

p  
Acr. Trib. At.  
n. 15  
1998

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIAL**  **TICA**

São Paulo - 1998

*Decálogo*

LIVRARIA EDITORA

decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226-7717-3274-25

Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H-8H

Temos um advogado junto ao Pai. Leve Crieta e justa!

# **A Progressividade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro - algumas Considerações a Respeito**

Emerson Drigo da Silva

*Aluno do Curso de Graduação da Faculdade de Direito da USP*

## **I - Introdução**

O presente trabalho presta-se, a tratar da questão da progressividade, que consiste, como se verá no item IV, num sistema de graduação de impostos no qual o percentual das alíquotas aumenta na medida em que cresce a base de cálculo, em função de diversos fatores que poderão influenciar tal variação, bem como de algumas questões a ela correlatas.

Para tanto, irei, primeiramente, no presente estudo, analisar a questão das funções fiscal e extrafiscal dos tributos - especialmente dos impostos -, o que será feito no item II deste trabalho.

Isto feito, procederei a uma análise dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, com o fim de averiguar qual a relação que guardam com a progressividade, entre os quais apresentarei o princípio que, a meu ver, exige e norteia a aplicação da progressividade em nosso sistema constitucional: o princípio do Estado Social de Direito; o estudo destes princípios terá lugar no item III.

No item IV, procurarei, como visto acima, apresentar um conceito de progressividade, ao que se seguirá (item V) uma análise dos dispositivos constitucionais que expressamente prevêm a aplicação da progressividade em nosso sistema tributário.

Após tudo isto, no item VI deste estudo, procurarei responder a duas questões que têm gerado polêmica com relação ao fenômeno da progressividade: a) atenta a progressividade contra os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva?; e b) pode a progressividade ser aplicada a todos os impostos ou apenas àqueles em que a Constituição a prevê?

Por fim, ao término deste estudo, apresentarei as conclusões a que fui capaz de chegar a respeito do tema aqui tratado.

Espero, desta forma, poder contribuir para a compreensão do tema da progressividade em nosso sistema constitucional tributário.

## **II - Caráter Fiscal e Caráter Extrafiscal do Tributo**

Antes de darmos início ao estudo acerca da progressividade, necessária se faz a abordagem de conceitos que ajudarão a compreender como e por que se pode (e, por vezes, deve) aplicar a progressividade aos impostos existentes num determinado sistema tributário. Tal abordagem refere-se aos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, os quais procurarei, neste ponto, estudar, deixando claro o que se quer dizer com caráter fiscal e caráter extrafiscal do tributo.

### *II.1 - Ofim arrecadatório dos tributos (seu caráter fiscal)*

É sabido que, a fim de organizar-se e exercer suas funções junto à população, necessita o Estado de arrecadar fundos com os quais possa manter seu aparato funcionando, o que interessa aos próprios cidadãos, que pretendem ver garantidos seus direitos individuais e coletivos, pela atuação eficaz do Estado a que se subordinam. Tal arrecadação se dá, principalmente, através da cobrança de tributos (impostos, taxas e contribuições) dos cidadãos que se subordinam à soberania de determinado Estado.

Neste aspecto arrecadatório é que reside o caráter fiscal dos tributos, que, sob este aspecto, têm o fim exclusivo de financiar os gastos públicos, ou, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: "Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos ...".<sup>1</sup>

Visto isto, passo agora a analisar outra face do tributo, seu caráter extrafiscal.

### *II.2 - Ofim extrafiscal dos tributos (a extrafiscalidade)*

Segundo lição do insigne Ruy Barbosa Nogueira, o Estado "Em razão da soberania que (...) exerce sobre as pessoas e bens de seu território, (...) pode impor, sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também, impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular".<sup>2</sup> No entanto, os dois poderes do Estado aí citados inter-relacionam-se, não constituindo poderes absolutamente estanques, isolados um do outro.<sup>3</sup>

É fato que, freqüentemente (e legitimamente), o Estado lança mão de tributos com o fim de regular determinadas relações econômicas realizadas por particulares (por exemplo, os impostos de importação e exportação) ou para induzir estes particulares a adotar uma determinada conduta que atenda a um interesse público (por exemplo, o lançamento de IPTU progressivo no tempo para forçar o aproveitamento adequado da propriedade urbana), mesclando, desta forma, seu poder de tributar com seu poder de regular.

Então, fala-se em extrafiscalidade sempre que o Estado utilizar-se, dentro dos limites legais, de tributação que não vise tão-somente arrecadação, mas primordialmente regulação (social, econômica etc.).

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995; p. 149.

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª ed., São Paulo : Saraiva, 1995; p. 181. (g.n.)

<sup>3</sup> Interessante, a respeito, a opinião expressada por Paulo de Barros Carvalho em seu livro Curso de Direito Tributário (supracitado):

"Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro".

Espécie particularmente interessante de tributação extrafiscal é aquela que visa o atingimento de fins sociais desejados pela coletividade, tal espécie de tributação, movida pelos ideais democráticos (e, atualmente, princípios constitucionais) de igualdade e bem comum, tem como objetivo diminuir as distâncias existentes entre as diversas classes sociais, operando uma redistribuição da renda através da chamada política fiscal, que buscará onerar mais os mais abastados e em menor grau os de rendimentos humildes.

Percebe-se, neste tipo de tributação, que o princípio da capacidade contributiva é levado em consideração apenas em seu aspecto negativo (não tributação do mínimo vital e não utilização de tributo com efeito de confisco), servindo apenas como meio que levará à realização de outro princípio, qual seja o do Estado Social de Direito, que será analisado posteriormente.

Vê-se, ainda, que ao utilizar-se do tributo com fim extrafiscal social, não estará o Estado realizando o princípio da igualdade - que ordena se dê tratamento desigual para aqueles que se encontrem em situação desigual, na medida de suas desigualdades -, posto que o objetivo aí buscado não é o de arrecadar de forma diferenciada de acordo com a capacidade de cada contribuinte - este é apenas um meio -, mas sim a diminuição das distâncias sociais existentes num determinado território, logo, estará aí realizando-se o princípio acima referido).

### III - Princípios Constitucionais Relacionados

Nenhum trabalho que pretendesse tratar seriamente a questão da progressividade poderia estar completo se deixasse de se reportar antes, aos princípios constitucionais mais intimamente ligados à progressividade. De acordo com a maior parte da doutrina, tais princípios seriam os da igualdade (arts. 5º, caput e inciso I e, no campo tributário, 150, inciso II, da Constituição Federal) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º). No entanto, em meus estudos, pude deparar-me com um terceiro princípio, diverso dos acima citados, inserto, dentre outros, no prefácio ("...para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social ..."), no art. 3º e incisos ("Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, ..."), e no art. 170, inciso VII ("Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais; ..."), todos da Constituição Federal de 1988, o qual seria o princípio do Estado Social de Direito, que

tem por objetivo a redistribuição de renda, a fim de se chegar a um Estado de Direito socialmente mais justo, princípio que será analisado, a fim de facilitar a compreensão da distinção que é feita entre ele e o princípio da Igualdade, após este último e antes do princípio da capacidade contributiva, que ao meu ver relaciona-se, de formas diferentes, com ambos.

