consecução do ajuste fiscal, que se fez predominantemente por meio da expansão das receitas (Orair et al., 2013). Em ambos os momentos, a despeito dos distintos objetivos, as contribuições sociais foram o principal meio utilizado para elevar as receitas tributárias.

Neste sentido, analisando o orçamento de 2021, as receitas decorrentes de contribuições representaram mais da metade dos recursos angariados pela União, conforme explicitado no gráfico abaixo:

¹³⁸ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 66.

¹³⁹ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 68.

¹⁴⁰ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 70.

¹⁴¹ FANDINO, Pedro e Celia Lessa Kerstenetzky. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. Revista de Economia Política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019

¹⁴² FANDINO, Pedro e Celia Lessa Kerstenetzky. Idem. *Apud* ORAIR, Rodrigo et al. Carga Tributária Brasileira: Estimação e Análise dos Determinantes da Evolução Recente 2002-2012. IPEA. Texto para Discussão nº 1875, 2013.

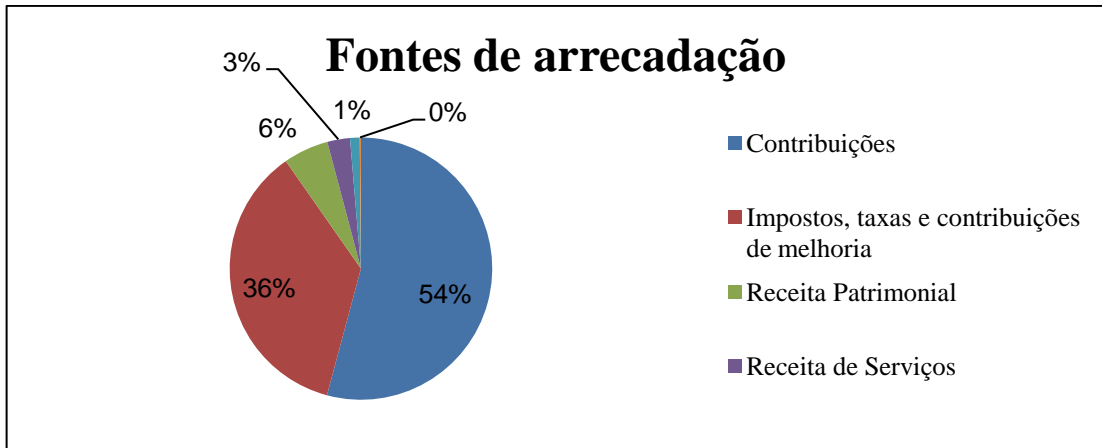


Tabela de elaboração própria. Fonte: dados extraídos do Portal de Transparência do Governo Federal, em 11/06/2022¹⁴³

Prosseguindo com a lição de José Augusto Moreira de Carvalho¹⁴⁴:

O aumento da carga tributária se deu, inclusive, mediante a instituição das chamadas contribuições sociais gerais, as quais, entre outras consequências, provocaram o enrijecimento do orçamento federal, impedindo a aplicação de recursos em investimentos de infraestrutura. De fato, em razão da natureza das contribuições sociais, o produto de sua arrecadação é vinculado, devendo ser direcionado a despesas atinentes à seguridade social, por exemplo. Como forma de atenuar tais vinculações, foram criados o Fundo Social de Emergência (FSE), o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e, atualmente, a Desvinculação de Recursos da União (DRU), esta responsável por livrar 20% da arrecadação da União no tocante a impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, de forma a proporcionar que referidos recursos sejam destinados a outras despesas que não as estabelecidas originariamente pela Constituição.

O problema é que esse procedimento acaba gerando um círculo vicioso, cujo resultado é praticamente a anulação da descentralização surgida com a Carta de 1988.

Ou seja, ao atribuir como principal fonte de arrecadação as contribuições, a União, conseqüentemente, concentrou em si a arrecadação fiscal, anulando em boa parte da autonomia orçamentária dos entes subnacionais.

Ato contínuo, criou-se assim um cenário de escassez de recursos nos estados e municípios que, dentre seus efeitos, acirrou o empenho na busca por outras fontes de receita, ainda que por meio da competição recíproca¹⁴⁵ (na chamada “guerra fiscal”).

¹⁴³ <https://www.portaltransparencia.gov.br/orcamento>, acessado em 11/06/2022, às 13h:35min.

¹⁴⁴ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 71.

¹⁴⁵ CARVALHO, José Augusto Moreira. Idem. Pg . 72.

