

LUIS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.

Direito Tributário

3ª edição

2013

 Editora
Saraiva



Rua Henrique Schauman, 270, Laranjeira César - São Paulo - SP
 CEP 05413-902
 PABX: (11) 3413-3000
 SACUR: 0800 055 7488
 De 2ª a 6ª das 8:30 às 19:30
 saraiva@editorasaraiva.com.br
 Acesso: www.saraiva.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RODAVIA/ACE

Rua Com. Azevedo, 56 - Centro
 Fone: (92) 3653-4227 - fax: (92) 3633-4782 - Manaus

BAHIA/SERGIPÊ

Rua Espírito Santo, 23 - Boqueiros
 Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895
 Fax: (71) 3381-0959 - Salvador

BAHIA (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Cláudio, 255/257 - Centro
 Fone: (14) 3234-5543 - Fax: (14) 3234-7401 - Baurão

CEARÁ/PARÁIBA/MARANHÃO

Rua Flomero Gomes, 670 - Jacuareanga
 Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384
 Fax: (85) 3238-1331 - Fortaleza

DISTRITO FEDERAL

SUA/SUL, Módulo 2, Lote 650 - Sítio de Indústria e Abastecimento
 Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2953
 Fax: (61) 3344-1709 - Brasília

GOIÁS/TOCANTINS

Rua Independência, 5330 - Sítio Meteorológico
 Fone: (62) 3225-2882 / 3225-2806
 Fax: (62) 3224-3016 - Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 - Centro
 Fone: (67) 3382-5482 - Fax: (67) 3382-2012 - Campo Grande

MINAS GERAIS

Rua Adam Fontoura, 449 - Leopoldina
 Fone: (31) 3428-8300 - Fax: (31) 3429-9310 - Belo Horizonte

PARÁ/MARÁ

Terreço Apogee, 186 - Baitoso Campos
 Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038
 Fax: (91) 3241-0499 - Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Lavradio, 2895 - Ponta Velho
 Fone/Fax: (41) 3337-4194 - Curitiba

PERNAMBUCO/PARANÁ/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua General de Riquelme, 185 - Boa Vista
 Fone: (81) 3421-4246 - Fax: (81) 3421-4510 - Recife

RIO DE JANEIRO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 - Centro
 Fone: (14) 3610-5843 - Fax: (14) 3610-8284 - Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santa Isabel, 1134-119 - Vila Isabel
 Fone: (21) 2577-9494 - Fax: (21) 2577-8667 / 2577-9565
 Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

Av. A. L. Kemmer, 231 - Fátima
 Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1461 / 3371-1562
 Porto Alegre

SÃO PAULO

Av. Antártica, 97 - Boa Vista
 Fone: PABX: (11) 3451-5466 - São Paulo

SÃO PAULO

Fone: PABX: (11) 3451-5466 - São Paulo

SÃO PAULO

Fone: PABX: (11) 3451-5466 - São Paulo

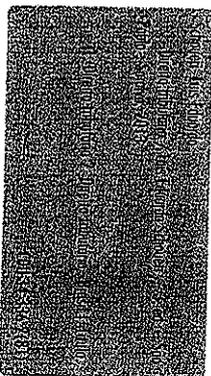
SÃO PAULO

Fone: PABX: (11) 3451-5466 - São Paulo

SÃO PAULO

Fone: PABX: (11) 3451-5466 - São Paulo

ISBN 978-85-02-19674-6



Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil - Direito tributário 34-336.2(81)

Diretor editorial Lutz Roberto Cima

Gerente de produção editorial Lígia Alves

Editora Nívis de Camargo Rodrigues

Assistente editorial Aline Bory Fior de Souza

Produtora editorial Cintia Bonacchi Monti

Preparação de originais Maria Inês Bonfatti Baccaroni Besson

Revisão Beneditina Rosenthal

Paralela Sábiles Edsonis

Arte e diagramação Fábio Aparecido Aguiar de Freitas

Revisão de provas Rita de Cássia Oliveira Corrêa

Ilustração Ivan Carcam

Serviços editoriais Eliane Cristina da Silva

Capa Casa de Ideias / Diemel Rompazzo

Produção gráfica Nufei Kamigaito

Impressão Edilopos

Achadamento Edilopos

Atendimento Edilopos

Data de fechamento da edição: 18-1-2013

Dúvidas? Acesse www.saraiva.com.br

Nenhuma parte deste publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e poderá ser punido até o valor de R\$ 400.000,00.