### *1/J.1 - Princípio da Igualdade*

Com previsão expressa no art. 5º, caput e inciso I (de forma geral), e no art. 150, inciso II (com aplicação no campo do Direito Tributário) da Constituição Federal de 1988, tal princípio constitui-se na exigência de que não se poderá instituir tratamento jurídico diferenciado para pessoas que se encontrem em situação jurídica equivalente (não necessariamente idêntica, mas relativamente igual), o que, em Direito Tributário, significa que contribuintes em situação jurídico-econômica equivalente não poderão ser gravados com cargas tributárias diversas; tal concepção de igualdade tributária leva a considerar que os contribuintes em situação jurídico-econômica diversa deverão receber tratamento tributário diferenciado, na medida desta diversidade jurídico-econômica, ou, como preceitua Roque Antonio Carraza, o "... princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente".<sup>4</sup>

Para o mestre José Maurício Conti "... a observância do princípio da igualdade implica:

- a) adotarem as normas critérios de discriminação entre as pessoas;
- b) dever tal critério de discriminação adotado ter como fundamento um elemento valorado pela norma que resida em fatos;
- c) dever o fator de discriminação adotado guardar uma relação de pertinência lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação;
- d) dever tal fator de discriminação ter por finalidade reduzir as desigualdades existentes entre as pessoas;
- e) deverem os fatores de discriminação adotados estar de acordo com o estabelecido pela legislação".<sup>5</sup>

No entanto, esta posição adotada pelo mestre acima citado, não obstante aborde as características principais do princípio da igualdade (a adoção, pela lei, de um critério de discriminação relacionado com as desigualdades existentes entre os contribuintes, e que será utilizado para tributar de forma diferente as diferentes classes de contribuintes), inclui em seu conceito elemento, a meu ver, não inerente a tal princípio, qual seja a finalidade de diminuir as di-

<sup>4</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 5ª ed., São Paulo : Malheiros, 1993, p. 57.

<sup>5</sup> CONTI, José Maurício. O princípio da capacidade contributiva e a questão da progressividade (Tese para obtenção do título de Mestre em Direito, Área de Direito Econômico e Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo); São Paulo, 1994, p. 33

ferenças (econômicas, sociais etc.) existentes entre os diversos contribuintes, tal finalidade não faz parte do princípio ora estudado, pelo fato de que o mesmo não busca, necessariamente, através da diferente tributação, a aproximação dos desiguais, mas tão-somente a discriminação entre estes, com o fim de que arrecadar (para a manutenção dos gastos públicos, o que evidencia a motivação fiscal do princípio da igualdade) quantias proporcionais à riqueza de cada um, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida dessas desigualdades. Portanto, este princípio não exige a tributação progressiva para sua realização, mas esta tributação, bem como também a tributação proporcional, se coaduna com o princípio da igualdade, não importando em seu descumprimento. O fim de diminuir as distâncias socio-econômicas existentes entre as pessoas (o que atende a objetivos nitidamente extrafiscais, sociais) é perseguido por outro princípio, o do Estado Social de Direito, que se coaduna com o princípio da igualdade, sem, contudo, fazer parte do mesmo. É o que se verá a seguir.

### *III.2 - Princípio do Estado Social de Direito*

Como já exposto acima, o princípio do Estado Social de Direito (ou apenas, conforme Tipke,<sup>6</sup> do Estado Social) constitui-se no princípio de que o Estado de Direito deve, sempre, buscar a diminuição das desigualdades sociais, com o fim de garantir a convivência harmônica da sociedade, possibilitando a erradicação de problemas socioeconômicos existentes em seu território.

Assim é que José Cretella Jr., ao comentar o art. 3º, inciso III, parte final, da Constituição Federal de 1988, identifica como objetivo fundamental do Estado "... procurar reduzir, de todos os modos possíveis, as desigualdades econômicas e culturais, facultando, de todos os modos, os meios ao economicamente fraco, dando-lhe possibilidades de ascender nesse setor",<sup>7</sup> no que é corroborado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que, comentando o teor do art. 170 da mesma Constituição, diz: "O texto constitucional vê a justiça social como o critério por excelência da legitimidade da ordem econômica", para, mais à frente, completar: "... a referência à justiça social significa que a ordem econômica deve ser toda ela orientada para o bem comum".<sup>8</sup>

Deve, então, o Estado, em conformidade com o pensamento acima exposto, utilizar-se de todos os meios colocados à sua disposição pela Constituição orientados para o fim de diminuir o abismo que se abre entre as diversas classes sociais, minimizando a concentração de riquezas e direcionando a aplicação de seus recursos para a melhoria das condições de vida da população

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no Direito Tributário. Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Tradução de Brandão Machado. São Paulo : Saraiva 1994.

<sup>7</sup> CRETELLA JR., José. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1990, vol. 1, pp. 163 e 164.

<sup>8</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990-1995; vol. 4, pp. 3 e 4.

carente. Deste raciocínio, extrai-se que este princípio deve permear todos os ramos de atuação do Estado perante a sociedade, incluindo-se aí sua atividade voltada para a arrecadação de recursos.

Neste ponto é que o princípio do Estado Social de Direito (apesar de não estar, expressamente, evidenciado no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional) insere-se no âmbito do Direito Tributário, por meio das normas chamadas por Tipke de "normas com objetivo social", que são aquelas "... normas intervencionistas ou regulatórias, que são motivadas não por objetivo fiscal, mas por política social (especialmente redistributiva), política econômica (normas de subvenção), política cultural, política de saúde etc.",<sup>9</sup> permitindo que, através de uma tributação orientada pelos ideais de justiça distributiva, ou seja, de uma tributação com nítido caráter extrafiscal social, se opere a redistribuição de riqueza, tributando-se mais os economicamente mais poderosos, com o fim de gerar fundos a serem aplicados em projetos sociais (educacionais, de saúde etc.) que beneficiarão, principalmente, os economicamente menos poderosos, com o fim de transformar a sociedade, tornando-a mais "justa e solidária" (é o que se dá, por exemplo, com o Imposto de Renda, que, informado, implicitamente, por este princípio, deverá adotar alíquotas progressivas, conforme o art. 153, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988).