Pois bem, em relação à tributação sobre o consumo, a Constituição Federal outorgou competência tributária a todos os entes federativos, conforme leciona Jorge Souto Maior Borges¹⁴⁶:

No Brasil, o sistema tributário nacional é caótico, particularmente, ao repartir a CF competência para tributar a circulação de bens entre a União (art. 153, II – Imposto sobre Produtos Industrializados) e os Estados-Membros (art. 155, II – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). A esses tributos sobre a circulação agregam-se, ainda, o Imposto sobre Serviços, de competência dos Municípios e – como se isso não bastasse – certas contribuições federais, como a incidente sobre o faturamento.

Tecendo uma crítica à repartição de competência realizada pela Carta Magna, o autor classifica a convergência de competências tributárias sobre bens e serviços como um obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário¹⁴⁷.

Assim sendo, ele defende pelo estabelecimento de um imposto tipo IVA, de competência nacional, sobre os bens e serviços, para a harmonização e simplificação tributárias.

De toda forma, o ICMS e o ISS comportam ônus significativo quando a tributação sobre o consumo. E, visando o alinhamento da matriz tributária à progressividade, faz-se necessário a redução da carga tributária sobre os tributos sobre o consumo em função de sua compensação com os tributos diretos.

Portanto, para viabilização de impostos do tipo IVA, agregando tributos de competência originária de Estados e Municípios, é imprescindível o estabelecimento de uma nova política de repartição de receitas entre os entes federativos. Se a União pretende alterar o

¹⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo. Quartier Latin, 2009. G. 343-350.

¹⁴⁷ Neste sentido: “O principal problema tributário que se interpõe no campo do IVA comunitário é o da harmonização da tributação sobre o valor agregado. Esse problema de harmonização, no âmbito comunitário, é simétrico com o do ICMS no âmbito do direito nacional. Porque o ICMS, economicamente um imposto sobre o valor acrescentado, foi atribuído à competência tributária estadual. Essa distorcida implantação de competência, para instituírem os Estados-Membros um imposto análogo ao IVA, gerou problemas incontornáveis nas relações internacionais. Impossível harmonizá-las, gerando por isso a pleonasticamente denominada ‘guerra fiscal’ entre os Estados-membros, sobretudo no campo das isenções, reduções e outros incentivos fiscais. Incentivos unilaterais autorizados pelos Estados-membros. O ICMS é um tributo tecnicamente inadequado para sua implantação na competência tributária estadual, mostrando-se, contudo, politicamente dificultada ao extremo sua substituição por um imposto nacional sobre o valor agregado (IVA); atribuído à competência legislativa da União, porque os governos estaduais erguem barreiras em oposição a quaisquer tentativas inovadoras neste sentido”. BORGES, José Souto Maior. Idem.

pacto federativo fiscal, minimamente, ela precisa garantir que os demais entes não sofram de perdas orçamentárias e permaneçam com alguma competência para influir na política fiscal.

Ou seja, por meio da majoração dos tributos diretos, a União deveria repassar os recursos obtidos aos Estados e Municípios, compensando a perda de arrecadação decorrente da diminuição da carga fiscal na tributação sobre o consumo, garantindo a conservação de competência decisória na arrecadação fiscal.

Novamente, a repartição de competências e receitas tributárias entre os entes federativos é uma técnica constitucional para garantir a autonomia dos entes federativos. Isto porque, inexistindo autossuficiência financeira, os entes federativos não poderiam realizar sua vontade política e cumprir com suas obrigações constitucionais.

Assumindo que a Constituição Federal não deve ser interpretada como um pacto suicida, ou seja, não pode atentar contra sua própria existência, admite-se pela possibilidade de alteração das competências tributárias.

Entretanto, para que esta alteração seja reputada constitucional, é necessário preservar e aprimorar a estrutura federativa, e não depredá-la. Em outras palavras, para incorporação do ICMS e ISS em um tributo unificado, com a imprescindível diminuição da carga tributária sobre bens e serviços, é necessário, sobretudo, promover a harmonização das receitas tributárias entre os entes federativos.

Este seria o passo inicial para superação da inconstitucionalidade formal de um tributo do tipo IVA que, em tese, usurparia da competência tributária outorgada pela Constituição Federal aos Estados e Municípios.

CONCLUSÕES

A progressividade é uma norma constitucional, em caráter de regra e princípio (natureza alternativa inclusiva), destinada a realizar a justiça fiscal, pela redistribuição de renda e fomento do Estado de Bem Estar Social.

