

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

21



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Progressividade: Distribuição de Renda e Indução

Victor Borges Polizelli

Advogado em São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Graduando em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Resumo

Este artigo examina o tema da progressividade dos tributos sob a perspectiva de duas funções específicas que a lei pode objetivar com a aplicação deste mecanismo de tributação: a distribuição de renda e indução de comportamentos. Além de uma visão histórica quanto à evolução do debate sobre a progressividade e sua justificação, discute-se aqui a aplicação dessas duas formas de progressividade em determinados tributos brasileiros incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio.

Abstract

This article examines the matter of progressive taxation under the perspective of two particular functions that the law may seek to accomplish with the use of this taxation mechanism: the distribution of income and the inducement of behaviors. In addition to a historical vision of the evolution of the debate about the progression and its justification, this article discusses the implementation of these two types of progression in certain Brazilian taxes levied on income or on property.

1. Introdução

A instituição de tributos progressivos não costuma ser admitida sem conflitos. Trata-se de mecanismo tributário de aplicação bastante controversa, porquanto pontuado pelos temas espinhosos da justa distribuição da carga tributária, do respeito ao princípio da igualdade e, bem assim, do estímulo ao desenvolvimento econômico, exigindo a difícil articulação de medidas de diferenciação entre indivíduos.

Embora existente desde longa data o instituto da progressividade, sua justificação sofreu variações que acompanharam a própria evolução do Direito Tributário e a perspectiva dos contribuintes em vista de sua relação com o Estado.

Nos tempos modernos, a oneração mais gravosa de indivíduos com melhores condições econômicas tem sua razão de ser baseada em objetivos estatais voltados à redistribuição de renda. Todavia, razões não tributárias podem levar o legislador a fazer uso do mecanismo da progressividade para induzir comportamentos dos contribuintes, direcionando-os para a concretização de ideais econômico-sociais preconizados no ordenamento jurídico.

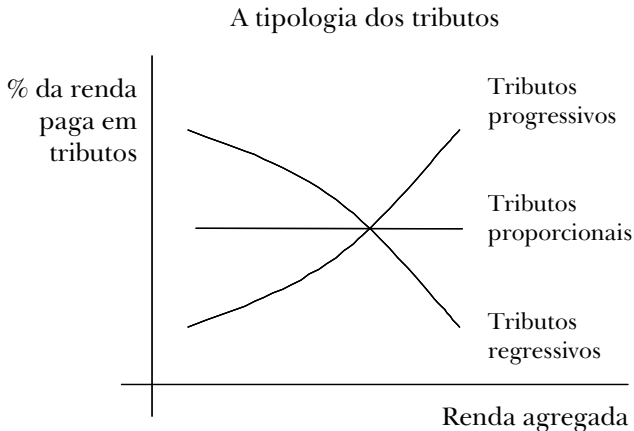
É sobre esses aspectos da progressividade e a respeito de tais situações que se articula o presente estudo, oferecendo-se uma análise geral do tema e um breve estudo sobre questões pontuais ligadas ao formato e às circunstâncias da progressividade de determinados tributos brasileiros.

2. Definição, Fundamentos e Aplicabilidade da Progressividade

A própria definição do que seja o mecanismo da progressividade conecta-se diretamente aos efeitos econômicos provocados pelos tributos. Este item aborda essa característica do instituto e introduz questões fundamentais quanto à justificação e às condições para a aplicação de tributos progressivos com finalidades de distribuição de renda ou indução.

2.1. Ponto de partida: o efeito econômico da progressividade

No contexto de teorias econômicas, fala-se de tributos progressivos como aqueles cuja alíquota média cresce à medida que aumenta a renda dos agentes econômicos. Partindo-se dessa perspectiva, existiriam três formas gerais de incidência tributária: regressividade, proporcionalidade e progressividade. O gráfico abaixo resume claramente essa noção¹:



Note-se que as idéias de progressividade/proporcionalidade/regressividade adotadas pelos economistas concentram-se no efeito que a tributação exerce sobre o *nível de renda*. Essa observação é importante, pois, quando se pensa, por exemplo, em progressividade, normalmente se imagina apenas um esquema de alíquotas crescentes². Todavia, os efeitos da progressividade, assim como os da regressividade, também podem ser alcançados num regime de alíquotas tributárias fixas. Para ilustrar com uma situação típica, basta apontar o efeito regressivo dos tributos incidentes sobre o consumo: embora sejam configurados a partir de alíquotas fixas, tais tributos geram efeito econômico regressivo com relação à renda dos contribuintes³.

¹ Cf. ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20^a ed., São Paulo: Atlas, 2003, pp. 767-768.

² Cf. KAPLOW, Louis. "Taxation and Redistribution: Some Clarifications". *Harvard Law and Economics Discussion Paper* nº 424. Cambridge: Harvard Law School, junho/2003, p. 2. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=437481>, acesso em 04/09/2007.

³ Cf. TILBERY, Henry. "O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Dir. e colab.). *Estudos Tributários: em Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 323-324.

Por outro lado, uma progressividade com alíquotas fixas também é possível e acontece, no Brasil, com relação aos contribuintes de imposto de renda que em 2007, por exemplo, receberam rendimentos mensais entre R\$ 1.313,70 e R\$ 2.625,12. Embora a alíquota a eles aplicável aparentemente seja fixa no nível de 15%, o efeito progressivo é gerado pela parcela a deduzir do imposto (no caso, equivalente a R\$ 197,05⁴). Explica-se: como a dedução é a mesma para todas as pessoas dentro deste patamar, aqueles que tiverem renda mais alta (próxima de R\$ 2.625,12) beneficiar-se-ão de uma dedução comparativamente menor do que a dos contribuintes com renda inferior, resultando em tributação maior para os mais “ricos” (próxima de efetivos 7,5%) e menor para os mais pobres (próxima de 0%). O resultado é que a tributação efetiva desta categoria de rendimentos vai de 0% a 7,5%⁵, apesar de haver uma alíquota “fixa”⁶.