Este princípio do Estado Social de Direito, como visto, deve orientar toda a atividade estatal voltada para a sociedade e, na parte relacionada à tributação, exige (pelo seu caráter distributivo) a instituição de impostos graduados com alíquotas progressivas, que cresçam na medida em que cresce a riqueza tributada, ao contrário do princípio da Igualdade, que não exige, mas apenas aceita a imposição de alíquotas progressivas.

Estudados estes dois princípios, que, em minha opinião, se complementam para informar o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, passarei agora a estudar um terceiro princípio, que funciona tanto como limitação ao poder de tributar fundado numa política fiscal de caráter redistributivo (aqui, diretamente relacionado com o princípio do Estado Social de Direito) quanto como fixador de um critério de discriminação entre os contribuintes, para fins arrecadatórios (o que possibilitará a adoção de uma política tributária compatível com o princípio da igualdade): o princípio da capacidade contributiva.

### */1/.3 - Princípio da Capacidade Contributiva*

Dispõe o art. 145, § 1º, da Constituição Federal:

"Art. 145

...

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ...".

<sup>9</sup> TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 523.

Inserto neste dispositivo constitucional está o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada um deverá contribuir para a manutenção do Estado de acordo com sua capacidade de pagar tributos. Tal princípio limita-se, de um lado, pela impossibilidade de se tributar aquele que, por possuir apenas o mínimo necessário para a manutenção de sua vida e de sua família, não detém qualquer capacidade de contribuir e, de outro lado, pela proibição (de acordo com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, junto com o qual o art. 145, § 1º, deve ser analisado) de impor, àquele que possua capacidade contributiva, tratamento tributário que vá além desta, acarretando verdadeiro confisco.

Desta forma, o princípio da capacidade contributiva serve como parâmetro para a aplicação do princípio da igualdade, posto que, no direito tributário "... a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem",<sup>10</sup> ou seja, o princípio ora estudado serve ao da igualdade, na medida em que estabelece um critério de discriminação entre os diversos contribuintes: aqueles que não possuem capacidade contributiva, não deverão ser gravados com impostos; os que a possuem em menor grau deverão ser gravados com impostos menores; e os que a possuem em maior grau deverão ser gravados com imposição tributária maior, ressalvado o limite do confisco (neste ponto, é necessário deixar claro que tanto a tributação progressiva quanto a tributação proporcional servem - a primeira em grau acentuado e a segunda em grau menor - a este propósito de tributar cada qual de acordo com sua capacidade).

Quanto ao relacionamento da capacidade contributiva com o princípio do Estado social de direito, diz Tipke que: "No que o direito tributário se compõe de normas com objetivo social, dominam outros princípios que não o da capacidade de contribuição. (...) Objetivos sociais no mais amplo sentido justificam o desvio do princípio da capacidade contributiva".<sup>11</sup> No entanto, tal interpretação não me parece correta, posto que, servindo a capacidade contributiva como limitador da instituição de imposto com fins extrafiscais, na medida em que proíbe a tributação (independente de ter esta fim social) de fato econômico (percepção de rendimentos, propriedade de bens, consumo) que não expresse capacidade de pagar tributos, está ela intimamente ligada ao princípio do Estado social, num primeiro momento, não permitindo que se tribute o que não seja tributável, e, num segundo momento, identificando aqueles que deverão suportar um ônus maior para que se possa diminuir as distâncias sociais que separam as pessoas, como medida de justiça social.

Nestes termos, correto Gustavo Miguez de Mello ao afirmar que : "Em termos de justiça, o problema mais grave é o da cobrança de tributos (...) e a atribuição de encargos decorrentes das atividades regulatórias do Estado, sem

<sup>10</sup> Idem, p. 520.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 526.

levar em consideração a capacidade econômica de quem irá suportá-los.",<sup>12</sup> posto que, ainda que fundamentado em objetivos sociais, não se pode admitir imposto sobre o mínimo vital (caso em que não há capacidade contributiva) ou com efeito confiscatório (caso em que há capacidade contributiva, mas esta não é respeitada pelo imposto, que impõe gravame além desta capacidade), ao menos em nosso sistema constitucional tributário. Exemplo do que foi dito é dado pelo art. 182, § 4º, da Constituição Federal, que impõe à propriedade urbana (inserida nos limites da área de expansão urbana instituída pelo Plano Diretor do Município) que não cumpra sua função social: "I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais"; ora, não devesse o princípio do Estado social, pelo fato de basear-se na justiça redistributiva, de respeitar o da capacidade contributiva, de forma a não criar imposto com caráter confiscatório, não teria sido necessário que o constituinte inserisse a previsão do item III neste § 4º do art. 182, posto que bastaria elevar a alíquota progressiva no tempo a um percentual tal que acarretaria o confisco da propriedade urbana pelo poder tributante.

Eis porque considero de extrema importância o princípio da capacidade contributiva para a realização (e para a limitação) do princípio do Estado social de direito, bem como para a realização do princípio da igualdade (tributária).

Visto isto, temos que, na realização da igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva não exige que os impostos adotem alíquotas progressivas, posto que a adoção de alíquotas proporcionais, ao fazer com que cada contribuinte pague um determinado percentual (este fixo) de sua riqueza, estará realizando o princípio da igualdade ao mesmo tempo em que, para este fim, se utiliza de um critério de diferenciação baseado na capacidade de cada um, no entanto, a progressividade de alíquotas (tendo como critério o crescimento da capacidade contributiva, e como fim a justiça distributiva), além de ser inteiramente compatível com a igualdade tributária, configura-se exigência para a realização de outro princípio, qual seja o do Estado social, posto que, enquanto o imposto proporcional, ao tributar com a mesma alíquota todos os contribuintes, não é capaz de realizar a redistribuição da riqueza, objetivo este perseguido pelo princípio do Estado social, o imposto progressivo realiza perfeitamente tal objetivo, na medida em que retira uma parcela maior da riqueza daqueles que possuem maior capacidade contributiva (parcela esta que deverá ser investida em programas sociais que venham diminuir as diferen-

<sup>12</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. Além das fronteiras da tributação. Princípios tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro : Forense, 1988; p. 314 (grifos do original)

ças entre as pessoas) para que, assim, possa exigir menor (ou nenhuma) contribuição daqueles que possuem capacidade contributiva reduzida.

Concluindo o estudo do princípio de que cada um será tributado na medida de sua capacidade contributiva, pode-se dizer que este, por si só, não exige a tributação progressiva, sendo também a tributação proporcional admitida por ele, porém, quando este princípio estiver a auxiliar na implementação do princípio do Estado Social de Direito, a progressividade será exigida, por ser o critério que melhor realiza a redistribuição de riqueza, objetivo que é perseguido por este último princípio.

#### *IV - Conceituação*

Neste ponto, tratarei de apresentar um conceito para a idéia de progressividade, mas antes, creio ser necessário apresentar uma conceituação do que seja imposto proporcional.

