

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

28



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro¹

Martha Toribio Leão

Mestranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogada.

Resumo

O artigo aborda o tema da proporcionalidade da progressividade das alíquotas do imposto de renda da pessoa física no Brasil. Para isso, em primeiro lugar, busca a justificativa da adoção de um sistema de alíquotas progressivas para o imposto de renda, afastando a ideia de que a capacidade contributiva exigiria a progressividade. A justificativa é buscada na adoção de uma política social de redistribuição de riquezas, utilizando o tributo como forma de intervenção na ordem econômica e social. Em segundo lugar, analisa a ineficácia desse instrumento na realidade brasileira, o que leva ao exame da proporcionalidade da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro, a partir dos critérios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Palavras-chave: imposto de renda, progressividade, capacidade contributiva, redistribuição de riquezas e proporcionalidade.

Abstract

The article approaches the issue of proportionality of progressive tax rates of personal income in Brazil. First, searches to justify the adoption of a system of progressive tax rates to income tax, eliminating the idea that the ability-to-pay would require a progressive system. The justification is sought in the adoption of a social policy of redistribution of wealth using the tax as an intervention in the economic and social order. Secondly, it analyses the ineffectiveness of this instrument in Brazil's reality, which leads to the proportionality test of progressivity in the Brazilian legal system, based on the features of suitability, necessity and proportionality in the strict sense.

Keywords: income tax progressivity, ability-to-pay, redistribution of wealth and proportionality.

1. Introdução

A progressividade do imposto sobre a renda é matéria discutida desde a implementação dos primeiros tributos sobre esta materialidade, no Reino Unido,

¹ Este artigo foi apresentado, originalmente, como exigência parcial para aprovação na disciplina "Fundamentos da Tributação sobre a Renda", oferecida pelos Professores Luís Eduardo Schoueri e Alessandro Broedel Lopes no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo - USP durante o primeiro semestre de 2012.

ainda no século XVIII.² Em que pese a longevidade da discussão, a verdade é que o tema é bastante controverso na doutrina, que ainda não alcançou consenso nem mesmo sobre o fundamento que justifica a adoção de alíquotas progressivas para o mais geral dos impostos. No Brasil, o tema cresce de importância na medida em que o constituinte prevê, de forma expressa, a progressividade dentre os critérios informadores do imposto de renda, renovando assim a necessidade de que a matéria seja debatida e esclarecida, a fim de garantir a maior efetividade possível aos preceitos constitucionais.

O presente artigo objetiva exatamente analisar a proporcionalidade da progressividade do imposto de renda na realidade brasileira. Para isso, iniciaremos com o exame das justificativas normalmente utilizadas para fundamentar as alíquotas progressivas: a capacidade contributiva e a teoria das causas. Com isso, pretendemos afastar a noção, enraizada em boa parte da nossa doutrina, de que a progressividade é uma exigência da capacidade contributiva ou uma decorrência das teorias do benefício ou do sacrifício. Não sendo uma decorrência necessária da capacidade contributiva, que exige tão somente a proporcionalidade na tributação, adotaremos como premissa o fato de que a progressividade precisa de outro fundamento, que justifique a adoção desse sistema mais gravoso de tributação, tendo em vista, especialmente, os direitos à propriedade e à liberdade, garantidos pela nossa Constituição.

Nessa linha, buscaremos a justificativa para a progressividade na finalidade extrafiscal de redistribuição de riquezas, através da transferência de renda dos mais ricos para os mais pobres. Ou seja, uma justificativa de cunho político-social, por meio da utilização da tributação como instrumento do Estado para intervenção na ordem econômica e social vigente. A partir daí, passaremos para uma análise da proporcionalidade desse sistema tributário.

Para tanto, analisaremos, em primeiro lugar, a ineficácia da mera adoção de alíquotas progressivas para a redistribuição de riquezas no País. Ou seja, a constatação de que esta medida, por si só, é incapaz de alterar a realidade social brasileira, ainda que facilite as coisas - na medida em que já retira progressivamente mais daqueles que têm maior renda. Com isso, partiremos para o exame específico dos indícios da falta de eficácia desse instrumento em nossa realidade socioeconômica, que apesar de muito progressiva em termos tributários, se mostra tributariamente neutra, do ponto de vista da redistribuição de riquezas.

Essa falta de eficácia, portanto, será o ponto de partida para o exame da proporcionalidade da adoção das alíquotas progressivas, a partir da análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito desse sistema, diante dos demais princípios envolvidos. Desde já, porém, adiantamos que a tentativa será a de demonstrar que a mínima eficácia da finalidade redistributiva é fundamental para justificar a adoção de um mecanismo de tributação ainda mais gravoso, uma vez que a ineficácia termina por torná-lo desproporcional, pois incapaz de realizar a finalidade que lhe deu causa.

² GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. "A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and the United States". *The American Journal of Tax Policy* vol. 2, 1992, pp. 211-251.

2. A Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física

2.1. Progressividade e capacidade contributiva

A progressividade como critério informador do imposto de renda foi prevista de maneira expressa no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição: “O imposto previsto no inciso III [renda e proventos de qualquer natureza]: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”³ Por sua vez, a capacidade contributiva foi eleita pelo constituinte como critério preferencial de diferenciação dos contribuintes dos impostos no artigo 145, parágrafo 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).”⁴

É senso comum na interpretação desses critérios a noção de que a capacidade contributiva exigiria a utilização de alíquotas progressivas, ou seja, o crescimento marginal das alíquotas, diante do crescimento da base de cálculo (no caso, da renda). O imposto de renda, em atenção à capacidade contributiva, deveria ser progressivo, crescendo à medida que se elevasse a riqueza ou o volume da coisa a ser tributada, diversamente dos tributos cobrados pelo critério da proporcionalidade, de alíquota fixa.⁵

A discussão acerca da progressividade sempre permeou a tributação sobre a renda, existindo desde a sua implementação pioneira pelo Reino Unido, ainda no século XVIII. Nessa época, já se discutiam questões como a capacidade contributiva e a progressividade das alíquotas, adotada desde o início na Inglaterra.⁶ Desde então, para parte da doutrina, a utilização de alíquotas progressivas é a forma de tributação que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, servindo à equidade vertical.⁷ Nessa linha, interpreta-se a progressividade como um refinamento dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. A progressividade gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos), mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menor capacidade.⁸ Estevão Horvath, por exemplo, chega a defender que todos os im-

³ “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.”

⁴ “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 781.