Entender a diferença entre as *alíquotas nominais* e as *alíquotas efetivas* dos tributos é, portanto, fundamental para a condução de discussões a respeito de justiça social na distribuição da carga tributária. Se o que se procura é assegurar que os mais afortunados paguem um percentual maior de suas riquezas em tributos, deve-se evitar a confusão entre essas grandezas⁷.

2.2. Fundamentos teóricos da progressividade: a difícil justificação

Essa observação conduz à discussão acerca dos motivos que levam determinados contribuintes a pagar mais tributos do que outros e, mais ainda, provoca a indagação acerca de quais critérios seriam admitidos para se diferenciar os contribuintes entre si e determinar o tamanho da carga tributária a ser atribuída para cada um deles. Trata-se exatamente das questões que consumiram boa parte da história intelectual existente a respeito de tributação⁸.

Para sintetizar os principais pontos desse antigo debate, convém apontar que a discussão normalmente toma como marco inicial as reflexões de grandes pensa-

⁴ A tabela de alíquotas mensais do imposto de renda vigente neste período é a seguinte:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.313,69	–	–
De 1.313,70 a 2.625,12	15	197,05
Acima de 2.625,12	27,5	525,19

⁵ Vide ilustrações e outras explicações no subitem 3.1.1, abaixo, sobre imposto de renda.

⁶ Esse conceito é importante, pois, dentre outras coisas, revela que, no Brasil, não existem apenas duas alíquotas de IRPF, mas sim uma infinidade de alíquotas que progridem em relação ao aumento da renda até alcançarem um patamar elevado a partir do qual prevalece uma alíquota proporcional. Consideram-se atendidos, assim, os anseios de alguns quanto à instauração de efetiva progressividade deste imposto no Brasil. Cf. REIS, Antonio Carlos Nogueira. “Tributação e Desenvolvimento”. In: COSTA, Alcides Jorge, *et alli* (Coords.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 130-131. Cf. LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003, pp. 59, 202-205.

⁷ Cf. MCCAFFERY, Edward J. “A New understanding of Tax”. *Michigan Law Review*, 2005, p. 874. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=705383>, acesso em 04/09/2007.

⁸ Cf. MCCAFFERY, *op. cit.* (nota 7), p. 832.

dores principalmente a partir do século XVIII⁹, época do desenvolvimento do liberalismo¹⁰.

A intensificação das formulações teóricas nesse período histórico está relacionada com a consolidação do Estado moderno e com o surgimento de novas necessidades públicas que, atendidas por funções estatais correlatas, demandavam recursos financeiros em volume mais substancial do que outrora¹¹. A geração de tais recursos passou gradativamente a depender mais da coleta de tributos e, com isso, aumentaram-se os conflitos entre contribuintes e Estado, germinando revoltas e anseios de igualdade e segurança jurídica na tributação¹².

Assim, a busca pelo ideal de *igualdade na tributação* avança nessa época, tendo em Adam Smith um de seus mais expoentes defensores. Ao tratar das fontes tributárias de receitas públicas, o economista inglês sustentava que os cidadãos deveriam contribuir para as despesas públicas “tanto quanto possível, *em proporção às suas respectivas capacidades*, isto é, proporcionalmente à renda que eles usufruem sob a proteção do Estado”¹³ (destaques nossos).

Inaugurava-se um critério legítimo para a concretização do princípio da igualdade¹⁴: a *capacidade contributiva*, permitindo-se uma distinção isonômica entre os contribuintes para fins de tributação. Como se sabe, o princípio da igualdade, por si só, é uma expressão vazia e depende da adoção de um critério de diferenciação para que efetivamente seja possível agruparem-se os iguais (igualdade horizontal) e distinguiem-se os desiguais (igualdade vertical), permitindo a comparação e, portanto, o estabelecimento de tratamento tributário apropriado¹⁵.

⁹ Fernando Aurélio Zilveti aponta para mais além, sugerindo como ponto de partida estudos realizados por filósofos gregos com relação ao sistema de tributação do Egito Antigo, que, desde aquela época, atenderia a preocupações quanto à capacidade contributiva. Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142.

¹⁰ Antes disso não haveria propriamente uma figura de tributo que pudesse ser identificada com os sistemas atuais. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro Tributário*. V. II - Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 125, 288.

¹¹ Em períodos mais remotos, em que o Estado limitava-se a exercer, essencialmente, uma função de defesa, cada cidadão contribuía com sua própria força física. Com o crescimento da sociedade e o desenvolvimento de novas necessidades públicas, os gastos estatais de infra-estrutura e manutenção monárquica/política aumentaram e foram, a princípio, custeados com base em doações, depois, com base em espoliações de nações conquistadas e, enfim, com base em tributos. Cf. SELIGMAN, Edwin. R. A. *Essays in Taxation*. 10ª ed., Nova Iorque: Augustus M. Kelley - Publishers, 1969, pp. 1-2.

¹² Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., atualizada, São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 4-5.

¹³ Ele sugeria a adoção de quatro máximas: igualdade, certeza, comodidade do pagamento e economia da tributação. O princípio da igualdade era formulado nos seguintes termos: “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.” (SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Nova Iorque: The Modern Library, 2000, p. 888)

¹⁴ Princípio esse que normalmente é identificado com a diretiva de que “a lei deve tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida de sua desigualdade”, cuja autoria aristotélica seria questionável, mas que certamente foi proferida, no Brasil, por Rui Barbosa, na sua “Oração aos Moços”. Cf. FERRAZ, Roberto. “Igualdade na Tributação - qual o Critério que legitima Discriminações em Matéria Fiscal?”. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 451.

¹⁵ Cf. FERRAZ, *op. cit.* (nota 14), pp. 450-455 e 476-480; TORRES, *op. cit.* (nota 10), p. 236; ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), p. 134; dentre outros.