Este se configura quando a legislação institui um imposto no qual, sobre qualquer valor da base de cálculo, incidirá, sempre, uma alíquota percentual fixa para a determinação do valor a ser cobrado, tal espécie de imposto coaduna-se com o princípio da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, posto que a cada capacidade diferente corresponderá um imposto a pagar pela aplicação de um percentual fixo (por exemplo, 50%), também diferente, proporcional à tal capacidade contributiva e é também conforme o princípio da igualdade, na medida em que impõe tratamento desigual a situações desiguais, na exata medida destas desigualdades.

Visto isto, resta conceituar a progressividade, que também baseia-se em alíquotas percentuais, porém com aumento do percentual da alíquota para cada aumento da base de cálculo discriminado em lei.

Nas palavras de Kiyoshi Harada "... imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. A progressão pode ser simples ou graduada (...). Simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável. Graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão-somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar".I:1

Então, podemos conceituar a progressividade como: critério adotado no sistema tributário segundo o qual a cada variação para maior da base de cálculo será aplicado um percentual (alíquota) maior para se chegar ao valor de imposto a pagar; podendo cada alíquota maior incidir sobre o total da base de cálculo maior ou apenas sobre o montante desta que ultrapassar o valor imediatamente inferior; diversamente da proporcionalidade, que aplica um úni-

co percentual a todos os valores da base de cálculo, chegando a valores diferentes, mas proporcionais a cada base de cálculo, a progressividade aplica, a cada base de cálculo maior especificada em lei, percentuais maiores escalonados de acordo com o crescimento desta base, o que resulta em valores diferentes, mas mais do que proporcionais, a cada faixa considerada, desta forma, o critério da progressividade atende ao princípio, anteriormente estudado, do Estado Social do Direito.

Interessante se mostra, aqui, realizai também, um breve estudo a respeito da seletividade, que é um critério adotado no sistema tributário, de um modo geral, nos vulgarmente chamados impostos indiretos (incidentes sobre o consumo e cujo ônus tributário pode ser transferido ao consumidor final), dos quais o ICMS e o IPI são os maiores exemplos em nosso sistema, segundo o qual os percentuais (alíquotas) adotados para o cálculo do imposto variam de acordo com o grau de essencialidade do produto tributado, tal critério também se presta à realização do princípio do Estado Social, na medida em que tributa com maior gravame os produtos considerados supérfluos (e que, normalmente, serão consumidos pelas pessoas com maior capacidade contributiva) e com alíquotas menores aqueles itens considerados essenciais à sobrevivência (e que serão consumidos, normalmente, não só por quem tenha maior capacidade contributiva, mas principalmente por aqueles que a têm reduzida ou que não a têm), praticando, ainda que de forma indireta, a justiça distributiva. Ademais, nada obsta à combinação da seletividade com a progressividade, a fim de que, por exemplo, para uma determinada categoria de produtos correspondesse uma determinada alíquota, sendo que esta ainda variaria de acordo com o maior ou menor grau de elaboração do produto e, conseqüentemente em função da variação de seu valor agregado.<sup>14</sup>

Isto posto, resta dizer que, quando proceder ao estudo das previsões constitucionais expressas de aplicação da progressividade, terei oportunidade de tratar dos diversos elementos que podem influir na determinação das alíquotas progressivas dos impostos.

## V - Previsões Constitucionais Expressas

Neste ponto do trabalho, abordarei os casos em que, expressamente, a Constituição Federal de 1988 autoriza ou ordena a aplicação da progressividade. É necessário, de antemão, esclarecer que a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos não deve se restringir a estes casos, podendo (e devendo) ser estendida a todos os outros impostos existentes em nosso sistema tributário, posto que quaisquer impostos devem ser conformes ao princípio do Estado social de direito, pois a construção de uma sociedade justa e solidária (e, pois, a distribuição mais equânime da riqueza) é um dos objetivos fundamentais de nosso sistema constitucional, e, conseqüentemente, todos os atos

<sup>14</sup> Verificar, neste sentido: ATALIBA, Geraldo. IPTU - Progressividade; Revista de Direito Tributário n° 56 - abril:junho de 1991, p. 80.

do poder público (incluídos aí a tributação), devem voltar-se para tal fim, sem prejuízo, é claro do caráter fiscal (arrecadatório) dos tributos.

*VI - Art. 153, (2º, item I, da Constituição Federal de 1988 (IR))*

Dispõe o art. 153 da Constituição:

"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;

...

Da análise deste dispositivo constitucional depreende-se que o legislador federal, ao instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, não poderá furtar-se a escalonar as alíquotas deste imposto de forma a gravar com maior carga tributária cada faixa maior de renda ou proventos, ou seja está obrigado a aplicar alíquotas progressivas, sob pena de inconstitucionalidade.

O fator que deverá influenciar na variação das alíquotas deste imposto é a variação do valor da base de cálculo, ou seja, o aumento da capacidade contributiva (que, sob este aspecto, cuidará de identificar aqueles que deverão suportar um ônus maior). Mas o princípio que fundamenta a exigência de alíquotas progressivas para a instituição deste imposto é, sem sombra de dúvidas, o princípio do Estado social, que, neste passo, visa desonerar aqueles que nada ou pouco auferem a título de renda ou proventos, onerando em grau maior aqueles que venham auferir grandes somas a este título, o que terá o efeito de redistribuir a renda, diminuindo as desigualdades sociais (neste caso, atuará também a capacidade contributiva como limitadora do princípio do Estado social, evitando que seja dado caráter confiscatório ao tributo, bem como que seja tributado o rendimento que não expresse capacidade contributiva).

No entanto, o que se verifica com a confrontação da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que alterou a tabela de incidência do Imposto de Renda da pessoa física, é que o legislador pátrio não levou em consideração o que foi preceituado pela Constituição Federal: em primeiro lugar porque vedou o abatimento de diversos custos com os quais tem de arcar o contribuinte para se manter e à sua família - como, por exemplo, despesas com educação acima de R\$ 1.700,00 individuais, conforme o art. 8º, inciso II, alínea b desta Lei, o que atenta contra a observância de uma das limitações impostas pela capacidade contributiva, posto que estará, de acordo com esta Lei, sendo tributado aquele valor necessário à manutenção do contribuinte e de sua família (nota-se, neste ponto, que o legislador preocupou-se quase que exclusivamente,

e, em segundo lugar, porque, ao limitar-se a fixar, em seu art. 3º, apenas três faixas de renda (isenta, tributada em 15% e tributada em 25%, ou melhor tributada com adicional de 10% para o valor excedente à faixa tributada em 15%), a título de progressividade, causou a aproximação, indesejada pelo sistema constitucional, de diversas classes de renda, que guardam diferenças enormes entre si, não atendendo ao objetivo redistributivo procurado pelo princípio do Estado Social.