Aos Mestres que conduziram a cátedra de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo:
 Ruy Barbosa Nogueira (*in memoriam*)
 Alcides Jorge Costa
 Paulo de Barros Carvalho.
 Possa esta obra honrar o legado que deixaram.
 *
 A Denise, Ana Carolina e Luis Roberto,
 cujo amor, compreensão, apoio e entusiasmo me motivaram;
 seja esta obra um convite a persistirem em seus ideais.
 *
 A meus alunos,
 porque incentivaram minha pesquisa e me alegraram com seu aprendizado.

Princípios específicos em matéria tributária

1 Introdução

No Capítulo precedente, estudaram-se os princípios gerais em matéria tributária, i.e., os que se aplicam, se não a todos os tributos, a boa parte deles. Por vezes, o ordenamento jurídico-tributário adota parâmetros que se aplicam a um ou a poucos tributos. São eles critérios específicos em matéria tributária.

Também esses critérios são denominados comumente "princípios". São, em verdade, meras opções constitucionais ou legais que, uma vez adotadas, devem ser aplicadas com coerência para a adequada aplicação do Princípio – este sim, verdadeiro princípio – da igualdade.

Não há razão para deixar de utilizar a expressão "Princípio" (com letra maiúscula), para designá-los, como nome próprio de cada um dos critérios. Ao reconhecer que por meio deles se concretiza o Princípio da Igualdade, percebe-se que não se há de esperar deles uma aplicação diversa do princípio que concretizam. Assim, cada um dos Princípios Específicos deve ser visto como consequência daquele princípio e, como tal, também se reveste da natureza de princípios.

É por isso que se em um tributo se adota, por exemplo, a progressividade, esperar-se-á, em nome da igualdade, que aquela se estenda a todas as situações alcançadas pelo tributo; entretanto, enquanto princípio, não se encontrará aplicação absoluta: situações haverá em que não se encontrará a progressividade; em virtude da ponderação com outros princípios que também se aplicam sustentados na mesma igualdade. Mais ainda: como princípios, se aplicam ao máximo possível, i.e., espera-se do legislador, novamente com base na igualdade (coerência) sua aplicação no maior grau possível.

2 Progressividade, proporcionalidade e regressividade

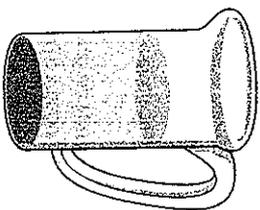
A fixação das alíquotas percentuais de um tributo pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota percentual será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. Nos dois últimos casos, a alíquota percentual crescerá ou decrescerá, respectivamente, conforme cresça a base de cálculo.

Esses conceitos, que parecem quase imediatos a partir das expressões que se empregam, na verdade podem gerar algum engano por parte daqueles que não estejam familiarizados com a matéria tributária. O exemplo da seguinte tabela progressiva para o Imposto de Renda das pessoas físicas parece elucidativo:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota
Até 1.434,59	0
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5%
De 2.150,01 até 2.866,70	15%
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5%
Acima de 3.582,00	27,5%

Admita-se que um contribuinte cujo salário era de R\$ 2.800,00, tivesse um aumento salarial, passando a auferir R\$ 2.900,00. Numa leitura apressada, o leitor poderia acreditar, com base na tabela acima, que o aumento salarial lhe seria prejudicial, já que passaria a sofrer maior desconto no imposto.