⁶ Sobre o tema: GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. Ob. cit., 1992, pp. 211-251.

⁷ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

⁸ Nesse sentido: LEONETTI, Carlos. *O Imposto sobre a Renda como instrumento de Justiça Social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, pp. 209-210; e CARVALHO, Paulo de Barros; HORVATH, Estevão; XAVIER, Alberto; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo; CARRAZZA, Roque Antonio. “Mesa de Debates no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo Idepe, em São Paulo: 1992”. *Revista de Direito Tributário* nº 60. São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 191-209.

postos devam ser progressivos, como forma de fazer cumprir o postulado da capacidade contributiva.⁹

Em que pesem as manifestações em contrário, porém, não nos parece que as duas noções sejam necessariamente vinculadas e o fato de ambas terem sido eleitas pelo constituinte como critérios informadores do imposto de renda não significa que uma exija necessariamente a outra. A capacidade contributiva, inaugurada pelo pensamento liberal de Adam Smith como critério de distinção econômica entre os contribuintes para fins de tributação, exige que cada um contribua conforme sua capacidade econômica, isto é, conforme a medida de sua renda, sendo sintomático que o próprio economista defendia a adoção de um sistema proporcional e não progressivo de alíquotas no imposto sobre a renda.¹⁰

A capacidade contributiva, enquanto critério para a aplicação do princípio da isonomia para os impostos, determina, nas palavras de Fernando Zilveti, que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. O autor também aceita a noção de capacidade contributiva como divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.¹¹ Nesse conceito elucidativo, já se pode perceber que a capacidade contributiva, enquanto exigência de que quem tem mais, pague mais, estaria plenamente satisfeita com alíquotas proporcionais, não havendo uma correlação necessária com a progressividade. Alberto Xavier também critica essa tese, afirmando tratar-se de lugar-comum, que ignora a ideia de proporção, muito mais perfeita e lógica, de se extrair aritmeticamente mais de quem ganha mais. Para o autor, a regra de proporcionalidade corresponderia melhor à ideia de igualdade e capacidade contributiva do que a progressividade.¹² A necessidade de adaptar a estrutura do imposto à capacidade econômica, portanto, não significa que as alíquotas tenham que variar mais do que proporcionalmente, de acordo com o volume da renda.

Luís Eduardo Schoueri, aliás, demonstra que em muitos casos a observância da capacidade contributiva pode levar à condenação da progressividade. A periodização no cálculo do imposto, por exemplo, como exigência da praticidade, pode terminar por frustrar a observação da capacidade contributiva. Isso porque uma pequena riqueza, auferida em um curto espaço de tempo, sofrerá uma tributação maior do que uma grande riqueza auferida, paulatinamente, em um grande lapso de tempo. Um jogador de futebol, por exemplo, poderá se sujeitar a uma tributação mais gravosa do que um juiz de Direito, ainda que no final da vida eles acumulem a mesma riqueza.¹³

A progressividade, nesse sentido, não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas, sim, um refinamento desse postulado. A capacidade

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; HORVATH, Estevão; XAVIER, Alberto; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo; e CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., pp. 191-209 (191).

¹⁰ Sobre o tema: GROSSFELD, Bernhald; e BRYCE, James. Ob. cit., pp. 211-251.

¹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. "Capacidade contributiva e mínimo existencial". In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 36-47 (p. 38).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros; HORVATH, Estevão; XAVIER, Alberto; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo; e CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., pp. 191-209 (p. 194).

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 360.

contributiva implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza), mas a progressividade faz com que a alíquota para fatias maiores de riqueza seja também maior.¹⁴ Sobre o tema, Klaus Tipke e Joachim Lang apontam que a progressividade rompe com a igualdade, pois a aplicação do princípio da capacidade contributiva se guia pela proporcionalidade e não pela progressividade.¹⁵

Em ensaio específico sobre o tema do imposto de renda, Lang destaca que muitas constituições europeias preveem essa conexão entre capacidade contributiva e progressividade, o que produziu o erro de interpretação de que o princípio da capacidade contributiva serviria à equidade exigindo necessariamente alíquotas progressivas. A capacidade contributiva somente justifica uma alíquota proporcional, baseando-se na equidade vertical, ou seja, na noção de que contribuintes com maior capacidades devem pagar mais. E esse objetivo não demanda necessariamente alíquotas progressivas, pois uma alíquota única proporcional já o satisfaz, na medida em que maiores rendas pagarão maiores impostos.¹⁶ Na mesma linha, Fernando Zilveti destaca que a progressividade está plenamente divorciada da capacidade contributiva e que é a própria Constituição brasileira que contribui para essa impressão equivocada de que haveria uma relação íntima entre progressividade e capacidade contributiva.¹⁷

Em resumo, a capacidade contributiva como critério preferencial de graduação da capacidade econômica dos contribuintes não exige a progressividade e, sim, a proporcionalidade, isto é, a graduação proporcional do imposto pago, conforme a riqueza seja proporcionalmente maior. Não sendo uma decorrência necessária da capacidade contributiva, na medida em que esta exige a proporcionalidade, cumpre indagarmos se a progressividade é então contrária a ela. A resposta é negativa, porque as alíquotas progressivas ainda se prestam para tributar mais aqueles que têm mais, efeito requerido pela capacidade contributiva. Além disso, cumpre-se o corolário da igualdade na medida em que, naquilo que somos

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 142.

¹⁵ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 19. Auflage. Colônia: Otto Schmidt, 2008, § 4, 187, p. 122.

Também nesse sentido: TIPKE, Klaus. "Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário". In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527 (p. 527).

¹⁶ No original: "But there is another historical origin: the connection with a progressive tax rate. Some European constitutions consider this historical approach, for example art. 53 of the Italian constitution. This connection produces the political misunderstanding that the ability-to-pay principle serves the vertical equity by calling for a progressive tax rate.(...) The ability-to-pay principle only justifies a proportional rate and claims for a correct notion of income. The progression is based on the vertical equity, meaning that taxpayers with greater ability should pay more. But this statement of ability to pay does not necessarily demand the progression. It supports also a flat proportional tax rate. Under a flat tax a taxpayer with a higher income pays more than a taxpayer with a lower income." (LANG, Joachim. "The influence of tax principles on the taxation of income from capital". In: ESSERS, Peter; RIKKERS, Arie (orgs.). *The Notion of Income from Capital*. Amsterdã: IBFD, 2005, pp. 3-31 (p. 09))

¹⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 185. Na mesma linha: POLIZZELI, Vitor. "Progressividade: distribuição de renda e indução". *Direito Tributário atual* nº 21. São Paulo, Dialética, 2007, pp. 361-382.

iguais (dentro de cada faixa de tributação), somos tratados igualmente, sendo que a alíquota majorada só se aplica a partir do ponto em que somos diferentes.