Logo, ao contrário do que dispõe a Lei nº 9.250/95, o procedimento correto a ser adotado pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade, para a instituição do imposto de renda seria o de permitir a dedução, para a determinação da base de cálculo, de todas as despesas comprovadamente efetuadas com a subsistência do contribuinte e de sua família (aí incluídas, integralmente, aquelas efetuadas com educação, saúde etc.), bem como o de instituir alíquotas verdadeiramente progressivas, que atentassem para a capacidade contributiva de cada um, variando da isenção (não tributação do mínimo vital) até um percentual máximo (que não acarretasse o efeito de confisco), sendo que, entre estes limites deveria haver a fixação de várias alíquotas (muito mais que apenas duas), com o fim de que cada uma atingisse uma faixa relativamente homogênea de renda. Tal modelo, a meu ver, atenderia plenamente o princípio do Estado Social de Direito, que é (ou ao menos deveria ser) o princípio norteador da progressividade para o imposto de renda.

V2 -Art. 153, § 4º, da Constituição Federal de 1988 (ITR)

O art. 153, § 4º, coloca nos seguintes termos a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

VI - propriedade territorial rural;

...

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

Apesar deste dispositivo não trazer expresso em seu corpo a expressão "será progressivo", creio que desta forma deverá ser interpretada a expressão "... terá suas alíquotas fixadas ...", posto que: a) o fato de o constituinte ter-se referido a "... suas alíquotas ..." pressupõe que a lei instituidora de tal tributo deverá prever mais de uma alíquota; e b) a expressão "... de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas..." deixa explícito que as alíquotas deverão variar conforme a maior ou menor utilização produtiva da terra, sendo, de forma geral, maiores para terras improdutivas e menores para terras produtivas. Na instituição deste imposto, verifica-se, como no caso do

Imposto de Renda, a obrigatoriedade de adoção de alíquotas progressivas, sob pena de inconstitucionalidade.

Quanto aos fatores que exercerão influência sobre a variação das alíquotas, o primeiro a ser observado deverá ser o grau de utilização da terra (posto ser este um imposto de nítido caráter social, que tem por fim a promoção da reforma agrária), no entanto, o legislador não poderá atentar unicamente para este fator, devendo levar em consideração, também: a extensão da propriedade e sua localização (assim, a área com maior extensão e mais próxima dos centros consumidores de sua produção deverá ser mais tributada que aquela que possua menor extensão e fique mais distante de tais centros), em consequência dos anteriores, o valor de mercado da terra nua, ou seja, aquele que lhe seria atribuído sem levar em consideração aquilo que ela produz (sob este aspecto atenta-se para a consideração da capacidade econômica do contribuinte - que aqui atua como critério indicador de quem deve pagar mais imposto -, posto que se utilizará de uma demonstração de riqueza - o patrimônio - para mensurar a alíquota aplicável), o grau de eficiência com que se explora a terra (devendo a propriedade explorada com maior racionalidade e aproveitamento de seus recursos ser menos gravada que outra que o seja menos), e, por tratar-se de imposto de competência federal - em que é possível a aferição de quantos são e qual a extensão total dos imóveis de propriedade de um mesmo contribuinte -, a extensão global de todas as propriedades rurais pertencentes a um mesmo proprietário (aqui verifica-se o nítido caráter extrafiscal atribuído ao imposto, pois o contribuinte que possua mais e maiores imóveis serão mais tributados que aqueles os possuam em menor quantidade e extensão, o que serve à política distributiva).

Por outro lado, o princípio constitucional que estará a fundamentar a personalização deste imposto é, como fica claro, o do Estado Social de Direito, posto ser um imposto com irrefutável caráter social, que visa a redistribuição de riqueza, de forma a diminuir as desigualdades sociais existentes em nosso território, com o fomento da atividade produtiva em unidades rurais menores e mais bem exploradas, garantindo maior produtividade e melhoria das condições socioeconômicas das populações tanto rural (que assim poderá garantir seu sustento) quanto urbana (que, desta forma, terá acesso a produtos de melhor qualidade por preços menores).

Há que se ressaltai ainda, que, orientado pelos mesmos fatores acima enumerados, poderá o legislador adotar um critério de regressividade (ou seja, um sistema no qual os percentuais das alíquotas variem para menor na medida em que são atingidos os fins definidos em lei), conforme a propriedade rural cumpra em maior ou menor grau sua função social.<sup>15</sup> Assim é que " ... a Constituição Federal determina o emprego de critérios de progressividade e de regressividade do ITR, com o fito de desestimular a disfunção social da

n Este, aliás, me parece ser o motivo pelo qual o dispositivo constitucional não fala, expressamente, em progressividade, pois também admite, em consonância com o princípio do Estado social, a regressividade.

propriedade agrária e, ao mesmo tempo, estimular e incentivar a propriedade produtiva".<sup>16</sup>

Neste sentido, foi o art. 49 da Lei n° 4.504, de 30 de novembro de 1964 (com redação determinada pela Lei 6.746/79) recepcionado pela ordem constitucional de 1988, ao dispor que:

"Art. 49. As normas gerais para a fixação do imposto sobre apropriedade territorial rural obedecerão a critérios de progressividade e regressividade, levando-se em conta os seguintes fatores:

I - o valor da terra nua;

II - a área do imóvel rural;

III - o grau de utilização da terra na exploração agrícola, pecuária e florestal;

IV - o grau de eficiência obtido nas diferentes explorações;

V - a área total, no País, do conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário.

... .

No entanto, deve-se lembrar que, apenas a instituição de imposto progressivo (ou regressivo, conforme o caso) sobre a propriedade territorial rural, apesar de configurar-se em instrumento bastante útil de realização do princípio do Estado social, não basta à consecução dos objetivos por este preconizados, devendo o poder público valer-se, cumulativamente, de outros instrumentos de política social (como, por exemplo, desapropriação para fins de Reforma Agrária - art. 184 da CF/88) para o atingimento de tais objetivos].

V3 - Art. 156, ( 1º, da Constituição Federal de 1988 (IPTU - como forma de assegurar o cumprimento da função social da propriedade)

Outro dispositivo constitucional que traz expressa menção à utilização da progressividade é o § 1º do art. 156 da Constituição, nos seguintes termos:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

...

§ 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".

Em primeiro lugar percebe-se claramente que tal dispositivo deixa ao legislador municipal a competência (exclusiva) de decidir a respeito da adoção de alíquotas progressivas para o IPTU, condicionando-o, tão-somente, ao fim de assegurar a função social da propriedade.