Não é esta, entretanto, a forma como se aplica uma tributação progressiva. Utilizando a mesma tabela acima, pode-se propor a seguinte figura:



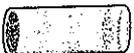
Volume = 1.434,59



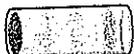
Volume = 715,40



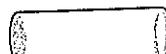
Volume = 716,70



Volume = 715,29



Volume = indeterminado



R\$ 2.800,00					
Incidência	Isento	7,5%	15%	22,5%	27,5%
Parcela Tributável	1.434,59	715,40	R\$ 650,01	Inaplicável	Inaplicável
Tributação Devida (R\$)	0	53,66	R\$ 97,50
Renda Líquida	2.648,84				

R\$ 2.900,00					
Incidência	Isento	7,5%	15%	22,5%	27,5%
Parcela Tributável	1.434,59	715,40	R\$ 716,701	R\$ 33.301	Inaplicável
Tributação Devida (R\$)	0	53,66	R\$ 107,501	R\$ 7,501
Renda Líquida	2.731,341				

Como se extrai da figura, a renda contida no jarro será distribuída entre os copos. Como a cada copo corresponde uma alíquota diversa, é natural que apenas se passe a preencher o copo dos 7,5%, quando estiver repleto o copo isento, da mesma forma, o copo dos 15% apenas passará a ser ocupado quando não restar qualquer espaço no copo dos 7,5% e assim por diante.

Examinando-se a figura, fica claro que qualquer contribuinte terá uma parte de seu rendimento (no caso, a parte que não ultrapasse os R\$ 1.434,59) isenta. Os contribuintes que tiverem rendimento superior àquele montante, submeterão a segunda parcela (aquela superior a R\$ 1.434,59 mas inferior a R\$ 2.150,00) à alíquota de 7,5%. O mesmo ocorre para as demais parcelas, sucessivamente: finalmente, aqueles contribuintes que tiverem um rendimento superior a R\$ 3.582,00 terão uma terceira parcela de sua renda sujeita à alíquota de 27,5%.

Observa-se, pelo exemplo anterior, que a ideia de progressividade não contraria o princípio da igualdade. Afinal, naquilo em que são iguais (i.e.: na parcela da renda até R\$ 1.434,59), todos os contribuintes estão isentos. Naquilo em que se diferenciam, dá-se, também, um tratamento diferenciado, mas exclusivamente sobre a parcela da renda que uns têm e outros não.

Compreendido o conceito de progressividade, deve-se alertar que, na prática, a tabela progressiva acima costuma aparecer da seguinte forma:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59
De 2.150,01 até 2.866,70	15	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

Esta tabela em nada difere da anterior. Apenas, no lugar de exigir-se um desdobramento da base de cálculo, prevê-se uma "parcela a deduzir", cujo efeito matemático é idêntico àquele desdobramento. Vejamos:

Seja uma renda de R\$ 3.000,00. Pela primeira forma de cálculo sugerida, ter-se-ia a seguinte apuração:

Parcela da renda	Alíquota	Imposto sobre a parcela
1.434,59 (Até 1.434,59)	0	0
715,40 (de 1.434,60 a 2.150,00)	7,5%	53,66
716,70 (de 2.150,01 até 2.866,70)	15%	107,51
133,31 (De 2.866,71 até 3.582,00)	22,5%	29,99

Nesse caso, o imposto total seria:

$$\text{R\$ } 0 + \text{R\$ } 53,66 + \text{R\$ } 107,51 + \text{R\$ } 29,99 = \text{R\$ } 191,15$$

Agora, aplicando a segunda tabela, tem-se, diretamente, a fórmula:

$$\text{Base de cálculo (x) alíquota (-) parcela a deduzir}$$

Ou, no caso:

$$\text{R\$ } 3.000,00 (\text{x}) 22,5\% (-) \text{R\$ } 483,84 (=) \text{R\$ } 191,16$$

Dai concluir que o emprego da tabela progressiva, com parcela a deduzir, nada mais é que uma simplificação do cálculo, sem prejuízo da progressividade.