Não se pode afastar, contudo, o fato de que a progressividade é mais gravosa para quem tem mais renda, uma vez que onera de forma mais intensa a renda conforme esta seja proporcionalmente maior. Em outras palavras, ela causa uma maior restrição aos direitos de propriedade e liberdade do contribuinte, restrição esta que não se mostra justificada pela capacidade contributiva. A proteção aos direitos de propriedade e liberdade é constante em nossa Constituição, que elegeu a propriedade como direito fundamental¹⁸ e garantiu o direito à propriedade e à liberdade por meio da proibição de instituição de tributo com efeito de confisco.¹⁹ Por isso, a exigência de progressividade deve necessariamente ser interpretada em conjunto com as demais regras e princípios previstos no texto constitucional.

Isso porque, a relação tributária traz consigo efeitos patrimoniais (a disponibilidade do direito à propriedade é afetada) e também efeitos comportamentais (a disponibilidade do direito à liberdade é afetada), que encontram limites no conteúdo essencial desses direitos, que não podem ser violados em nome da tributação.²⁰ Restrições maiores a esses direitos, portanto, precisam ser constitucionalmente justificadas. Dessa forma, é preciso encontrar outro fundamento para a adoção de alíquotas progressivas, que sirva como justificativa para a tributação com alíquotas mais gravosas, conforme o aumento da renda.

2.2. *Progressividade e as teorias do benefício e do sacrifício*

Outras teorias bastante difundidas no que toca à justificação da progressividade se referem às teorias do benefício e do sacrifício. Dentro da teoria das causas, ou seja, da busca de uma justificativa ou legitimidade para a cobrança de tributos, verifica-se que, tradicionalmente, os tributos eram vistos como um retorno pago pela sociedade pelos benefícios auferidos, criando uma relação sinalagmática entre o cidadão e o Estado. Os tributos eram uma remuneração para determinadas atividades estatais, prevalecendo o princípio da prestação e contraprestação também na relação entre contribuinte e Fisco.²¹

Nesse plano, a progressividade só se justificaria se ficasse demonstrado que quanto maior a renda, maior o benefício que o contribuinte recebe e, mais ainda, o benefício cresceria mais rapidamente que a própria renda, como destaca Luís Eduardo Schoueri. O problema é que não é possível afirmar que quanto maior a renda de um determinado indivíduo, tanto maior será seu benefício auferido, e ainda que tal relação fosse estabelecida, a utilização da progressividade não esta-

¹⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade.”

¹⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 334-335.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 138.

ria justificada, porque a proporcionalidade também leva ao aumento da tributação conforme se verifica um crescimento da renda.²²

Vale dizer, seria preciso demonstrar que o crescimento da renda necessariamente gera um crescimento progressivo dos benefícios auferidos pelo contribuinte. A lógica da utilização dos serviços estatais, contudo, é exatamente contrária: presume-se que os mais pobres sejam os que mais precisam e verdadeiramente se utilizam dos serviços estatais, como hospitais, postos de saúde, farmácias populares, transporte público, escolas públicas e outras prestações dessa natureza. A progressividade, nesse sentido, não pode ser justificada por meio da teoria do benefício. Além disso, essa teoria dependeria da possibilidade de mensuração dos benefícios auferidos pelos contribuintes, o que é extremamente complicado de ser aplicado na prática.

Por outro lado, abandonadas as justificativas sinalagmáticas, surge a teoria do sacrifício. Essa noção está ligada, dentro do pensamento econômico, à teoria utilitarista, segundo a qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade contributiva. Com a teoria do sacrifício, propunha-se que os tributos deveriam ser graduados em consonância com a riqueza dos indivíduos, porque, quanto maior ela fosse, mais dispensável seria para a satisfação das necessidades vitais, o que levaria à equivalência dos sacrifícios.²³

Walter Blum e Harry Kalven destacam que, em termos tributários, isso significa a busca por uma maior quantidade de satisfação, através da imposição de um mínimo de sacrifício à comunidade. Como um dólar retirado de um pobre causa mais sacrifício do que o mesmo dólar retirado de um rico, justificada estaria a progressividade.²⁴ A própria teoria do sacrifício como justificativa da tributação, contudo, foi abandonada quando se passou a questionar se haveria um critério seguro para a determinação do que seria um sacrifício equivalente. Também o grau de sacrifício é uma noção muito subjetiva, que não pode ser mensurada com precisão. Ademais, levada às últimas consequências, essa teoria não implicaria a tributação progressiva, mas, sim, a isenção dos mais pobres, tributando-se tão somente os mais ricos, até que eles se iguallassem àqueles.²⁵

Ainda que se mostre falha, porém, a teoria do sacrifício parece ter influenciado a doutrina com relação à progressividade, justificando até mesmo a relação existente entre elas. Nesse sentido, o posicionamento de José Maurício Conti é de que a tributação progressiva “é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa a regular o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, equidade vertical”.²⁶ A citação, portanto, demonstra que o autor se apega à noção de sacrifícios equivalentes para justificar a adoção das

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Ob. cit., p. 357.

²³ POLIZZELI, Vitor. Ob. cit., 2007, pp. 361-382 (p. 365).

²⁴ BLUM, Walter; e KALVEN JR., Harry. “The uneasy case for progressive taxation”. *19 U. Chi. L. Rev.* 417, 1952 (reproduzido em CARÓN, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem), 2003, pp. 112-120 (p. 116)).

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Ob. cit., p. 358.

²⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 98.

alíquotas progressivas e da própria relação necessária entre a progressividade e a capacidade contributiva, ponto já afastado no início do presente ensaio.

Em suma, as teorias do benefício e do sacrifício também se mostraram inaptas a justificar a adoção de alíquotas progressivas para o imposto de renda, já que dependeriam da possibilidade de mensuração de noções vagas e subjetivas como o benefício e o sacrifício. Dessa forma, resta clara a necessidade de se buscar uma justificativa que vá além da capacidade contributiva e da teoria das causas.