Autores há que desejam vincular o preceito contido neste § 1º do art. 156 ao que vem disposto no art. 182, § 4º, da mesma Constituição, chegando a uma interpretação segundo a qual o "... IPTU apenas poderá ser progressivo, como

penalidade, em relação aos imóveis que não cumprirem sua função social",<sup>17</sup> pois neste, "... apenas para assegurar a função social da propriedade é possível a aplicação do referido princípio",<sup>18</sup> sendo esta ... a razão pela qual o art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal o utiliza como segundo instrumento de punição ...".<sup>19</sup>

No entanto, a estes não assiste razão, em primeiro lugar porque dizer que o IPTU (ou qualquer outro tributo) pode ser utilizado como penalidade (ou como instrumento de punição), seria contrariar a definição de tributo adotada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional? desnaturando o mesmo (ademais, se fosse entendido que tal dispositivo tem como objetivo apenas punir aquele que faça mau uso da propriedade urbana, não seria necessário que se utilizasse de tributo, bastando, para tanto, que lançasse mão de multa, o que, além de cumprir o objetivo de punição se afiguraria uma alternativa mais simples para tal); e, em segundo lugar porque não se pode vincular a aplicação do § 1º do art. 156 ao disposto no art. 182, § 4º, da Constituição, posto que tais dispositivos tratam de hipóteses diversas de incidência da progressividade, pois, enquanto o primeiro preceitua a aplicação de extrafiscalidade genérica - que guie-se pelo princípio da capacidade contributiva e busque a exploração plena de todas as potencialidades do imóvel gravado (podendo aí a progressividade das alíquotas variar de acordo com diversos fatores, como se verá a seguir) -, o segundo destina-se à aplicação de uma extrafiscalidade específica, orientada por uma política urbanística, que vise a utilização plena de todos os recursos materiais disponíveis na cidade (entendida esta como a área incluída no Plano Diretor), sendo que o fator único que poderá influir na variação das alíquotas progressivas é a não utilização adequada da propriedade no decorrer de um determinado período de tempo (assim, a progressividade aqui será anual e apenas enquanto perdure a não utilização ou subutilização do imóvel); interessante, também, lembrar que, nesta última modalidade, a observância da capacidade contributiva restringe-se ao fato de não permitir que as alíquotas se tornem de tal forma altas que acabem por acarretar efeito de confisco ao imposto (assim, ao atingir a alíquota progressiva no tempo determinado percentual máximo, deverá a autoridade municipal aplicar o previsto no item III do § 4º do art. 182: a desapropriação mediante indenização).

Visto isto, passarei a analisar os fatores que poderão influenciar na variação das alíquotas progressivas do IPTU. Já a progressividade pode levar em consideração diversos fatores para fazer o escalonamento das alíquotas, ensinando Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto que confor-

<sup>17</sup> BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 05 de outubro de 1988); Saraiva : São Paulo; 1990, vol. 6, tomo I, p. 548. (g.n.)

<sup>18</sup> Idem, p. 530.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 550. (g.n.)

<sup>20</sup> Diz o art. 1º do CTN:

"Art. 1º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

me "... o desiderato a perseguir, poder-se-á imaginar a utilização de escala progressiva, fundada num dos seguintes elementos: temporal, espacial, valorativo, superfície, destinação do imóvel, equipamentos urbanos, gabarito ou número de pavimentos, critério misto".<sup>21</sup>

Vejam os seguintes fatores:

- a) Temporal - como visto acima, este fator orientará a progressividade do art. 182, § 4º, da Constituição e, portanto, será estudado posteriormente, quando for estudado este dispositivo constitucional;
- b) Espacial - sob o aspecto espacial, a variação das alíquotas do IPTU se dará em função da localização do imóvel, procedendo-se à divisão da zona urbana em várias áreas (normalmente a partir do centro), e gravando com tributação maior aquele imóvel localizado na área mais próxima ao centro;
- c) Valorativo - aqui, a variação levará em consideração o maior ou menor valor venal do imóvel, tributando mais gravosamente o imóvel de maior valor (este critério denota a preocupação com a capacidade contributiva do contribuinte, que será aferida por uma sua manifestação objetiva: o patrimônio);
- d) Superfície - de acordo com este critério será a alíquota tanto maior quanto maior for a área do imóvel tributado, posto que pode não ser interessante para o município a manutenção de imóveis com área superior a um determinado limite;
- e) Destinação do Imóvel - poderá o imóvel ser tributado com alíquota maior ou menor alíquota conforme destine-se sua utilização para fins industriais, comerciais ou residenciais. Este critério deve guiar-se por uma lei de zoneamento urbano, que estabeleça os locais onde é desejável, para a comunidade, a instalação de estabelecimentos com fins industriais e comerciais, bem como de residências;
- f) Equipamentos Urbanos - conforme seja o imóvel mais bem servido pela infra-estrutura urbana municipal (rede de iluminação, rede de água e esgotos, pavimentação, existência de guias e calçadas etc.) poderá ser tributado com alíquota maior;
- g) Gabarito ou Número de Pavimentos - caberá ao Município designar, para atender os anseios da comunidade, a altura máxima (ou mínima) desejada para os prédios, "... quer em razão da estética urbana, quer em razão do interesse de preservar determinada paisagem"; então recairá tributação maior sobre aqueles imóveis que não atendam esta finalidade e menor aos que atendam;
- h) Critério Misto - é claro que uma lei que objetive a justiça fiscal ao instituir o IPTU não poderá levar em consideração tão-somente um

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, e BARRETO, Aires Fernandino. Manual do Imposto Predial e Territorial Urbano. Coleção Manuais de Direito Tributário. São Paulo : RT, 1985, vol. II, pp. 122 e 123.

☛ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 222.

dos critérios acima enumerados, devendo reportar-se a vários deles (se possível, a todos) a fim de estabelecer alíquotas progressivas; desta forma, por exemplo, um imóvel com maior área e maior valor venal, localizado em região central da cidade, sendo mais atendido pela infra-estrutura de equipamentos urbanos deverá ser tributado com alíquota maior que outro de menor porte, com valor venal reduzido, localizado em região periférica em que não haja rede de esgotos e calçamento.

Há autores que defendem um outro fator que influenciaria na variação das alíquotas progressivas do IPTU: o número de imóveis urbanos possuídos pelo mesmo contribuinte (a alíquota seria tanto maior quanto o número de imóveis). Não me parece inteiramente correta a utilização deste fator posto que um mesmo contribuinte poderia possuir por exemplo, cinco imóveis urbanos, um em cada município diferente, o que faria com que fosse gravado com alíquota menor (em cada município) que outro contribuinte que possuísse dois imóveis urbanos num mesmo município, em patente contrariedade ao princípio da igualdade.