2.1 Progressividade no Imposto de Renda

A progressividade é prevista expressamente para o Imposto de Renda, no artigo 153, § 2º, da Constituição Federal:

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;

(...)

Conforme se vê, cabe ao legislador decidir como a progressividade do Imposto de Renda dar-se-á. Não pode ele, entretanto, deixar de considerá-la. Dai por que, com razão, há quem discuta a aplicação de alíquotas proporcionais para certos tipos de rendimentos, como as aplicações financeiras ou os ganhos de capital, fugindo-se, assim, do mandamento constitucional.

Evidencia-se aqui o caráter principiológico da Progressividade: não foi ela instituída como mandamento absoluto. O cuidado do constituinte, ao adotar a fórmula "na forma da lei", mostra que ele já sabia que haveria situações em que a progressividade não se aplicaria. Ver-se-á, no item 5, abaixo, justificativa para seu emprego.

Entretanto, retomando o Princípio da Igualdade, também parece claro que uma vez adotado o Princípio da Progressividade, qualquer desvio deve ser justificado por outros valores igualmente relevantes do ordenamento. Ao interpretar/aplicador cabe o papel crítico, indagando por que, afinal, aquele rendimento foge da progressividade. Se somado ao Princípio da Universalidade, inserido no mesmo dispositivo constitucional, a questão fica ainda mais incômoda por que razão um rendimento, tributado por alíquota fixa, foge tanto da progressividade quanto da universalidade? Claro está que a explicação para tanto deve ser examinada a cada caso.

2.2 Progressividade e igualdade

Compreendido o conceito de progressividade, deve-se examiná-la em face do Princípio da Igualdade, já estudado.

A progressividade tem sido muito questionada por estudiosos de finanças públicas. Blum e Kalven¹ apontam que a objeção pode dar-se de dois modos: questionando os argumentos daqueles que a

procuram justificar, ou mostrando diretamente problemas que a progressividade gera, independentemente dos méritos que suas justificativas pudessem ter. Segundo aqueles autores, as três objeções geralmente aplicadas à progressividade são:

- ▶ o preço pago pela progressividade, que se revela pela complicação que ela traz à estrutura do imposto: toda vez que se inserem complexidades, abrem-se espaços para contribuintes engenhosos encontrarem meios de fugir da tributação, implicando, daí, desigualdade entre contribuintes; ao mesmo tempo, a complexidade torna obscuras as implicações de qualquer nova norma tributária sobre os contribuintes individuais;
- ▶ fórmula politicamente irresponsável, já que num sistema altamente progressivo, poucos serão aqueles sujeitos às alíquotas mais altas, o que implica que a maioria dos eleitores poderá fixar alíquotas aplicáveis apenas à minoria;
- ▶ redução da produtividade da sociedade, impactando no processo de criação de capital: alíquotas progressivas desestimulam a decisão de poupar, já que reduz a taxa marginal de retorno após os tributos.

2.3 Progressividade e capacidade contributiva

A progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva². Esta ideia exige que se recomendam as lições extraídas das finanças públicas acerca da causa da tributação.

Tradicionalmente, os tributos eram vistos como um retorno pago pela sociedade pelos benefícios auferidos, i.e., os tributos seriam o preço que o contribuinte paga pelos benefícios que recebe. Nesse sentido, a progressividade se justificaria se ficasse demonstrado que quanto maior a renda, maior o benefício que o contribuinte recebe e, mais ainda, que a partir de um certo nível de renda, o benefício cresce mais rapidamente que a própria renda. Ocorre que não é evidente que as pessoas com maior renda recebem mais benefícios do Estado, entretanto mesmo que isso fosse verdade, não estaria por isso justificada a progressividade, já que também na proporcionalidade existe um crescimento do tributo conforme a renda aumenta. Como visto, a progressividade exigiria que se demonstrasse que os benefícios crescem em taxas mais elevadas que a renda. Se o benefício em questão é a proteção da propriedade, não é evidente que os custos daquela proteção cresçam mais rapidamente que o valor da propriedade protegida. Se o benefício é o bem-estar produzido pela renda, então a progressividade exigiria que se afirmasse que os benefícios que se auferem com a renda crescem mais rapidamente para os ricos que para os pobres, o que dificilmente se sustentaria³.