O referencial de comparação declarado por Adam Smith foi consagrado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da Revolução Francesa¹⁶ e orientou as Constituições da grande maioria dos países¹⁷, sobrevivendo até os dias de hoje, sobretudo por atender perfeitamente às exigências pertinentes à justificação e à implementação de um critério-medida que concretize adequadamente o princípio da igualdade. A capacidade contributiva proporciona uma distribuição igualitária da carga tributária porque apresenta os seguintes elementos essenciais: (i) *identifica diferenças reais entre os destinatários da norma* (razoabilidade, elemento discriminador ou relação entre os sujeitos), (ii) *serve a uma finalidade encampada pelo ordenamento jurídico* (fundamentação ou finalidade), e (iii) *é reconhecida como elemento distintivo apropriado, pois guarda correspondência com a finalidade da norma que o fundamenta* (nexo causal, decorrência lógica ou congruência)¹⁸.

Ademais, cumpre salientar que o pensamento de Adam Smith reflete a noção de que a capacidade econômica do indivíduo decorre de uma *relação de benefício*, sendo a tributação maior justificada por esse critério. É importante destacar, neste particular, que Adam Smith não defendia a progressividade, mas tão-somente a proporcionalidade da tributação¹⁹. Ou seja, os ideais de igualdade fundamentados pela teoria do benefício não justificavam, por si só, a adoção da progressividade.

Embora a justificativa teórica da progressividade remonte a pensamentos formulados no século XVIII, este critério de tributação veio a se desenvolver largamente apenas na passagem da sociedade feudal para a sociedade industrial, fundamentando-se principalmente na *teoria do sacrifício*, delineada por Jean Jacques Rousseau em 1755. Propunha-se que os tributos deveriam ser graduados em consonância com a grandeza da riqueza dos indivíduos porque, quanto maior ela fosse, mais dispensável seria para a satisfação das necessidades vitais. A parcela do mínimo existencial deveria ficar livre de tributação, o luxo poderia ser tributado mais pesadamente e, no limite, aquilo que fosse considerado “dispensável” poderia ser literalmente apropriado pelo Estado²⁰.

Essa concepção veio a se fortalecer bastante no século XX, época em que o Estado evoluiu para assumir funções complementares voltadas à promoção do bem-estar social. Notadamente, a mesma idéia de Rousseau pode ser identificada na célebre teoria da *utilidade marginal do capital* de John Stuart Mill: o capital, além de determinado limite, apresenta menor utilidade social para o seu detentor e, por

¹⁶ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed., Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt KG, 2005, p. 83 (§ 4, 82).

¹⁷ Cf. ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), p. 144.

¹⁸ As expressões entre parênteses são as mencionadas respectivamente por: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 276; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª ed., ampl. e atual., São Paulo: Saraiva: 1995, pp. 167-168; ÁVILA, Humberto. “O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 407-410.

¹⁹ Para exemplificar o pensamento da proporcionalidade: não é justo que dois indivíduos, um auferindo renda de \$ 1.000 e outro de \$ 10.000, sejam obrigados a pagar \$ 150 de tributos cada um. Justo seria que o indivíduo mais afortunado pagasse (neste exemplo) \$ 1.500, pois, assim estaria distribuindo equitativamente a carga tributária entre eles (cada um pagando 15% da renda obtida em razão dos benefícios que o Estado lhes proporciona).

²⁰ Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), p. 372 (§ 9, 801).

isso, uma tributação mais pesada (progressiva) seria perfeitamente justificável²¹, pois implicaria equivalência de sacrifícios (ou sacrifício equimarginal)²².

Quem detinha mais capacidade contributiva deveria sofrer tributação mais agravada, contribuindo em maior medida para o financiamento do Estado. Era como se o princípio da igualdade na tributação, concretizado por meio da capacidade contributiva, conduzisse naturalmente para conformação de um sistema com alíquotas progressivas²³.

Especialmente no período das grandes guerras mundiais, a progressividade atingiu seu ápice, inclusive em termos numéricos, pois diversos países passaram a adotar alíquotas superiores a 50%, atingindo até mais de 90% em alguns casos²⁴.

Após atingir esse patamar extremado, a trajetória da progressividade retrocede na segunda metade do século XX, sendo bastante emblemática neste sentido a reforma tributária promovida nos E.U.A. em 1986, no mandato de Ronald Reagan²⁵, em que se reduziram as alíquotas máximas de 50% (IR de pessoas físicas) e 60% (IR sobre ganhos de capital) para 28%, e de 46% (IR de pessoas jurídicas) para 34%²⁶. O lema que conferiu notoriedade à reforma Reagan foi o de *diminuição da alíquota com alargamento da base de cálculo*²⁷.

Esse rebaixamento dos patamares máximos da progressividade repercutiu mundialmente, tendo sido acompanhado pelas legislações de diversos países, inclusive a brasileira²⁸, que até hoje adota alíquotas máximas semelhantes àquelas propostas na reforma Reagan. Aponta-se como causa dessa tendência a necessidade de se acompanhar o padrão internacional de tributação sobre a renda como forma de incentivar a atração e permanência do fator de produção capital no País²⁹. Tratando-se de fator com alta mobilidade, manter um elevado nível de tributação poderia significar um desestímulo ao desenvolvimento econômico.

Releva destacar, no entanto, que esse movimento de retrocesso deixou transparecer as conseqüências do exagero na fixação da progressividade, levando ao

²¹ Cf. TORRES, *op. cit.* (nota 10), p. 314.

²² Cf. TILBERY, *op. cit.* (nota 3), p. 322; SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 296.

²³ Os mesmos indivíduos citados acima (vide nota 19), agora influenciados por ideais sociais, verificaram que, se o sujeito com renda de \$1.000 era tributado a 15% e conseguia se virar com a renda remanescente de \$ 850, nada mais justo que o sujeito que auferia renda de \$ 10.000 fosse tributado com alíquotas mais elevadas (50% talvez), pois ele detinha riqueza em excesso e, mesmo após tal tributação elevadíssima, sobrar-lhe-ia renda comparativamente muito maior (\$ 5.000) do que a do outro indivíduo.

²⁴ Cf. PÖLLATH, Reinhard. "Einkommensteuer - einfach am Ende, am Ende einfach". In: KIRCHHOF, Paul *et alli* (Coords.). *Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag - Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt KG, 2006, p. 154; ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), pp. 170-172; MCCAFFERY, *op. cit.* (nota 7), p. 834.