Ela é decorrente de uma escolha política do constituinte, que houve por bem eleger a progressividade como técnica para perquirição do estado ideal de coisas concebido pela Magna Carta. E é justamente em função de sua natureza principiológica que a progressividade pode ser aplicada como técnica de majoração de alíquotas, na medida da riqueza do contribuinte, inclusive sobre os tributos em que a Constituição não determinou expressamente pela sua aplicação, conquanto, pela sistemática de apuração do tributo, permita-se a aferição da riqueza.

Ademais, outro consectário decorrente da natureza principiológica da progressividade reside na necessidade de se adequar a matriz tributária à gradação do ônus fiscal em função da riqueza.

Desta forma, para confluência do sistema tributário à norma constitucional da progressividade, a matriz tributária deve ser capaz de harmonizar a carga tributária entre os tributos diretos (incidentes sobre renda e patrimônio) e os tributos indiretos (sobre o consumo), graduando, de forma macro, o custeio da máquina pública progressivamente em função do grau de riqueza do agente econômico.

Contrariando a norma constitucional da progressividade, a matriz tributária se mostra excessivamente dependente dos tributos sobre o consumo, e pouco expressiva nos tributos sobre renda e patrimônio. Apesar de sua carga tributária final se assemelhar àquelas observadas nas economias dos países centrais, suas fontes de arrecadação oneram expressivamente mais o consumo, configurando sua natureza regressiva.

Buscando solução desta contradição nas propostas de reforma tributária hoje em voga, observou-se pequena preocupação em alinhar o sistema tributário à progressividade. Pelo contrário, em análise superficial, a instituição de um imposto unificado sobre o consumo sem

possibilidade de estabelecer alíquotas seletivas parece agravar ainda mais o problema da regressividade.

O norte principal das propostas de reforma tributária repousa na simplificação da tributação. Apesar da sabida necessidade e dos efeitos benéficos esperados desta simplificação, as propostas ficam aquém do esperado no sentido de remodelar o sistema tributário. Em outras palavras, são pouco incisivas na majoração dos tributos diretos, em favor da desoneração da tributação sobre o consumo.

Por fim, analisando a estrutura federativa, concluiu-se pela necessidade de remodelar o sistema de repartição de receitas entre os entes federativos para viabilizar a instituição de tributos do tipo IVA. Apenas com a compensação dos prejuízos dos Estados e Municípios se permite pela desoneração do ICMS e do ISS, trazendo, também, legitimidade constitucional às propostas que, de forma direta ou indireta, influem na competência tributária estabelecida pela Carta Magna.

REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão. Idem. Apud OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República/Observatório da Equidade, 2009.

ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília; 2015.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos / Humberto Ávila – 18. ed. rev e atual. – São Paulo: Malheiros. 2018. Pg. 124.

BARTINE, Caio. Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais LTDA. Edição 2012, São Paulo, SP. ISBN 978-85-203-4319-7.

BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo. Quartier Latin, 2009. G. 343-350.

BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Densificação do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana; Tese de Doutorado aprovada em 04/12/2007 pela Universidade do Vale dos Sinos (UNISINOS).

CARVALHO, José Augusto Moreira. Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas. Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff; Carlos Eduardo Faraco Braga – Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COLARES, Lais. O PRINCÍPIO GERAL DA PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Publicado em 19.12.2018 na Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento; DOI:10.12957/rfptd.2018.361; e-ISSN: 2317-837X;

EVANGELISTA, Fabiana Almeida. O Princípio Constitucional da Progressividade e sua Consonância com os Princípios da Capacidade Contributiva. Trabalho publicado em 2013 pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (<https://www.ibet.com.br/wp->

[content/uploads/2017/07/Fabiana-Almeida-Evangelista.pdf](#), acessado em 29/09/2021, às 03h:05min;

FAGNANI, Eduardo. Reforma Tributária para Enfrentar a Desigualdade Social. Artigo disponível para consulta em <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2020/02/REFORMA-TRIBUTARIA.pdf> . Acesso em 18/06/2022, às 20h:05min.

FANDINO, Pedro e Celia Lessa Kerstenetzky. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. Revista de Economia Política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019

GALLEDO PERAGÓN, José Manuel. Los principios materiales de justicia tributaria. Granada, 2003. p. 169;

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Bibliografia. ISBN 978-85-970-1105-0.

JUNIOR, Pedro Humberto de Carvalho Junior. O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária para o Brasil. Editora IPEA. 2022, 1ª Edição. Publicação Preliminar. Disponível em https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf , Acesso em 12/06/2022, às 18h:48min.

LAVEZ, Raphael Assef. Progressividade no Imposto de Renda: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais. Série Doutrina Tributária Vol. XXIX; Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); ISBN 978-65-86252-10-1.