Outra justificativa para a progressividade liga-a não aos benefícios recebidos pelo contribuinte, mas aos sacrifícios que o pagamento dos tributos traria. Liga-se tal ideia, do ponto de vista econômico, ao pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. A medida da diversidade deveria ser tal que assegurasse equivalência na quota de sacrifício. Assim, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente⁴.

1 Cf. BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. In *The University of Chicago Law Review*, v. 19, 1952, p. 417.

2 Acerca das justificativas econômicas da progressividade, cf. KORNHÄUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, vol. 86, n. 3, dez. 1987, p. 465-523.

3 Cf. BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. *op. loc. cit.* (nota 1).

4 Cf. GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 258-290.

O tema foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, quando havia definido o entendimento pela inconstitucionalidade da progressividade do IPTU já que "esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte"¹³.

Não obstante, a Emenda Constitucional n. 29 expressamente admitiu a progressividade para o referido imposto. Seria de se esperar fosse a referida Emenda julgada inconstitucional, por ferir cláusula pétreia da Constituição. O Supremo Tribunal Federal, no entanto, rejeitou a tese da inconstitucionalidade, provido recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo e reconhecendo a constitucionalidade da referida Emenda e da Lei Municipal n. 13.250/2001, que estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU¹⁴.

2.6 Ainda sobre a progressividade e capacidade contributiva

A correlação entre progressividade e capacidade contributiva merece crítica quando se vê que justamente a observância da última impõe que se condene a progressividade:

Com efeito, embora se tenham apontado acima autores que defendem a progressividade não só como compatível com a capacidade contributiva, mas mesmo como exigência desta, uma reflexão acerca dos efeitos da progressividade poderá indicar conclusão inversa.

A periodização no cálculo do imposto é exigência da praticidade, mas não se pode deixar de lado que por conta dela, acaba-se por frustrar a própria observação da capacidade contributiva.

Fosse o sistema tributário baseado unicamente na capacidade contributiva, então não se deveria cobrar o imposto senão ao final da vida do contribuinte.

Para que se compreenda tal raciocínio, basta comparar a situação de três contribuintes, com igual renda em sua vida, mas auferida de modos diversos: (i) um funcionário público, que recebe uma renda de R\$ 5.000,00 por trinta anos; (ii) um profissional liberal, que no início de sua vida tem renda de R\$ 500,00 que, entretanto, cresce conforme ele adquire mais experiência, chegando a R\$ 20.000,00 a partir de seu 10º ano de formado; e (iii) um jogador de futebol, que sofre rendimentos de R\$ 150.000,00 por toda sua carreira, que, entretanto, dura apenas 10 anos. Como dizer qual deles tem maior capacidade contributiva, senão considerando a renda de toda a vida?

Afinal durante o período em que o jogador de futebol está ativo, não há dúvida de que é ele quem tem maior capacidade contributiva. Nos anos seguintes, será o liberal o de maior renda, mas este, por sua vez, teve menor capacidade contributiva nos primeiros anos.

Pois bem: aceita a progressividade, evidencia-se o conflito com a capacidade contributiva. Possivelmente, por alguns anos o jogador de futebol terá uma renda altíssima e, num regime de tributação progressiva, estará sujeito a alíquotas elevadas. No entanto, aquela renda alta será tudo o que ele ganhará em sua vida. Ao ser pesadamente taxado, restará pouco para o período em que ele já não auferirá mais renda. Não se justifica, daí, que ele pague altas alíquotas, ou pelo menos, não se justifica que ele pague mais imposto que aquele funcionário público, que tem uma renda estável por toda a sua vida. Numa tributação progressiva, este funcionário público teria uma tributação muito mais baixa que a aplicada ao jogador de futebol, embora, em termos absolutos (vitalícios), suas rendas possam ser equivalentes.