²⁵ Anos antes, em 1963, John F. Kennedy promovia o primeiro grande corte nas alíquotas, reduzindo-as do patamar de 90% para 70%. Cf. MCCAFFERY, *op. cit.* (nota 7), p. 834.

²⁶ Cf. ANDERSEN & CO., ARTHUR (Prep.). *Tax Reform 1986. Analysis and planning*. Nova Iorque: Matthew Bender & Co., Inc., 1987, pp. 5, 9, 29-30, 98. Cf. CCH Tax Law Editors (Organ.). *Explanation of tax reform act of 1986. P.L. 99-514*. Chicago: Commerce Clearing House, Inc., 1987, pp. 60-61, 101.

²⁷ Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), p. 372 (§ 9, 804).

²⁸ Cf. TORRES, *op. cit.* (nota 10), p. 314.

²⁹ Cf. LEMGRUBER, Andrea. "A Tributação do Capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras". In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 218.

abrandamento da teoria do sacrifício e fazendo com que a progressividade buscas-se seu fundamento em outros valores e princípios³⁰.

Nesse sentido, e concluindo este breve histórico, vale apontar que a difícil justificativa da progressividade hoje não mais se encontra vinculada ao princípio da capacidade contributiva e, portanto, à concretização da igualdade na tributação³¹, mas sim aos ideais de política social³², sendo baseada em valores de *justiça distributiva*³³ e no princípio da *solidariedade social*³⁴. Reconhece-se novamente que a aplicação igualitária do princípio da capacidade contributiva conduz à proporcionalidade e não à progressividade³⁵.

Não se trata de uma questão de tratar desigualmente os desiguais (no caso, os mais afortunados), onerando-os mais pesadamente simplesmente em razão da dimensão elevada de sua capacidade contributiva. Existe um motivo adicional mais relevante: a busca pela redistribuição de riqueza. O principal argumento³⁶ para a instituição de progressividade repousa no incremento do bem-estar social e opera-se por meio da transferência de recursos dos ricos para os pobres, demandando não apenas um sistema de tributação diferenciada, senão também uma política coerente de despesas governamentais que realize tal objetivo³⁷.

No Brasil, a progressividade seria validada, então, enquanto técnica de tributação que permite a redistribuição de renda, atendendo aos objetivos sociais do Estado relativos à erradicação da pobreza e redução de desigualdades sociais (CF artigo 3º, inciso III).

Não obstante essa função distributiva, verifica-se também que a progressividade pode servir de instrumento a propósitos extrafiscais do Estado³⁸. Numa situação dessas, a progressividade atende a alguma diretriz econômico-estrutural pre-

³⁰ Cf. TORRES, *op. cit.* (nota 10), pp. 314-315; SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), pp. 296-297.

³¹ Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 2003, pp. 176-179; BARRETO, Aires F. "Progressividade (Conteúdo, Sentido, Limites de sua Aplicação ao IPTU)". In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 444-449.

³² Cf. ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), pp. 181-185.

³³ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 297.

³⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de Acordo com a Emenda Constitucional n° 51, de 14.02.2006*. 2ª ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 387.

³⁵ Cf. TIPKE, Klaus. *Steuererechtigkeit in Theorie und Praxis: von politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt KG, 1981, pp. 97-98.

³⁶ Cf. GRIFFITH, Thomas D. "Progressive Taxation and Happiness". *Boston College Law Review*, 45, n° 5, 2004, p. 1.363. Disponível em <http://www.law.nyu.edu/colloquia/taxpolicy/papers/012005.pdf>, acesso em 05/09/2007.

³⁷ Colocado de uma maneira bastante simplificada, os indivíduos dos exemplos anteriores (vide notas 19 e 23), sobretudo o mais afortunado, passam a considerar abusivo o sistema de alíquotas progressivas por eles acordado, reclamando tratamento mais igualitário. A evolução deste debate leva a uma redução geral das alíquotas, sendo que a manutenção do regime de progressividade perdura em razão dos ideais de redução da pobreza e promoção do bem-estar social. Com isso, o sujeito com renda de \$ 10.000 passa a ser tributado ao nível 35% e o indivíduo com renda de \$ 1.000 é desonerado da tributação e espera que o Estado aplique os \$ 3.500 de tributos arrecadados mais em seu benefício (do indivíduo com menor renda) do que em benefício do outro indivíduo.

³⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2004, pp. 69-70 (ver também nota 96). Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n° 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 107-108 (nota 66). Cf. TORRES, *op. cit.* (nota 10), pp. 319-320.

vista no ordenamento jurídico, isto é, sua implementação busca direcionar comportamentos econômicos de acordo com a política visada pelo Estado³⁹, razão pela qual se fala de *progressividade estrutural*⁴⁰.

Ressalte-se que esse mecanismo, no entanto, exige cautela na sua aplicação, pois, por implicar o estabelecimento de diferenciação entre os destinatários da norma, deve respeitar os requisitos enunciados acima para a eleição de um critério-medida adequado ao atendimento do princípio da igualdade (razoabilidade, fundamentação e nexos).

2.3. Condições de aplicabilidade

A visão acima proposta, de que a progressividade pode manifestar-se ora como ferramenta da política social orientada para a promoção da redistribuição da renda, ora como mecanismo a serviço de ideais pertinentes à política econômica, pressupõe que o sistema tributário não se apresente como um conjunto normativo fechado, dedicado apenas à finalidade de arrecadação de recursos para o Estado e, portanto, incólume à influência dos demais objetivos previstos pelo ordenamento jurídico. Uma análise funcional do sistema tributário integra-o aos demais conjuntos de princípios e regras adotados na ordem jurídica, reconhecendo-se as suas características de extrafiscalidade no atendimento dos valores constitucionalmente estabelecidos para a obtenção de efeitos econômicos, políticos e sociais⁴¹.