Entretanto, tal fator de progressividade poderia mostrar-se possível se existisse um cadastro, em nível nacional, formado por convênio entre os Municípios (o que hoje, em nosso país, se afigura, no mínimo, utópico), de propriedades urbanas, o qual permitiria a identificação do número de imóveis pertencentes a um mesmo contribuinte e, em conseqüência, sua tributação em escala maior que a daquele que possuísse apenas um imóvel urbano, sem que, com isso restasse ferido o princípio da igualdade. Neste sentido é a Súmula 589 do STF:

"Súmula nº 589 - É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte".

Resta agora sabermos qual o princípio constitucional que baliza a aplicação da progressividade neste dispositivo constitucional. Ora, outro não poderia ser senão o princípio do Estado Social de Direito, que visa a implementação de extrafiscalidade a este imposto com o fim de assegurar a propriedade urbana que não cumpra sua função social, e, além disso, operar certa redistribuição de riqueza, posto que (orientando-se pela capacidade contributiva) arrecadará mais de quem possua mais.

*VA - Art. 182, (4º, item II, da Constituição Federal de 1988 (IPTU - como forma de obrigar o proprietário a fazer uso adequado de seu imóvel urbano)*

Prevê o art. 182, § 4º, da Constituição:

"Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

...

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor<sup>1</sup> exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais".

Trata-se, no item II deste dispositivo, de modalidade específica de progressividade do IPTU, em que, conforme se depreende do caput, parte inicial do art. 182, sua "... função é promocional: promover a política de desenvolvimento urbano",<sup>23</sup> devendo ser aplicada somente após a providência mencionada no item I e, ainda, se com esta providência não se alcançar o resultado buscado de promover o aproveitamento devido do imóvel urbano, localizado em área incluída no Plano Diretor do Município.

O fator que poderá influir na variação da alíquota progressiva nesta modalidade é, única e exclusivamente, o fator temporal, ou seja, só poderá ser aplicada, neste caso, a alíquota progressiva se, tomada a providência do item I deste § 4º do art. 182, com a ocorrência de novo fato gerador (que no IPTU é anual) imediatamente posterior àquela, não tiver o contribuinte dado início ao aproveitamento racional de seu imóvel urbano.

Do que foi dito decorre que o percentual da alíquota do IPTU aumentará a cada ano (progressividade no tempo) - sem prejuízo da progressividade de alíquotas prevista no art. 156, § 1º, que como vimos, tem objetivo diverso-, até um percentual máximo a ser definido em lei (de forma que não chegue tal percentual a um valor tal que acarrete o confisco do imóvel), após o que se procederá à desapropriação prevista no item III.

Conforme o acima exposto, é de fácil visualização que tal dispositivo não se relaciona com o do art. 156, § 1º, da mesma Constituição, pois, como visto na parte deste estudo referente a este último, o que busca este art. 182, § 4º, II é a instituição de uma progressividade específica e limitada, utilizada aqui como instrumento de política urbana e não de política fiscal, como naquele dispositivo.

Quanto aos princípios constitucionais que regem tal dispositivo, temos que o da capacidade contributiva é de observância restrita, apenas para não permitir que a alíquota se exacerbe de tal modo a conferir efeito confis-

<sup>23</sup> BORGES, José Souto Maior. IPTU - Progressividade. Revista de Direito Tributário, nº 59, p. 84. (grifo do original)

catório ao imposto, enquanto o do Estado social se aplica em sua plenitude neste art. 182, ao desestimular o uso da propriedade urbana com fins especulativos, buscando, tomadas as providências que enumera, " ... o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes".

Visto isto, passarei agora a estudar algumas questões polêmicas que se formam em torno da progressividade.

## **VI - Questões Polêmicas envolvendo a Progressividade**

Neste ponto, procurarei analisar duas questões que têm ensejado polêmicas discussões quanto à aplicação da progressividade no sistema tributário pátrio, quais sejam:

### *VI.1 - Atenta a progressividade contra os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva?*

Primeiramente, devo esclarecer que atendo aqui apenas para os princípios da igualdade e da Capacidade Contributiva pelo fato de que é fora de dúvida que a progressividade atende (ou melhor realiza) o princípio do Estado Social de Direito, na medida em que tributa com maior gravame o contribuinte que possui maior riqueza, realizando, perfeitamente, a justiça distributiva.

Quanto à questão, é necessário ter em conta que, como estudado acima, o princípio da Igualdade, aplicado ao sistema tributário (art. 150, II, da Constituição), preceitua a desigualdade de tratamento tributário dado aos diversos contribuintes, tendo em vista um dado critério objetivo de discriminação, na medida das desigualdades existentes entre estes contribuintes.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição) - que, como vimos, servirá de orientador e, ao mesmo tempo, limitador do princípio da Igualdade, bem como do princípio do Estado Social de Direito - visa, por um lado, a graduação do imposto de acordo com as demonstrações objetivas de riqueza (renda, patrimônio, consumo) de cada contribuinte (aqui orientando os princípios acima citados), fazendo com que o contribuinte que possua maior riqueza pague maior imposto (não, necessariamente, maior alíquota de imposto) e, por outro lado, não permitir que o montante do imposto vá além da capacidade de cada um (aqui limitando tais princípios).

Visto isto, passemos a analisar a progressividade diante dos princípios da igualdade e da Capacidade Contributiva.

Em decorrência do acima exposto, completamente descabida a afirmação de que a progressividade fere o princípio da igualdade, posto que, ao tributar de forma diferente os diversos contribuintes, levando em conta um critério objetivo de discriminação entre estes (critério este que poderá variar conforme o imposto, como visto no item V deste estudo), estará a progressividade, longe de atacar, de acordo com o que preceitua tal princípio. Então, entendo não ser

obrigatória, pelo princípio da igualdade, a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos, mas ser tal aplicação por este princípio, permitida.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, entendo não ser a tributação progressiva com ele incompatível, posto que a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos deverá, necessariamente orientar-se (e limitar-se) por tal princípio, seja para identificar quem deverá pagar o imposto por uma alíquota mais elevada, seja para impedir que a alíquota confira efeito confiscatório ao imposto. Aliás, na esteira de Hugo de Brito Machado, entendo que "... a alíquota progressiva cumpre" (melhor seria atende) "melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva"<sup>21</sup> na medida em que tributa mais aqueles que demonstram maior capacidade contributiva.

Isto posto, fácil verificar que a progressividade não é, necessariamente, requerida por estes dois princípios constitucionais, mas por eles perfeitamente tolerada, mas será ela tornada obrigatória para o atendimento ao princípio, anteriormente estudado, do Estado Social de Direito - este presente não só no sistema tributário, mas no sistema constitucional como um todo -, como instrumento de justiça distributiva, que tem como objetivo primordial a diminuição das desigualdades existentes em nossa sociedade, buscando torná-la mais "justa e solidária".