2.7 Progressividade distributiva e estrutural

A progressividade não se apresenta exclusivamente como decorrência da concretização da justiça distributiva. Essa forma de fixação das alíquotas de um tributo, como se verá no item 5, abaixo, pode até mesmo ser exigência para a correção da regressividade do sistema tributário. Finalmente, pode a progressividade decorrer da atuação de cânone da Ordem Econômica, exigindo tratamento diferenciado para situações diferentes, a fim de realizar objetivo visado pela primeira (justiça estrutural). Enquanto, entretanto, na progressividade distributiva, o critério de diferenciação reside na capacidade contributiva, a progressividade de que ora se trata (progressividade estrutural) baseia-se em parâmetro nascido da Ordem Econômica.

A progressividade estrutural foi contemplada pelo constituinte no artigo 182 do texto constitucional, quando, tratando do imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, determinou que o poder público exigisse do "proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado", que promova seu "adequado aproveitamento", sob "pena" de o referido imposto ser progressivo no tempo. Também parece autorizada para o imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, quando o § 4º do artigo 153 do texto constitucional determina sejam as alíquotas do imposto "fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas". É de se notar que neste caso, a progressividade não se faz em função do incremento da base de cálculo, mas com base no tempo.

Tanto a progressividade distributiva como a estrutural, posto que atendam à igualdade horizontal, não poderão ficar afastadas das exigências da igualdade vertical, situação na qual atuará a razoabilidade. Significa essa exigência que a progressividade, distributiva ou estrutural, não é, em si, contrária nem conforme a igualdade; sua compatibilização depende do grau da progressividade, em relação aos motivos que levam à diferenciação.

2.8 Progressividade e indução econômica

Considerando-se o efeito indutor da norma tributária, devem-se apontar os efeitos indesejáveis que a progressividade pode gerar, quando combinada com a concessão de incentivos fiscais. Estes, geralmente, implicam uma redução do montante do tributo, que não se justifica por menor capacidade contributiva. Noutras palavras, dois contribuintes com igual capacidade contributiva estão sujeitos a tributos diferentes, sendo a discriminação baseada em valores pertencentes à ordem econômica.

A dificuldade levantada por Surrey¹⁵ e também percebida por Tillyer¹⁶ é o paradoxo de que a adoção de benefícios fiscais implica uma alocação desigual de recursos, já que contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa, além de não se beneficiarem aqueles cuja renda é muito baixa ou têm prejuízo. O mesmo problema é levantado por Babrowski, que nota que os incentivos fiscais variam conforme a renda do contribuinte, o que se torna ainda mais claro em caso de tributos progressivos¹⁷. Guttner também identifica o problema, dando o exemplo

¹³ Cf. SURREY, Stanley S. *Steuerneinze als ein Instrument der staatlichen Politik. Steuer und Wirtschaft*, n. 4, 1981, p. 359-377 (368-369).

¹⁶ Cf. TILBERY, Henry. *Base econômica e efeito das isenções. Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. Antonio Roberto Sampião Dória (coord.), s.l., s.d., p. 42-48.

¹⁷ BABROWSKI, Udo W. *Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention: Erhebung und verfassungrechtliche Problematik*. Tese de doutorado na área de Direito na Universidade Eberhard-Karls-Universität, Tübingen, edição do autor, 1976, p. 79-80.

¹³ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 153.771-0-MG, Plenário Rel. para o Acórdão Ministro Moraes Alves, j. 20.11.96, DJU, 05.01.1997.

¹⁴ Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 423768/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio, j. 01.12.2010.

das depreciações aceleradas, que só beneficiam empresas mais fortes, as quais não precisam da ajuda estatal, enquanto as empresas deficitárias apenas aumentam seu prejuízo fiscal, o que não lhes traz qualquer liquidez nova para investir¹⁸.