Como se vê, não se pode prescindir de uma discussão quanto aos efeitos das normas tributárias, pois a constatação de que estas não se restringem apenas à função de arrecadação, podendo servir a finalidades absolutamente não tributárias, gera questionamentos quanto aos parâmetros que devem ser adotados para o uso desse recurso, particularmente quanto à aplicabilidade de princípios e limites da tributação.

Especialmente no que concerne à questão da progressividade, tendo-se admitido que não se trata de instituto que deriva dos ideais de igualdade na tributação (e da tributação conforme a capacidade contributiva), mas sim de instrumento que serve à consecução de objetivos consagrados na Constituição (distributivos ou estruturais), deve-se continuar a respeitar as restrições impostas pela ordem jurídica tributária? Pode haver progressividade sem correlação com a capacidade contributiva? A resposta a essas questões revela bastante controvérsia⁴², merecendo uma apresentação sucinta do debate.

Klaus Tipke apresenta o sistema tributário como pluralístico e multifuncional, haja vista serem as normas motivadas por diferentes princípios e voltadas à realização de objetivos que podem ser classificados em três grandes grupos: (a) normas de finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*), (b) normas de finalidade social (*Sozialzwe-*

³⁹ A conjuntura aqui é a das chamadas Constituições diretivas ou programáticas, que contêm dispositivos enunciativos de objetivos, diretrizes e programas de observância obrigatória pelo Estado e pela sociedade. Cf. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988. Interpretação e Crítica*. 9ª ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 68-70.

⁴⁰ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 298; ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), pp. 190-192.

⁴¹ Cf. GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, pp. 46-47.

⁴² Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), p. 807 (§ 19, 70); SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 277; GOUVÊA, *op. cit.* (nota 41), pp. 58-59.

cknormen), e (c) normas de finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). A estrutura das funções das normas resultaria no seguinte⁴³:

Normas de finalidade		Função
• fiscal	→	arrecadadora
• social	┌→	distributiva
	└→	indutora
• simplificadora	→	simplificadora

Veja-se que Tipke considera integrantes do conjunto “social” tanto as normas motivadas por razões político-sociais (especialmente as que visam a uma correção do bem-estar ou à redistribuição da renda propriamente dita) quanto aquelas que atendem a finalidades regulatórias, dirigentes, intervencionistas ou instrumentais (ou seja, as normas indutoras).

Esse arranjo em torno do elemento social talvez possa ser explicado pelo fato de, na Alemanha, ser o princípio do Estado Social (previsto no artigo 20, I da Lei Fundamental - *Grundgesetz*) o fundamento constitucional relevante que justifica a adoção de regras tributárias com funções distributiva ou indutora em prol do bem-estar geral⁴⁴. Ou seja, existe uma raiz social comum a tais funções que motiva tal agrupamento.

No Brasil, parece válido o reconhecimento de que as normas tributárias exercem as funções mencionadas acima⁴⁵, sendo que a classificação proposta por Tipke poderia ser criticada tão-somente quanto à adequação da nomenclatura das finalidades, sob o argumento de que, ao invés de social, o fundamento das normas distributivas e indutoras na Constituição brasileira decorreria primordialmente dos princípios previstos na “ordem econômica” (CF, artigos 170 e seguintes). Essa crítica, no entanto, não se sustenta plenamente, pois contraria a concepção de que a ordem jurídica é, toda ela, destinada à regulação das relações sociais, e, mais ainda, levaria ao equívoco de se contrapor a ordem econômica à ordem social, conduzindo a ambigüidades dispensáveis⁴⁶.

O que importa é que, admitindo-se a existência de normas tributárias com finalidade preponderante não-tributária, permite-se o estabelecimento de diferenças entre contribuintes sem que se tenha por elemento discriminador essencial o critério da capacidade contributiva.

Esse entrechoque das normas tributárias indutoras com o princípio da capacidade contributiva foi analisado por Luís Eduardo Schoueri, que apontou três diferentes posicionamentos da doutrina tributária a esse respeito⁴⁷:

⁴³ Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), pp. 69-70 (§ 4, 19-22).

⁴⁴ Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), pp. 2 (§ 1, 7), 69-70 (§ 4, 21), 807-808 (§ 19, 70 e 74).

⁴⁵ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), pp. 28-30, 40; GOUVÊA, *op. cit.* (nota 41), pp. 151, 189-190.

⁴⁶ Cf. GRAU, *op. cit.* (nota 39), pp. 61-62.

⁴⁷ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), pp. 277-281.

- i) alguns autores negam totalmente o uso de normas tributárias indutoras, pois estas afrontam o princípio da igualdade;
- ii) outros autores admitem a adequação das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade, porém dividem-se (ii-a) naqueles que descartam a aplicação do princípio da capacidade contributiva, e (ii-b) naqueles que verificam compatibilidade entre indução, igualdade e capacidade contributiva.

Tirantes os autores que negam a aplicação da norma tributária de efeito indutor, a divergência entre aqueles que a admitem parece fundada nas lições do Professor Klaus Tipke⁴⁸, sobretudo quando este defende que as normas de finalidade social não pertencem ao Direito Tributário, mas sim ao Direito Econômico, Social ou de outras áreas, esclarecendo nitidamente que tais normas “rompem” o princípio da capacidade contributiva e que os princípios de justiça fiscal, próprios da ordem tributária, não seriam aplicáveis⁴⁹.

Em contraposição, colocar-se-iam os autores que conciliam a capacidade contributiva com o efeito indutor das normas, fazendo uso de uma concepção bastante particular de “capacidade contributiva”, que não se limitaria ao aspecto puramente econômico. Trata-se de uma capacidade contributiva integrada a uma série de valores do ordenamento jurídico, especialmente os de solidariedade e efetiva igualdade de tratamento (justiça)⁵⁰. Uma discriminação feita por uma norma indutora entre pessoas de igual capacidade econômica seria sustentável porque a “capacidade contributiva” desses indivíduos seria diferenciada (devendo-se definir, com atenção aos requisitos de razoabilidade, fundamentação e nexos, qual o critério que demonstra essa diferença).