LEÃO, Martha Toribio. A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda Sobre a Pessoa Física no Sistema Brasileiro; Revista de Direito Tributário Atual nº 28; Publicada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário / Hugo de Brito Machado – 37. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 14 ed. Ver. E atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 8ª Edição. Publicado em São Paulo, Editora Saraiva, ano 2017.

PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade, Distribuição de Renda e Indução. Revista Direito Tributário Atual nº 21, Publicada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); ISSN 1415-8124.

PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Dezembro de 2016. (http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.04.PDF . Acesso em 29/09/2021, às 03h:06min;

RIBEIRO, Matheus de Lima Costa. A Progressividade Tributária na Jurisprudência do STF. Artigo disponível em <https://jus.com.br/artigos/60232/a-progressividade-tributaria-na-jurisprudencia-do-stf> . Acesso em 24/06/2022, às 20h:42min.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. Publicado na Revistas de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento (RFPTD). Disponível para consulta em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587> . Acesso em 18/06/2022, às 16h:55min.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. Artigo disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos> . Acesso em 18/06/2022, às 20h:18min.

ROCHA, Sofia Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCMD; Artigo publicado na Revista Controle, Doutrina e Artigos, disponível em [file:///C:/Users/55219/Downloads/Dialnet-OsPrincipiosDaCapacidadeContributivaEDaProgressivi-6167561%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/55219/Downloads/Dialnet-OsPrincipiosDaCapacidadeContributivaEDaProgressivi-6167561%20(1).pdf) . Acesso em 17/06/2022, às 02h52min.

RODRIGUES, Hugo Thamir e Antonio Furtado de Oliveira. A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro; artigo publicado no I Congresso Interconstitucional UNISC/URCA.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário; 8ª Edição. Publicado em São Paulo, Editora Saraiva, ano 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E INTERVENÇÃO ECONÔMICA - Luis Eduardo Schoueri. - Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NOTÍCIAS, DADOS PÚBLICOS LEGISLAÇÕES E JULGADOS CONSULTADOS

<https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>, acessado em 29/09/2021, às 02h:38min;

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019 . Acesso em 18/06/2022, às 18h:31min.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node014xmacql560fy17bytmaklv4xs19651082.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020 . Acesso em 18/06/2022, às 12h:30min.

Constituição Federal de 1988.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em 24/06/2022, às 17h:16min.

file:///C:/Users/55219/Downloads/relatorio_a_distancia_que_nos_une-1.pdf, acessado em 29/09/2021, às 02h:28min;

Dados apresentados pelo Ministério da Economia em abril de 2022 (referente ao ano de 2021), disponível para consulta em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205 . Acesso em 12/06/2022, às 12h:52min.

<https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm#indicator-chart> . Acesso em 12/06/2022, às 13h:49min.

<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>, acessado em 29/09/2021, às 03h02min;

Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil. Ministério da Fazenda. Publicado em dezembro de 2017. Disponível para consulta em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas->

[publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf](#) . Acesso em 13/06/2022, às 01h:20min.

<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/reforma-tributaria-do-governo-pode-ter-quatro-etapas-entenda.shtml> , e <https://noticias.r7.com/prisma/r7-planalto/governo-vai-propor-reforma-tributaria-em-4-fases-veja-quais-sao-23082021> . Acesso em 18/06/2022, às 11h:12min.

<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde#:~:text=S%C3%A3o%20pa%C3%ADses%20membros%3A%20Alemanha%2C%20Austr%C3%A1lia,%2C%20Noruega%2C%20Nova%20Zel%C3%A2ndia%2C%20Pa%C3%ADses> . Acesso em 12/06/2022, às 13h29min

<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/imposto-de-renda> . Acesso em 18/06/2022, às 16h:12min.

<https://jus.com.br/artigos/12901/o-principio-da-progressividade-no-ordenamento-juridico-brasileiro/2>, acessado em 29/09/2021, às 03h:06min.

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline> . Acesso em 18/06/2022, às 19h:50min.

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf> . Acesso em 13/06/2022, às 00h51min.

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031> . Acesso em 09/07/2022, às 19h44min.

<https://www.portaltransparencia.gov.br/orcamento> . Acesso em 11/06/2022, às 13h:35min.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp194.htm . Acesso em 09/07/2022, às 19h:40min.

Receita Federal do Brasil. Grandes Números IRPF; divulgado em setembro de 2021. Disponível no link <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>. Acesso em 15/06/2022, às 00h50min.

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233, acessado em 11/06/2022, às 18h:35min.

https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2022/01/Defasagem-IR-1996-2021_-2.pdf. Acesso em 18/06/2022, às 16h:26min.