Estudando o fenômeno, Krieff observa que ele se revela diferente conforme o tipo de isenção e o tipo de benefício. No seu exemplo, lembra que para quem tem uma renda de dois mil marcos, a possibilidade de isentar mil marcos implicará uma isenção de cinquenta por cento da renda; se o contribuinte que ganha cem mil marcos tiver idêntico limite de mil marcos como dedução, então o máximo que ele terá isentado será um por cento de sua renda. Esse efeito desapaecerá caso o limite de isenção fosse proporcional à renda (se todos os contribuintes pudessem deduzir cinco por cento de sua renda a título do incentivo fiscal). Finalmente, no caso de aliquotas progressivas, uma isenção proporcional à renda implica maior benefício para aqueles que têm renda mais alta e que, portanto, têm maior economia por conta do incentivo¹⁹.

O exemplo de Krieff, na legislação alemã, parece esclarecedor: trata ele da dedução por dependente (*Kindertfreibrag*), contemplada como modo de permitir que o contribuinte tenha recursos para manter seus filhos, i.e., como um auxílio do Estado para a manutenção das crianças; esta ajuda de nada serve para aqueles que ganham pouco (e por isso estão isentos do Imposto de Renda) e é sempre crescente conforme maior seja a renda do contribuinte beneficiado. No limite, um contribuinte que, na tabela progressiva, estiver na faixa dos cinquenta por cento de tributação terá um "auxílio" do Estado da ordem de cinquenta por cento do montante da dedução, enquanto para aquele que está na faixa dos cinco por cento, o auxílio será apenas de tal porcentagem²⁰.

Este efeito merece especial realce, já que revela que os incentivos fiscais não necessariamente se distribuem de modo igual entre aqueles que incorrem na hipótese contemplada pelo legislador. Assim como a desigualdade da tributação exige da doutrina cuidadosa análise, culminando na concretização do princípio da igualdade também sob o ponto de vista das normas tributárias indutoras (sejam incentivos fiscais, sejam de agravamento da tributação), faz-se necessária uma justificativa especial para o tratamento desigual²¹.

Ruppe enfrenta este tema, depois de admitir que normas tributárias indutoras isençônais são subvenções escondidas, parecendo sem sustentação que o montante da subvenção não se baseie na intensidade do atingimento das metas da subvenção, mas sim na situação de renda do contribuinte de modo que o economicamente mais potente seja mais beneficiado. Para Ruppe, tal paradoxo pode ser resolvido quando se tem em conta que o legislador tributário, ao adotar a progressividade, pressupõe uma igualdade de sacrifício ou de utilidade. Assim, se a alíquota progressiva atende a igualdade, por correspondê-la a sacrifícios equivalentes, também corresponderá à igualdade o efeito indutivo progressivo: caso, por outro lado, se conclua que a progressividade na indução seria descabida, então também a progressividade na tributação seria inaplicável²². A explicação do paradoxo fica clara quando se pondera que do ponto de vista da igualdade, a progressividade da tributação pode ser justificada quando se aceita que os con-

tribuintes de faixas mais elevadas de renda devem suportar tributação mais elevada, proporcionalmente, para que seu sacrifício seja equivalente ao suportado pelos menos favorecidos. Ora, deste mesmo ângulo, para que o primeiro contribuinte seja induzido pela norma tributária, deve ele, igualmente, receber um incentivo financeiro proporcionalmente mais atraente que o oferecido ao último, sob pena de a norma tributária indutora ser ineficaz²³. Assim é que Höfling sugere que a justificativa para o tratamento diferenciado, decorrente da progressividade, estaria em aqueles que ganham mais necessitam de um impulso mais forte para agir conforme o objetivo da norma²⁴. Em texto de 1975, Vogel colocava em dúvida tal argumentação, já que lhe parecia que o emprego de incentivos fiscais em tributos progressivos feria o mandamento constitucional da justiça vertical²⁵. Aquela explicação, como visto, conforma-se com a teoria utilitarista, quando esta busca explicar a progressividade a partir dos "sacrifícios equivalentes": se é verdade que a tributação progressiva se justifica por sacrifícios equivalentes, também o efeito indutivo progressivo seria aceito, já que implicaria uma igualdade no efeito indutor²⁶; incentivos financeiros deveriam também ser progressivos, para serem igualmente atraentes²⁷.