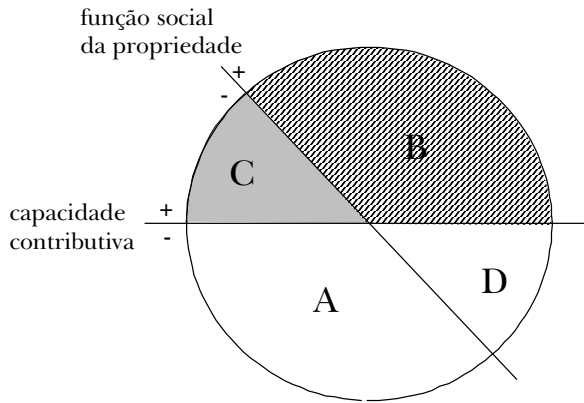
Schoueri, na verdade, segue adiante e propõe uma forma específica para apresentação e compreensão da interatividade do princípio da capacidade contributiva com a norma tributária indutora, particularmente com o(s) princípio(s) que a informa(m), de modo que os ideais de igualdade resembrados. Segundo tal modelo, a capacidade contributiva seria um primeiro elemento de discriminação, revelando uma divisão ou um “corte” inicial no plano dos destinatários da norma. O princípio que informa a discriminação indutora promoveria, então, um segundo “corte”, complementar àquele feito pela capacidade contributiva. No plano ideal, a compatibilidade entre os “cortes” revela que os sujeitos que não denotam capacidade contributiva não são afetados pela norma indutora (e, também idealmente, não se aproveitam dela inadequadamente).

Uma ilustração do artifício proposto (em formato de “pizza”) facilita a compreensão. Toma-se como exemplo pertinente a tributação progressiva de ITR, orientada pelo critério “função social da propriedade” (CF, arts. 153, parágrafo 4º, inciso I, e 186):

⁴⁸ Schoueri cita como principais adeptos desta segunda posição os Professores Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres, sendo que este último teria formado sua convicção em leitura das lições do primeiro. Os demais defensores desta posição teriam tratado do assunto no contexto de situações isoladas (SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 278).

⁴⁹ Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), pp. 70 (§ 4, 22), pp. 175-176 (§ 7, 37-39).

⁵⁰ Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), p. 280.



Indivíduos da área A e D da figura acima são discriminados em relação ao grupo formado por B e C em razão do fator “capacidade contributiva” revelar-se ausente (“-”) ou presente (“+”). O fator “função social da propriedade” é o que permite diferenciar indivíduos dos grupos B e C, que, embora apresentem capacidade contributiva equivalente, diferenciam-se pelo fato de uns promoverem a função social da propriedade (“+”, grupo B) e outros não (“-”, grupo C).

Em princípio, os indivíduos do grupo A não deveriam sofrer tributação progressiva em razão de seu desalinhamento com o critério “função social da propriedade”, pois eles já são desonerados de antemão por não manifestarem capacidade contributiva⁵¹.

Nesse sentido, as normas tributárias indutoras harmonizam-se com o princípio da capacidade contributiva, servindo este princípio como uma garantia de que contribuintes com capacidade econômica reduzida (suficiente para custear apenas o mínimo existencial) não sejam afetados pela norma indutora, nem tampouco levados a uma situação configuradora do efeito de confisco⁵². De acordo com tal raciocínio, as normas de efeito indutor integram o sistema tributário, devendo, em princípio, respeitar as restrições impostas às normas tributárias em geral.

A partir daí, caberia verificar se as diferenciações causadas pela norma que impõe o critério da progressividade dentro do conjunto de pessoas que manifestam capacidade contributiva estariam devidamente alinhadas com os objetivos constitucionais não tributários que a fundamentam (respeitando sempre os elementos de razoabilidade, fundamentação e nexos).

3. Apontamentos sobre a Progressividade na Legislação Brasileira

Analisados os aspectos essenciais do instituto da progressividade, apresentam-se aqui algumas considerações sobre questões pontuais relacionadas com a sua

⁵¹ Entretanto, conforme se verá adiante, por exemplo, no item específico sobre o ITR, a Constituição Federal apenas desonera deste imposto os pequenos proprietários que dêem destinação adequada ao imóvel rural (artigo 153, parágrafo 4º, inciso II).

⁵² Cf. SCHOUERI, *op. cit.* (nota 18), pp. 292-293, 310-311.

implementação em determinados tributos previstos pela Constituição Federal brasileira.

3.1. *Progressividade distributiva*

Conforme destacado acima, uma das funções que a norma tributária pode exercer é a de redistribuição de renda, justificada pelos ideais de realização de justiça social e, especificamente, por objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução de desigualdades sociais (CF, artigos 3º, inciso III, e 170, inciso VII).

3.1.1. *Imposto de renda*

O imposto de renda é genuinamente reconhecido como instrumento de justiça social no Brasil, sobretudo por ser explícita a Constituição Federal a esse respeito (artigo 153, parágrafo 2º, inciso I)⁵³. Tendo em vista que a progressividade é definida pelo efeito que a tributação exerce sobre a renda dos indivíduos⁵⁴, torna-se praticamente indiscutível afirmar que o imposto de renda tem um enorme potencial para realizar diretamente esse critério⁵⁵.

Adverte-se, contudo, que a tributação mais gravosa sobre os mais ricos somente gera redistribuição 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 progressiva⁵⁶.

Reclama-se de uma certa timidez da legislação ordinária brasileira quanto à concretização do princípio (ou critério) da progressividade, pois as alíquotas praticadas no Brasil seriam muito baixas e com pouca diversidade (para pessoas físicas atualmente, por exemplo, seriam apenas duas: 15% e 27,5%), diferentemente de outros países que adotariam alíquotas próximas de 50% e com grandes variações de níveis. Isto é, segundo alguns autores, o IR brasileiro seria muito pouco progressivo⁵⁷.