2.3. Progressividade e finalidade indutora: a redistribuição de riquezas como justificativa para adoção das alíquotas progressivas

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

Em outras palavras, a justificativa da progressividade não mais se encontra vinculada à capacidade contributiva, e, portanto, à concretização da igualdade na tributação, mas, sim, aos ideais de política social, sendo baseada em valores de justiça distributiva e no princípio da solidariedade social. O objetivo não é só tratar desigualmente os desiguais, é maior que isso, como destaca Vitor Polizzeli: é produzir a redistribuição de riquezas, trazendo incremento do bem-estar social por meio da transferência de recursos dos ricos para os pobres.²⁷

Com efeito, a utilização do imposto sobre a renda como instrumento social já era discutida desde a implementação dessa forma de tributação. Em 1798, quando se criou no Reino Unido o primeiro verdadeiro imposto de renda, especificamente para cobrir os custos estatais com a guerra napoleônica, as alíquotas já eram progressivas, mas a justificativa era a distribuição do sacrifício entre os cidadãos e não a utilização do tributo como instrumento de igualdade social. Essa tese, aliás, era rechaçada por William Pitt, que propôs a criação do tributo. Em outros países, no entanto, como na Alemanha e nos Estados Unidos, a criação de impostos sobre a renda com a adoção de alíquotas progressivas esteve ligada à noção de redistribuição de riquezas.²⁸ No Brasil, por sua vez, a criação do imposto de renda entre os séculos XIX e XX²⁹ também já foi marcada por discussões

²⁷ POLIZZELI, Vitor. Ob. cit., pp. 361-382 (p. 365).

²⁸ GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James. Ob. cit., pp. 211-251. Sobre a progressividade na Alemanha, vide também: NEUMARK, Fritz. "Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung". In: SCHULTZ, Uwe. *Mit dem Zehnten fing es an*. Munique: Beck, 1986, pp. 243-244.

²⁹ Há divergência doutrinária sobre a data do surgimento do imposto de renda no País. Para alguns autores, seria o ano de 1808 (décima urbana); para outros, mais tradicionais, seriam os anos de 1922-24 (a partir da Lei de Orçamento nº 4.625). A diferença é que os primeiros aceitam como uma forma de imposto de renda mesmo os impostos incidentes apenas sobre uma única espécie de rendimento. Para Walter Correa, por exemplo, basta uma arrecadação baseada em qualquer manifestação de rendimento obtido pelo contribuinte, para que se possa falar em imposto de renda no Brasil (CORREA, Walter B. "Subsídios para o estudo da História Legislativa do Impos-

acerca do caráter distributivo da adoção de alíquotas progressivas. As discussões parlamentares sobre a introdução desse imposto foram marcadas pela noção de que ele seria o imposto mais justo e eficiente para a formação de uma sociedade igualitária, e de que com ele seria possível que se equilibrasse o acesso de ricos e pobres à riqueza produzida.³⁰

Como não é uma exigência da capacidade contributiva, a adoção da progressividade está ligada a valores de *jus distributiva* e no princípio da solidariedade social, sendo aceitável como um meio de redistribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social.³¹ Um tributo progressivo redistributivo ajudaria a criar condições de liberdade, na medida em que geraria maior estabilidade para a democracia enquanto forma de governo. Porque, embora a democracia não precise de uma distribuição igual de riquezas, uma diferença muito acentuada entre os mais ricos e os mais pobres é desestabilizadora.³²

Nessa linha, Klaus Tipke e Joachim Lang apontam que apenas uma decisão de cunho político-social justifica a progressividade, na medida em que a capacidade contributiva não serve mais como justificativa. Para os autores alemães, trata-se de um exemplo de norma indutora social.³³ Tipke, em ensaio específico acerca da igualdade, é enfático ao afirmar que a progressividade rompe com a igualdade e que este rompimento só pode ser justificado pelo princípio do Estado Social, que tem por objetivo, entre outros, a distribuição da renda e do patrimônio, a correção da distribuição da riqueza. A tributação progressiva da renda, nesse sentido, é política social da lei tributária.³⁴

Sendo assim, a tributação progressiva se mostra como um instrumento de intervenção. Vale dizer, a Constituição de 1988 adotou a tributação como um dos instrumentos hábeis para a intervenção estatal sobre a ordem econômica e social. Com efeito, o constituinte originário impôs uma atuação ativa do Estado para alterar o cenário econômico e social com o qual se mostrou inconformado, permitindo (ou impondo) que também os tributos fossem usados para esse direciona-

to de Renda no Brasil". In: MARTINS, Ives G. da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 247-260). Outra parte da doutrina, no entanto, só admite a presença de imposto de renda em um tributo que alcance os rendimentos globais, ferindo os vários aspectos do patrimônio do indivíduo ou da sociedade. Nesse sentido, as posturas de Fernando Amed e Plínio Negreiros, para quem os impostos anteriores a 1922, incidentes sobre determinadas categorias da renda, seriam "impostos sobre vencimentos", sendo que o IR, da forma como o conhecemos hoje, teria sido estabelecido no Brasil somente em 1922 (AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. *Histórias dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000, pp. 246-255).

³⁰ Sobre o tema, vide: AMED, Fernando J.; e NEGREIROS, Plínio J. L. Ob. cit., pp. 246-255.

³¹ Nessa linha: ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios do Direito Tributário e capacidade contributiva*. Ob. cit., pp. 185-187.

³² KORNHAUSER, Marjorie. "The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction", 86 *Mich. L. Rev.* 465, 1987 (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem 2003, pp. 132-139 (p. 139)).

³³ No original: "Sozialzwecknorm mit Umverteilungszweck: ist der progressive Einkommensteuertarif. Er erfährt seine Rechtfertigung nicht aus Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeitsprinzip; diese Prinzipien führen zu einem proportionalen Fiskalzwecksteuersatz. Die Progression ist vielmehr Ausdruck der umverteilenden Sozialstaatlichkeit." (TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. Ob. cit., § 4, 187, p. 122)

³⁴ TIPKE, Klaus. Ob. cit., pp. 515-527 (p. 527).

mento dos comportamentos, em sua função indutora.³⁵ Além disso, ainda previu a solidariedade, a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais entre os seus objetivos fundamentais, de forma expressa no artigo 3º:

“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, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

A opção política pela utilização de alíquotas progressivas, portanto, se insere dentro desse contexto de *Estado-agente*, instituído pelo constituinte de 1988. Um Estado que não é passivo, mero coletor de impostos e provedor de serviços essenciais; pelo contrário, é um Estado que interfere no processo e que, para isso, recebe instrumentos de intervenção.³⁶ Este Estado provedor tem, dentre seus objetivos fundamentais, a diminuição das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza. E para atingir essas finalidades, utiliza-se, entre outros instrumentos, de uma política progressiva na tributação do imposto sobre a renda, visando com isso permitir a transferência de riquezas dos mais ricos para os mais pobres.