Abandonada a teoria do sacrifício, também a própria justificação para o tratamento desigual deve ser revista²⁸. Afinal, enquanto a progressividade se faz por critérios de justiça distributiva, dificilmente se justificará, por iguais critérios, que sejam aquinhoados com maior porção de incentivos fiscais aqueles que possuem melhor condição financeira. Nota-se, daí, que são diversas as fundamentações da progressividade na tributação e da regressividade nos incentivos fiscais: aquela baseada na justiça distributiva, enquanto esta continua a ter por fundamentação a necessidade de impulsos desiguais para obter comportamentos igualmente desejados. Esta última fundamentação parece questionável, exigindo rigoroso exame em casos concretos.

3 Não cumulatividade

A Constituição Federal, ao tratar do IPI e do ICMS, determina que ambos os impostos sejam não cumulativos. A não cumulatividade é, ainda, opção aberta pelo constituinte derivado para as contribuições sociais. Cabe, assim, conhecer a não cumulatividade, enquanto técnica inserida no âmbito do estudo da tributação sobre o consumo.

Já foi visto que o imposto caracteriza-se enquanto espécie tributária por meio de sua justificação: captação de manifestações de capacidade contributiva como meio de atermar recursos para as despesas gerais do Estado. É assim que a hipótese do imposto, necessariamente, deve ter conteúdo econômico.

Do ponto de vista econômico, a capacidade contributiva revela-se por meio da renda. É nesse sentido que no Capítulo I se demonstrou, com base no Fluxo Circular de Renda, que todo e qualquer imposto atingirá a renda, em algum de seus momentos: renda auferida, renda destinada ou renda poupada; no primeiro caso, têm-se os impostos incidentes sobre a renda, no segundo, aqueles que recaem sobre o consumo e, finalmente, no último caso se enquadrá a tributação do patrimônio, em suas diversas

18 Cf. GÜRTNER, Peter. Die Steuerbilanz als wirtschaftspolitischer Lenkungsinstrument: Würdigung der wehstenerlichen Erleichterung zur Milderung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten. *Archiv für schweizerisches Abgabenrecht*, vol. 47, 1978/79, p. 561-577 (565).

19 Cf. KRIEFF, Peter. *Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik*. Köln: Westdeutscher Verlag, 1968, p. 40-51.

20 Cf. KRIEFF, Peter. Op. cit. (nota 19), p. 124-125.

21 Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2/1977, p. 97-121 (100). KRIEFF, Peter. Op. cit. (nota 19), p. 114. FRIAUFE, Karl Heinrich. *Verfassungsgeschichtliche Grenzen der Wirtschaftlenkung und Sozialgestaltung durch Steuerrecht*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966, p. 35-36.

22 Cf. RUPPE, Hans Georg. *Das Abgaberecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundgesetzen*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1982, p. 76-77.

23 Cf. RODI, Michael. *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*. Baden-Baden, 1993, p. 8.

24 HÖFLING, Wilfran. *Vertragsstrafen einer ökologischen Steuerreform*. *Steuer und Wirtschaft*, n. 3/1992, p. 242-251 (249).

25 Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerrechtlichkeit und soziale Gestaltung*. *Deutsche Steuerzeitung*, out. 1975, p. 409-415 (412).

26 Cf. RUPPE, Hans Georg. op. cit. (nota 22), p. 76-77.

27 Cf. RODI, Michael. Op. cit. (nota 23), p. 15.

28 Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerrechtlichkeit und soziale Gestaltung*. Op. cit. (nota 25), p. 414-415.