Tais críticas devem ser sopesadas, em primeiro plano, em vista da frustrada experiência mundial com relação a alíquotas muito elevadas⁵⁸, que ainda hoje gera discussões quanto à própria adequação da progressividade ao imposto de renda⁵⁹; em segundo plano, em função da constatação de que no Brasil não se adotam apenas duas alíquotas, mas sim uma infinidade delas, demonstradas pela verificação da carga tributária efetiva do IR.

⁵³ Cf. LEONETTI, *op. cit.* (nota 6), pp. 202-203.

⁵⁴ Vide subitem 2.1 *supra*.

⁵⁵ Na conjuntura atual brasileira isso é verdade, ao menos no que respeita preponderantemente à tributação do fator trabalho, que efetivamente está sujeito a um esquema de alíquotas progressivas. Por outro lado, o fator capital, no caso de pessoas físicas, por exemplo, está sujeito a uma tributação proporcional (alíquota de 15% em caso de ganhos de capital), à isenção (no caso de dividendos), ou até mesmo tributação regressiva (caso de determinadas aplicações financeiras).

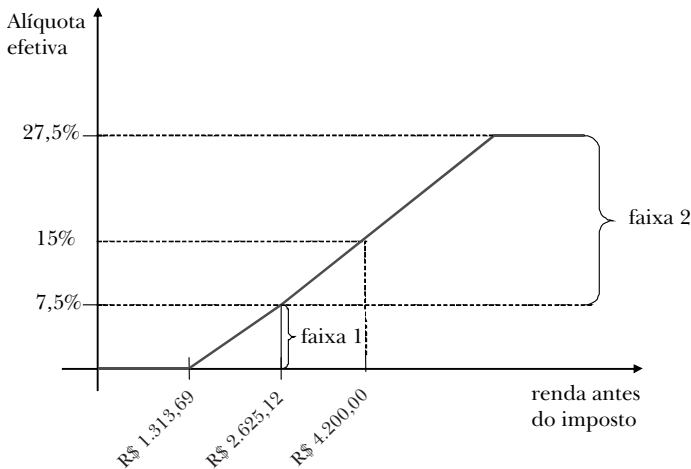
⁵⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. "Capacidade Contributiva". *Revista de Direito Tributário* nº 55. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1991, p. 301; ZILVETI, *op. cit.* (nota 9), pp. 183-185.

⁵⁷ Cf. CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2000, p. 22; LEONETTI, *op. cit.* (nota 6), pp. 202-205.

⁵⁸ Vide subitem 2.2 *supra*.

⁵⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Ein Ende dem Einkommensteuerwarr!?! Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*. Colônia: Editora Dr. Otto Schmidt KG, 2006, p. 165.

Embora sejam fixas as alíquotas nominais previstas na tabela de incidência mensal do IRPF⁶⁰, por exemplo, seu efeito revela uma tributação progressiva com alíquotas variadas. Vide abaixo gráfico que ilustra a progressividade deste imposto no Brasil.



Como se vê, de acordo com a tabela mensal de alíquotas do IRPF os contribuintes podem ser divididos em três grandes grupos⁶¹:

- 1) contribuintes que recebem renda mensal até R\$ 1.313,69 pagam 0% de imposto;
- 2) contribuintes com renda mensal entre R\$ 1.313,70 e R\$ 2.625,12 (faixa 1 do gráfico) pagam IR com alíquotas efetivas que progridem de 0% a 7,5%; e
- 3) contribuintes com renda mensal superior a R\$ 2.625,12 (faixa 2 do gráfico) são onerados com alíquotas efetivas que progridem (com inclinação levemente mais acentuada) de 7,5% até o limite de 27,5%.

Esse efeito progressivo é causado pelos valores de “parcela a deduzir do imposto”⁶², resultando no seguinte: a alíquota nominal de 15% gera alíquotas efeti-

⁶⁰ A tabela de alíquotas mensais do imposto de renda vigente no ano-calendário 2007 é a seguinte:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.313,69	–	–
De 1.313,70 a 2.625,12	15	197,05
Acima de 2.625,12	27,5	525,19

⁶¹ As rendas aqui consideradas são aquelas sujeitas à tributação por este esquema de alíquotas progressivas. Conforme já referido anteriormente, a renda derivada do capital não se sujeita, via de regra, à tributação progressiva.

⁶² Tais parcelas buscam atribuir às demais faixas de contribuintes o efeito aproveitado pelos contribuintes da faixa anterior. Assim, a parcela de R\$ 197,05 equivale a 15% de R\$ 1.313,69, fazendo com que contribuintes da “faixa 1” também tenham seus primeiros R\$ 1.313,69 tributados à alí-

vas de 0% a 7,5%, ao passo que a alíquota nominal de 27,5% gera alíquotas de 7,5% a 27,5%. Paga 15% de alíquota efetiva apenas o contribuinte que receber renda mensal equivalente a R\$ 4.200,00 (vide gráfico acima). Ademais, neste sistema, poucas pessoas deveriam ser oneradas com alíquotas efetivas de 27,5%, pois esse patamar passa a ser alcançado apenas a partir de um nível de renda mensal superior a R\$ 500.000,00⁶³, bastante distante da realidade das famílias brasileiras⁶⁴.

De qualquer forma, parece bastante claro que a incidência do imposto de renda de pessoas físicas no Brasil é progressiva com uma variedade enorme (infinita, na verdade) de alíquotas. É fato que as alíquotas concentram-se entre 0% e 27,5%, porém, a História já demonstrou os malefícios e a ineficiência de um sistema que imponha patamares exagerados de tributação sobre a renda.