É interessante notar que a progressividade não é uma decorrência necessária desse Estado Social de Direito que visa a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades. Isso porque o Estado dispõe de outras medidas político-sociais para atingir essas finalidades (como a instituição de programas sociais, como o Bolsa-Família, e a instituição de benefícios fiscais para as parcelas menos favorecidas, por exemplo). No entanto, o constituinte fez uma opção política expressa no texto constitucional, por também utilizar o imposto sobre a renda como mais um mecanismo na busca pela justiça social.

Dessa forma, a justificativa para a tributação progressiva é a escolha política pela utilização do imposto de renda com finalidade extrafiscal de redução das desigualdades sociais, para concretizar os objetivos fundamentais instituídos pelo constituinte. Com o estabelecimento da progressão, porém, agrava-se a exação sobre uma riqueza tributada, mediante um critério que considera apenas a questão monetária, não levando em conta a capacidade para contribuir para o custeio do Estado.³⁷ Trata-se, nessa linha, de um critério de diferenciação que visa atingir uma determinada finalidade, no caso, a redistribuição das riquezas. Mas, ainda que o fim seja legítimo diante dos objetivos traçados pelo constituinte de 1988, não se pode afastar a necessidade de que esta medida se mostre proporcional com

³⁵ A título de exemplo, a função indutora dos tributos foi prevista nos artigos 150, parágrafo 6º, 155, parágrafo 2º, XII, g, 165, parágrafo 6º e também do artigo 146-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; e GUIMARÃES, Camilla Cavalcanti Varella. “IOF e as operações de mútuo”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 3º vol. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 209-222 (p. 213).

³⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e capacidade contributiva*. Ob. cit., p. 187.

os demais princípios e regras previstos pela Constituição, especialmente os direitos de proteção à propriedade e à liberdade, que sofrem uma maior restrição diante da adoção dessa sistemática. É este exame que nos propomos a fazer a seguir.

3. A Eficácia Redistributiva e a Proporcionalidade das Alíquotas Progressivas

3.1. A necessidade de combinação com políticas públicas

Considerando que a adoção de alíquotas progressivas, que diferenciam os contribuintes por um critério mais gravoso só se justifica perante a finalidade de redistribuição de riquezas, cabe investigarmos se essa medida se mostra, na prática, eficaz. Ocorre, no entanto, que a mera adoção da progressividade no imposto de renda não se mostra suficiente para realizar tal objetivo. Mais importante do que o simples aumento na arrecadação, pela retirada de ainda mais dinheiro daqueles que têm mais renda, é o destino que o Estado dá a esses valores. Noutra dizer, a destinação das receitas arrecadadas será fundamental para atingir esse propósito, pois inexistente uma relação direta entre progressividade e aumento da renda e do bem-estar dos mais desfavorecidos.³⁸

A efetividade da transferência de recursos dos mais ricos para os mais pobres e a conseqüente diminuição dos abismos sociais existentes em nosso País dependem do destino que será dado ao montante de recursos arrecadados a partir da sistemática progressiva do imposto de renda. A política distributiva não deve estar afeita ao sistema de arrecadação, mas, sim, ao padrão de alocação do gasto público.³⁹ As políticas públicas adotadas pelos Governos, nessa linha, serão cruciais para tornar esses mecanismos viáveis, criando serviços que sejam efetivamente dirigidos para as parcelas mais necessitadas da população. Também nesse sentido, Vitor Polizzelli adverte que a tributação mais gravosa sobre os mais ricos somente gera distribuição de renda se for aliada a uma política de aplicação dos recursos em políticas sociais consistentes, que efetivamente beneficiem os menos afortunados, pois de nada serve a aplicação desse mecanismo se os benefícios gerados pelo Estado forem usufruídos pelo mesmo segmento social que sofreu a tributação progressiva.⁴⁰

Para Luís Eduardo Schoueri, a justiça distributiva não deve ser buscada apenas pela arrecadação, mas também, e principalmente, pelos gastos, considerando que a efetividade da justiça distributiva apenas se assegura quando se levam em conta os gastos públicos.⁴¹ Em outras palavras, não há como se afastar o fato de que a progressividade só atinge seus objetivos extrafiscais de cunho social se for feita segundo critérios bem delimitados de arrecadação e aplicação dos recursos em políticas sociais, sendo absolutamente injustificável a sua aplicação com o intuito arrecadatório.⁴² Sobre o tema, Marcelo Piancastelli e Edson Nascimento ain-

³⁸ Sobre o tema, vide: BLUM, Walter; e KALVEN JR, Harry. Ob. cit., pp. 112-120 (p. 120).

³⁹ PIANCASTELLI, Marcelo; e NASCIMENTO, Edson R. "Imposto de Renda da Pessoa Física." *Economia no Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp. 231-251 (p. 248).

⁴⁰ POLIZZELLI, Vitor. Ob. cit., pp. 361-382 (p. 372).

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Ob. cit., p. 359.

⁴² SILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e capacidade contributiva*. Ob. cit., p. 185.

da ponderam que pode ser enganoso olhar para a progressividade apenas de uma parte do sistema tributário ou apenas de uma parte da despesa pública. Pouco adianta a tributação ser altamente progressiva, mas a receita ser utilizada para subsidiar a produção de produtos de luxo, voltados para o consumo das classes de alta renda, ou permitir a existência de incentivos fiscais que redundem em benefícios para classes de renda alta, benefícios para empresários que geralmente utilizam a “elisão” fiscal para reduzir o imposto de renda devido.⁴³

Ou seja, para ser efetiva, a redistribuição de riquezas que justifica a progressividade precisa necessariamente ser combinada com políticas públicas que revertam os recursos arrecadados a mais em direção às parcelas menos favorecidas da população. Esses valores precisam ser transferidos para as camadas mais pobres da sociedade através de políticas públicas que diretamente sejam capazes de aumentar a qualidade de vida dos mais desfavorecidos, propiciando, dessa forma, uma diminuição das desigualdades sociais. Caso, no entanto, os recursos sejam utilizados para custear benefícios e concessões a grandes empresas ou para regiões nobres da cidade, a progressividade do imposto de renda restará desviada do seu objetivo, caracterizando-se apenas como mais uma medida de cunho arrecadatório.