*VI.2 - Pode a progressividade ser aplicada a quaisquer impostos ou apenas àqueles em que a Constituição expressamente a prevê?*

Outra questão freqüentemente levantada pela doutrina e jurisprudência pátria é a de se saber se a Constituição, ao prever, expressamente, a aplicação da progressividade a alguns impostos (IR, ITR e IPTU), vedou sua aplicação aos demais.

Uma primeira corrente doutrinária (e jurisprudencial) aponta no sentido de que o fato de o legislador constituinte ter demonstrado preocupação em autorizar (ou, conforme o caso, ordenar) a aplicação da progressividade tributária em seus arts. 153, § 2º, I, 153, § 4º (alguns nem mesmo aqui vêem previsão de progressividade), 156, § 1º e 182, § 4º, estaria a desautorizar sua aplicação a outros tributos, por falta de previsão constitucional. E neste sentido a opinião de Ives Gandra ao afirmar que a progressividade "... no sistema tributário brasileiro apenas é admitida para dois impostos, a saber: o IR e o IPTU ...";<sup>23</sup> baseado também neste argumento é que o Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo editou a Súmula nº 45, relativa à progressividade do ITBI-iv:<sup>26</sup>

"É inconstitucional o artigo 10, II da Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, que instituiu alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis".

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 3ª ed., São Paulo: RT, 1994; p. 60. (g.n.)

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 549.

<sup>23</sup> Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos, de competência municipal (art. 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988).

Por outro lado, uma segunda corrente doutrinária, da qual um dos maiores expoentes é Geraldo Ataliba, defende que "... todos os impostos devem ser progressivos. (...) No Brasil, mais intensamente que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade (art. 150, II), além de propor normativamente serem objetivos fundamentais da República, o 'construir uma sociedade ... justa e solidária' (art. 3º, I) e 'erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais ...' (art. 3º, 111)";<sup>27</sup> neste mesmo sentido, afirma Kiyoshi Harada ser "... inquestionável que o Município pode lançar mão de tributação progressiva em relação a qualquer um de seus impostos, sem circunscrever-se à esfera do IPTU, desde que para o atingimento de um fim político-social relevante ...".<sup>28</sup>

Ao analisar os argumentos de ambas as correntes acima referidas, chego à conclusão de que assiste razão à segunda corrente não podendo limitar-se a aplicação da progressividade apenas às previsões constitucionais expressas, sob pena, aí sim, de patente inconstitucionalidade, pois "... a valer o argumento de que a progressividade só se aplica ao imposto de renda (...)" (pois o art. 153, § 2º, I da Constituição o ordena) "seria preciso também afirmar que a generalidade e a universalidade também somente são aplicadas ao imposto de renda (porque esse preceito é expresso em referi-los a esse imposto, só)";<sup>29</sup> além disso, não contrariando a progressividade, como visto no item VI. I retro, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva - pelo contrário, a progressividade com estes se coaduna - é ela requerida pelo princípio retro-examinado do Estado Social de Direito, pois, melhor que qualquer outro instrumento, realiza a justiça distributiva, tributando mais os que tenham melhores condições econômico-sociais, diminuindo o abismo da desigualdade social em nosso país; neste sentido a afirmação, em consonância com o princípio do Estado social, de que: "É justo que as pessoas tenham a liberdade de desfrutar os bens materiais de que podem disp01 porque são ricas. Essa liberdade o Estado deve assegurar. É justo, entretanto, que paguem por isto, contribuindo para a manutenção dos serviços públicos que o Estado deve prestar, especialmente em favor dos mais carentes".<sup>30</sup>

Então, pode-se dizer que qualquer imposto, independente de expressa autorização constitucional, pode adotar um sistema de alíquotas progressivas (desde que não incida sobre o mínimo vital nem vá além da capacidade contributiva de cada um, acarretando efeito de confisco) e, ao fazê-lo, longe de ser inconstitucional, estará realizando o princípio, inserto em nossa ordem constitucional, do Estado Social de Direito.

## VII - Conclusões

Agora, ao término do estudo proposto neste trabalho, posso enumerar as seguintes conclusões:

<sup>27</sup> ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 75

<sup>28</sup> HARADA, Kiyoshi. Op. cit., pp. 214 e 215.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 80.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., pp. 66 e 67. (g.n.)

1. O tributo (especialmente o imposto), longe de servir somente como meio de angariar fundos para a manutenção do Estado (natureza fiscal), pode, e deve, servir também como instrumento de política fiscal, a fim de regular as atividades econômicas da sociedade e orientá-las para o atingimento de objetivos tidos como desejados pela coletividade (natureza extrafiscal).
2. A progressividade dos impostos coaduna-se com o princípio da igualdade, na medida em que, mediante um critério objetivo de discriminação, confere tratamento diferenciado a cada contribuinte, mas por este não é exigida.
3. Coaduna-se também, a progressividade, com o princípio da capacidade contributiva, ou antes, por ele se orienta, com o fim de identificar os contribuintes que devem ser mais (ou menos) tributados, e se limita, com os fins de: a) não tributar o mínimo necessário para a sobrevivência do contribuinte; e b) não tributar a riqueza do contribuinte em patamar que ultrapasse sua capacidade, acarretando efeito confiscatório ao tributo.
4. Apesar de não ser exigida pelos princípios da igualdade e da capacidade Contributiva, a progressividade deve ser aplicada aos impostos, em cumprimento ao princípio do Estado Social de Direito, que visa a redistribuição de riqueza, com o fim de diminuir as desigualdades sociais existentes no país. Este princípio, apesar de não ter sido colocado expressamente no capítulo do Sistema Tributário Nacional, insere-se em diversos dispositivos constitucionais (entre eles o arts. 3º e incisos e 170, caput e inciso VII), permeando todas as áreas de atuação do Estado, inclusive a área da tributação, pelo que a esta deve ser aplicado.
5. A progressividade deve, portanto, em atendimento ao princípio do Estado Social de Direito e em conformidade com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ser aplicada a todos os impostos, independentemente de previsão constitucional expressa, o argumento de que a progressividade se aplica apenas ao IR e ao IPTU (a este em caráter facultativo), levaria à conclusão de que a universalidade e a generalidade também só se aplicariam ao IR, posto que só quanto a este tributo é que a Constituição prevê, expressamente, a aplicação de tais critérios.
6. A propósito, não se pode condicionar a aplicação da progressividade prevista no art. 156, § 1º, ao disposto no art. 182 da Constituição, posto que, enquanto o primeiro trata de hipótese genérica de aplicação da progressividade, como forma de política fiscal, o segundo trata de hipótese restrita desta aplicação, como forma de política urbanística e limitada por diversos condicionamentos expressos neste art. 182, somente podendo ser aplicada levando em conta o fator temporal.