Além disso, o sistema como um todo deve ser estruturado de forma a garantir a progressividade no máximo possível, sem subvertê-la. Nesse sentido, há inúmeras discussões, por exemplo, acerca das deduções de despesas, que muitas vezes são consideradas como privilégios dirigidos às camadas mais privilegiadas da sociedade, que dizimariam a progressividade.⁴⁴ Também os incentivos fiscais geram debates nesse sentido, uma vez que reduzem o tributo devido normalmente para as classes mais altas, subvertendo o sistema progressivo. Joachim Lang ainda aponta que, por vezes, a progressividade chega a contrariar a igualdade, porque os contribuintes mais bem informados (e mais aparelhados) podem escapar à tributação encontrando as brechas da legislação.⁴⁵

Esses temas, evidentemente, transbordam os limites da discussão ora proposta, mas servem para corroborar a ideia de que a mera adoção de alíquotas progressivas, por si só, não serve ao objetivo justificador de redistribuir as riquezas, na medida em que não apenas precisam ser combinadas com políticas públicas voltadas à realização dessa finalidade, como também devem estar inseridas em um sistema efetivamente progressivo, em que exista o mínimo de “brechas” legais.

⁴³ PIANCASTELLI, Marcelo; e NASCIMENTO, Edson R. Ob. cit., pp. 231-251 (p. 238).

⁴⁴ Nesse sentido: KELMAN, Mark. “Personal deductions revisited: why they fit poorly in the Ideal Income Tax and why they fit worse in a far from Ideal World”. 31 *Stan L. Rev.* 831, 1979 (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem, 2003, pp. 283-287); e MUSGRAVE, Richard; e MUSGRAVE, Peggy. *Finanças Públicas - Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, pp. 223-244.

⁴⁵ No original: “In fact the welfare state principle creates a policy of progression which sometimes even impedes equal taxation because the well informed taxpayer may better avoid progression by finding the loopholes of the tax legislation in a world of a high progression.” (LANG, Joachim. “The influence of tax principles on the taxation of Income from capital”. In: ESSERS, Peter; e RIKKERS, Arie (orgs.). *The notion of income from capital*. Amsterdã: IBFD, 2005, pp. 3-31 (p. 10)).

3.2. *A ineficácia dos efeitos redistributivos no cenário brasileiro*

Estudo recente, elaborado por Rosane Siqueira, José Nogueira e Evaldo Souza, prestou-se a analisar a distribuição da carga tributária entre as famílias no Brasil, com enfoque especial na existência (ou não) de um caráter distributivo no sistema tributário brasileiro. O trabalho, em primeiro lugar, demonstra que o imposto de renda brasileiro é um dos mais progressivos do mundo. No que toca ao imposto de renda da pessoa física, onera-se de forma significativa apenas as famílias no último décimo de renda, onde a carga média é 6% da renda familiar. Com isso, em torno de 90% da receita desse imposto é paga pelos 10% mais ricos da população, e isso faz do imposto de renda brasileiro um dos mais progressivos do mundo. Comparado com o imposto de renda sobre pessoas físicas de 15 países da União Europeia, o imposto brasileiro fica atrás apenas da Suécia, da França e de Luxemburgo em termos de progressividade.⁴⁶

Em que pese esta progressividade, a análise de uma série de dados econômicos combinadas, permite aos autores apontar um quadro sobre a distribuição da carga tributária, onde o sistema não se mostra significativamente nem progressivo, nem regressivo, mas aproximadamente neutro do ponto de vista distributivo. Em resumo, os resultados sugerem que o sistema tributário brasileiro não tem um efeito significativo sobre a distribuição de renda entre as famílias.⁴⁷

Trata-se, portanto, de estudo significativo quanto à falta de eficácia da política progressiva como forma de distribuição de riquezas. Além disso, é cediço que um dos traços mais marcantes - se não, o mais - de nosso País é exatamente o abismo social existente entre as classes mais baixas e as mais altas da população. Segundo o Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) sobre América Latina e Caribe, divulgado em 2010, o Brasil tem o terceiro pior índice de desigualdade no mundo e, apesar do aumento dos gastos sociais nos últimos dez anos, apresenta uma baixa mobilidade social e educacional entre as gerações.⁴⁸ Essa situação também ajuda a explicar a classificação do Brasil em 73º na lista divulgada pela ONU com relação aos Índices de Desenvolvimento Humano.⁴⁹

Todos esses dados revelam que, de fato, o Brasil apresenta problemas críticos quanto à distribuição de riquezas, o que indica que o mecanismo adotado quanto ao imposto de renda e suas alíquotas progressivas tem se mostrado ineficaz. No ponto, vale dizer que não se nega que é mais fácil distribuir riquezas utilizando alíquotas progressivas e, portanto, já retirando mais dos mais ricos com a

⁴⁶ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; e SOUZA, Evaldo Santana de. *O Sistema Tributário brasileiro é regressivo?*. Fevereiro de 2012, p. 14. Disponível em [http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/2508/siqueira,%20nogueira%20e%20souza%20\(2012\).pdf](http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/2508/siqueira,%20nogueira%20e%20souza%20(2012).pdf). Acessado em 22.6.2012.

⁴⁷ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; e SOUZA, Evaldo Santana de. Ob. cit., p. 18.

⁴⁸ "Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) sobre América Latina e Caribe: rumo ao objetivo do milênio de reduzir a pobreza na América Latina e o Caribe". Disponível em <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/8/12728/lcg2188p.pdf>. Acessado em 22.6.2012.

⁴⁹ "Relatório de Desenvolvimento Humano 2010". Disponível em http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2010_PT_Complete_reprint.pdf. Acessado em 22.6.2012.

intenção de transferir riquezas para os mais necessitados. Essa maior facilidade, contudo, não nos parece suficiente para fundamentar a adoção dessa medida. Considerando que esse tipo de gravame só se justifica perante a finalidade redistributiva, entendemos que a existência de uma mínima eficácia redistributiva é peça fundamental para a legitimação da tributação progressiva.

Seguindo a linha pragmática defendida por Luís Eduardo Schoueri, adotamos como forma de identificação das normas tributárias indutoras a sua função: “por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora”.⁵⁰ Em outras palavras, é a existência de uma evidente, clara e objetiva função de influenciar comportamentos que caracteriza a norma tributária indutora. Considerando esse conceito, não conseguimos afastar a convicção de que os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. A extrafiscalidade não é definida apenas pela causa de sua criação (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente. Isto é, não se pode falar em norma tributária indutora se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostra inapta para gerar os efeitos pretendidos. Em suma: não há *função indutora*, sem *eficácia indutora*.

Reconhecido na norma tributária seu efeito indutor sobre a ordem econômica e social, há que se avaliar também sob esse prisma a norma, já que essa escolha pode desprestigiar os demais princípios envolvidos, como a igualdade.⁵¹ Em outras palavras, não se pode mais desconsiderar os efeitos práticos dentro do Direito Tributário, sendo que a norma deve ser construída levando em consideração inclusive sua viabilidade aplicativa, é dizer, seus possíveis efeitos sobre a realidade, pois o princípio da capacidade contributiva pode ser violado também por meio da ausência de preceitos legais que permitam a efetiva realização de suas funções. Assim, uma norma de incidência tributária que contemple, abstratamente, imposto fortemente progressivo, mas cuja aplicação prática resulte comprometida pelo fenômeno da evasão, não responderia à finalidade para a qual foi concebida.⁵²

Em resumo, a eficácia da finalidade indutora é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como uma autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias meramente arrecadatórias. Dessa forma, diante dos indícios de falta de eficácia prática de redistribuição de riquezas, que justifica a utilização de alíquotas progressivas em nosso sistema, cabe verificarmos se é proporcional a permanência desse sistema tributário, ou, em outras palavras, se ainda se justificam as restrições mais gravo-

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Ob. cit., 2005, p. 30.

⁵¹ Nesse sentido: Idem. “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da tributação 2 - Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 139-164 (p. 157).

⁵² Nessa linha: GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão: Giuffrè, 1961, pp. 465 e ss.

sas aos direitos de propriedade e de liberdade dos contribuintes. Nessa linha, o exame da proporcionalidade da progressividade das alíquotas do imposto de renda da pessoa física é medida que se impõe.

3.3. O exame da proporcionalidade da progressividade do IRPF

Em estudo sobre a igualdade tributária, Humberto Ávila destaca que na instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, o ente estatal se afasta, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. E esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade, que serve de instrumento de controle de aplicação da própria igualdade.⁵³ Segundo a doutrina alemã⁵⁴, o controle da proporcionalidade envolve três exames: adequação (a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada), necessidade (dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja o princípio da igualdade) e proporcionalidade em sentido estrito (a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange a promoção dos direitos fundamentais). Por fim, ainda é preciso verificar se a medida não é excessiva, ou seja, se ela não restringe de forma demasiada algum dos princípios fundamentais envolvidos.

Em primeiro lugar, a norma tributária indutora precisa ser uma medida capaz de promover a finalidade extrafiscal para a qual ela foi criada. Nesse sentido, o afastamento do princípio da igualdade passa pela necessidade de justificação na qual se verifique a adequação da medida para a promoção da finalidade almejada.⁵⁵ Em segundo lugar, ela precisa ser necessária, ou seja, deve ser aquela que menos restrinja o princípio da igualdade, dentre todas as demais medidas igualmente adequadas para promover aquela finalidade. Em terceiro lugar, deve ser uma norma que traga mais vantagens do que desvantagens à sociedade como um todo, no que toca a realização dos direitos fundamentais. E, por fim, não deve ser uma norma excessiva, que restrinja de forma demasiada qualquer dos princípios envolvidos.

A verdade é, portanto, que sempre haverá, em maior ou menor grau, uma restrição do princípio da igualdade, sendo que a constitucionalidade da norma tributária indutora passará necessariamente por este exame quanto a sua adequação, necessidade, proporcionalidade e proibição de excesso. Ainda que seja claro que a própria Constituição tenha legitimado a função indutora no Direito Tributário, o fato é que ela mesma previu o princípio da igualdade dentre os direitos

⁵³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 162; e ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 163 e ss.

⁵⁴ Sobre o tema: MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. Munique: Beck, 1999, pp. 234-236; The Hague; Boston: Kluwer Law International, 1996; JAKOBS, Michael Ch. *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit: mit einer exemplarischen Darstellung seiner Geltung im Atomrecht*. Colônia; Berlin; Bonn; Munique: Heymanns, 1985; DECHSLING, Rainer. *Das Verhältnismäßigkeitsgebot: eine Bestandsaufnahme der Literatur zur Verhältnismäßigkeit staatlichen Handelns*. Munique: Vahlen, 1989; EMILIOU, Nicholas. *The principle of proportionality in European Law: a comparative study*. Londres; The Hague; Boston: Kluwer Law International, 1996.

⁵⁵ Nesse sentido: BIRK, Dieter. *Steuerrrecht*. 13ª Auflage. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2010/2011, p. 62.

fundamentais dos contribuintes, impondo, dessa forma, a necessidade do exame da existência, ou não, de uma justificativa válida para o tratamento diferenciado.

Vale dizer que com isto não se pretende restringir o poder do legislador de utilizar a tributação com finalidade extrafiscal, até mesmo porque, no caso da progressividade, o constituinte autorizou expressamente essa utilização. No entanto, como destacado por Wernsmann, o controle sobre as normas tributárias indutoras não restringe o poder do legislador de editá-las, até porque ainda que ele tenha uma grande liberdade no que diz respeito ao “se” da utilização da indução fiscal, no que se refere ao “como” utilizá-la, ele se sujeita a um controle mais rigoroso.⁵⁶ Em outras palavras, ainda que seja expressa a autorização para adoção das alíquotas progressivas, o modo e a eficácia desse sistema estão sim sujeitos ao controle do Poder Judiciário.

Analisemos, então, o caso da progressividade. Em primeiro lugar, a adoção de alíquotas progressivas precisa ser capaz de promover a finalidade para a qual ela foi criada, no caso, a redistribuição de riquezas. Acontece que a progressividade só se mostra adequada para atingir essa finalidade se estiver acompanhada de políticas públicas voltadas à realização desse objetivo e de um sistema tributário que não leve à desconfiguração da própria progressividade. Ou seja, por si só, a adoção de alíquotas progressivas é inadequada para a realização da finalidade que a justifica.

Em segundo lugar, a progressividade deve ser necessária, isto é, deve ser o meio que menos restrinja o princípio da igualdade, dentre todas as demais medidas igualmente adequadas para a realização daquela finalidade. Nesse ponto, a progressividade também não passa no exame, pois a verdade é que existem outros instrumentos para a realização da redistribuição de riquezas, que não restringem de forma tão acentuada os direitos de propriedade e liberdade apenas de alguns contribuintes, levando a uma desigualdade de tratamento entre os cidadãos que não se justifica perante a capacidade contributiva. A título exemplificativo, podemos citar programas sociais como o Bolsa-Família e o Bolsa-Escola, que propiciam o aumento da renda das famílias mais pobres, sem que haja aumento direto da tributação para os que têm mais renda. Além disso, a melhor alocação dos gastos públicos e a eficiência na máquina administrativa, dentre tantas outras medidas, seriam instrumentos mais justos e talvez mais eficazes para a efetiva redistribuição de riquezas no País.

Em terceiro lugar, a adoção da progressividade deveria trazer, de modo geral, mais vantagens do que desvantagens à sociedade como um todo, no que toca a realização dos direitos fundamentais. Também não nos parece que esse critério se mostre satisfeito, pois há sim uma restrição maior aos direitos dos contribuintes de modo geral (na classe média e alta), sem que se verifiquem os benefícios dessa progressão na melhor redistribuição das riquezas no País. Vale dizer, temos o ônus, sem verificar o bônus desse sistema tributário progressivo.

⁵⁶ No original: “Damit wird der Gesetzgeber nicht über Gebühr in seinen Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt: Denn hinsichtlich des Ob steuerlicher Lenkung bleibt ihn weiter ein grosser Gestaltungsspielraum, nur hinsichtlich des Wie - hinsichtlich der Ausgestaltung der Steuervergünstigung - unterliegt er einer strengeren Kontrolle.” (WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 222)

Além das desvantagens atinentes às restrições ao direito de propriedade e de liberdade, há também uma desvantagem vinculada à complexidade do sistema como um todo.⁵⁷ Essas desvantagens, porém, seriam aceitáveis diante da realização das finalidades que justificam a adoção da progressividade, eleitas pelo próprio constituinte como objetivos fundamentais do ordenamento brasileiro: a diminuição das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza no País, através da redistribuição das riquezas. A falta de eficácia desses efeitos, contudo, compromete o sistema como um todo, porque a medida se mostra, primeiro, incapaz de realizar a finalidade que justifica sua implementação, pois necessita da combinação de políticas públicas adequadas para atingir esses objetivos; segundo, desnecessária, na medida em que outros mecanismos para a redistribuição de riquezas se mostram menos restritivos com relação ao princípio da igualdade; e, terceiro, desproporcional em sentido estrito, porque o sistema termina por trazer mais desvantagens do que vantagens, quando sopesados todos os direitos fundamentais envolvidos.

Em quarto lugar, caberia ainda analisar se a progressividade não seria uma norma excessiva, que restringiria de forma demasiada qualquer dos princípios envolvidos. Nesse caso, a resposta nos parece negativa, pois a progressividade, enquanto critério expresso na própria Constituição, poderia ser compatibilizada com os demais direitos envolvidos, uma vez que não fere o núcleo dos outros princípios relacionados, quais sejam, os direitos de propriedade e de liberdade e o princípio da igualdade. Todavia, como dito, essa compatibilização dependeria da eficácia na persecução dos objetivos político-sociais que a fundamentam. Diante da inexistência dessa eficácia, no entanto, não há como se admitir a proporcionalidade desse sistema progressivo.

Em suma, na prática, há indícios de que a progressividade se mostra inapta para atingir as finalidades sociais que justificam sua adoção em um Estado Social de Direito, especialmente em um ordenamento que consagra o critério da capacidade contributiva como preferencial para a diferenciação dos contribuintes no caso dos impostos pessoais. Dessa forma, a escolha por um sistema que não o proporcional na definição das alíquotas, depende de uma finalidade indutora que produza efeitos práticos para que se justifique a tributação mais gravosa daqueles que têm maior renda. Ainda que o constituinte tenha feito uma escolha por um sistema, de preferência, progressivo, esta regra não pode ser interpretada de forma absoluta e isolada dos demais direitos e princípios previstos pelo próprio texto constitucional.

4. Conclusões

Esperamos ter demonstrado que a única justificativa viável para a adoção de alíquotas progressivas para o imposto de renda da pessoa física é aquela de natureza político-social, visando a redistribuição de riquezas no País. A progressividade

⁵⁷ Sobre o tema, vide a defesa de Robert Hall e de Alvin Rabushka pela implementação de uma *flat-tax* nos Estados Unidos, como medida não só de justiça fiscal, como também para fins de simplificação do sistema como um todo (HALL, Robert E.; e RABUSHKA, Alvin. "The flat tax". 2ª ed. 1995, reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem, 2003, pp. 631-636)).

de, portanto, se insere dentre os tributos utilizados com finalidade indutora social, ou seja, como instrumento do Estado de intervenção na ordem econômica e social vigente, com a qual o constituinte de 1988 se mostrou inconformado.

Não sendo uma decorrência da capacidade contributiva, que exige tão somente um sistema proporcional de tributação, e considerando seus efeitos mais gravosos sobre os direitos de propriedade e de liberdade dos contribuintes com maior renda, não se pode afastar a necessidade de que a adoção de alíquotas progressivas seja uma medida de fato adequada, necessária e proporcional para atingir as finalidades que justificam a sua implementação em nosso ordenamento.

Isso porque é inafastável a conclusão de que os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. A extrafiscalidade não é definida apenas pela causa de sua criação (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a realidade. Como dito: não há *função indutora*, sem *eficácia indutora*. Dessa forma, nos parece fundamental o exame acerca da eficiência da progressividade no cenário social brasileiro, pois a sua ineficiência atinge a própria legitimidade do sistema.

Com efeito, considerando todos os indícios acerca da ineficácia da sistemática hoje vigente no País, nos parece necessário que se introduza a discussão acerca da possibilidade de implementação de um novo sistema para o imposto de renda da pessoa física, mais especificamente um sistema proporcional, com alíquota e base de cálculo única (*flat-tax*), e com uma faixa de isenção de valor razoável, que assegure a imunidade do mínimo existencial.⁵⁸ Esse sistema proporcional respeitaria a capacidade contributiva, na medida em que os contribuintes com mais renda, pagariam mais tributo na exata proporção do aumento da sua renda, e ainda poderia trazer consigo vantagens importantes, como a própria simplificação da legislação tributária e a redução dos custos para a sua cobrança (já que um sistema simplificado não exigiria um aparato tão sofisticado e complexo por parte do Fisco).

⁵⁸ Nessa linha: HALL, Robert.; e RABUSHKA, Alvim. Ob. cit., pp. 631-636.