Por fim, embora semelhantes em diversos aspectos, as progressividades do IR de pessoas físicas e o de pessoas jurídicas apresentam algumas diferenças. Neste último atende-se também a uma certa progressividade, porém, parte-se já de uma imposição à alíquota fixa de 15% sobre o lucro mensal de até R\$ 20.000,00 por mês e, apenas a partir deste patamar, impõe-se uma tributação progressiva, até o limite de 25%. Em ambos os tributos trata-se de uma *progressividade graduada*, assim definida como aquela em que a alíquota maior aplica-se aos valores compreendidos entre um limite inferior e superior⁶⁵. Porém, o IRPJ revela intervalos maiores de imposição meramente proporcional.

quota de 0% e sujeitem-se à alíquota nominal de 15% apenas sobre a renda adicional. Da mesma forma, a parcela de R\$ 525,19, aplicável aos contribuintes da “faixa 2”, equivale à tributação nominal de 27,5% sobre o rendimento máximo da faixa anterior ($27,5\% \times R\$ 2.625,12 = R\$ 721,91$), excluídos os efeitos das faixas anteriores ($-15\% \times (R\$ 2.625,12 - R\$ 1.313,69) = R\$ 196,72$). Com isso, os contribuintes da “faixa 2” são onerados pela alíquota nominal de 27,5% apenas sobre a renda recebida acima do patamar máximo de tributação anterior.

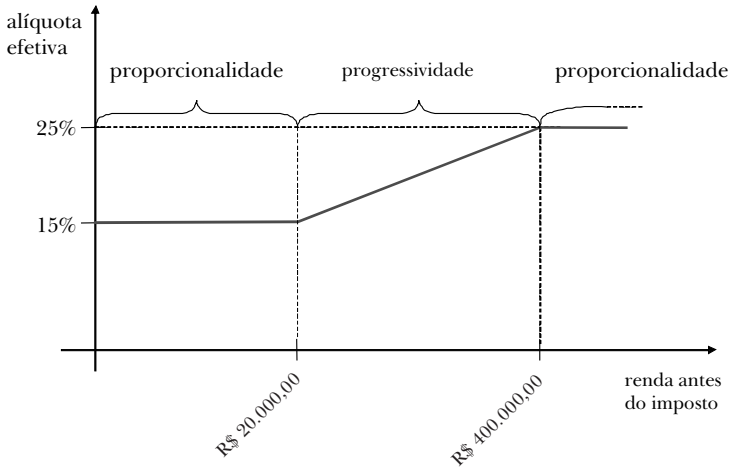
⁶³ Vide tabela com simulação de valores de renda e alíquotas efetivas:

Renda mensal	IR a pagar	Alíquota efetiva
R\$ 1.313,69	–	0,00%
R\$ 1.500,00	R\$ 27,95	1,86%
R\$ 2.625,12	R\$ 196,72	7,49%
R\$ 5.000,00	R\$ 849,81	17,00%
R\$ 10.000,00	R\$ 2.224,81	22,25%
R\$ 15.000,00	R\$ 3.599,81	24,00%
R\$ 50.000,00	R\$ 13.224,81	26,45%
R\$ 100.000,00	R\$ 26.974,81	26,97%
R\$ 500.000,00	R\$ 136.974,81	27,39%
R\$ 1.000.000,00	R\$ 274.474,81	27,45%

⁶⁴ Segundo estudos do IBGE, apenas 5% da população auferem rendimentos superiores a 30 salários mínimos. Cf. PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. “Parâmetros Tributários da Economia Brasileira”. *Revista de Estudos Econômicos* v. 36, n° 4, São Paulo: FIPE-FEA USP, outubro-dezembro/2006, p. 702. Disponível em http://www.econ.fea.usp.br/novo_site/publicacoes/estudos_economicos/36_4/v36n4a02.pdf, acesso em 05/09/2007.

⁶⁵ Diferencia-se da *progressividade simples*, em que a alíquota maior aplica-se a toda a matéria tributável. Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Obra póstuma. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 171-172.

A ilustração da incidência do IRPJ retrata claramente essa diferença, demonstrando, no geral, uma certa progressividade “por degraus” e, no intervalo entre R\$ 20.000,00 e R\$ 400.000,00, um trecho de progressividade constantemente crescente:



3.1.2. Contribuições previdenciárias

As contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (“contribuições previdenciárias”) devidas por segurados empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos incidem de acordo com um critério de progressividade que varia em função de suas remunerações (mais especificamente sobre o salário-de-contribuição mensal, que está sujeito a limite superior)⁶⁶. Dessa forma, até o teto do salário de contribuição (atualmente fixado em R\$ 2.894,28⁶⁷), indivíduos com maior remuneração pagam contribuição previdenciária de maneira mais gravosa do que indivíduos com menor remuneração⁶⁸.

Importa saber se a progressividade está autorizada para as contribuições previdenciárias, pois não há previsão constitucional semelhante àquela que expressamente autoriza o imposto de renda a ser progressivo (CF, artigo 153, parágrafo 2º, inciso I) e, mais ainda, não sendo a progressividade, como se viu⁶⁹, uma consequência natural do princípio da capacidade contributiva, não seria possível buscar

⁶⁶ Cf. artigos 20 e 28, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/1991.

⁶⁷ Cf. Portaria MPS nº 142/2007.

⁶⁸ Esta é a tabela vigente desde 1º de abril de 2007:

Salário-de-contribuição	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS
até R\$ 868,29	7,65%
de R\$ 868,30 a R\$ 1.140,00	8,65%
de R\$ 1.140,01 a R\$ 1.447,14	9,00%
de R\$ 1.447,15 até R\$ 2.894,28	11,00%

⁶⁹ Vide subitem 2.2 *supra*.

fundamento para a progressividade previdenciária por este caminho (o do parágrafo 1º, do artigo 145 da CF⁷⁰).

O fato, porém, de a progressividade ser atualmente concebida como uma decorrência de valores da justiça distributiva e do princípio da solidariedade social fortalece argumentos em seu favor, indicando sua adequação ao regime de previdência social, especialmente por ser imperativo nesta área uma espécie de princípio da solidariedade (a de grupo). Coerentemente, o princípio da solidariedade de grupo não se confunde com a capacidade contributiva e está mais relacionado à existência de relações entre aqueles que pagam e aqueles que recebem a contraprestação estatal⁷¹. Além disso, exige-se a progressão de alíquotas em função do princípio da equidade na forma de participação no custeio⁷².

Alguns autores viram no parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal a permissão para que sejam instituídas alíquotas diferenciadas para servidores públicos ativos, inativos e pensionistas, particularmente levando-se em consideração o ônus que lhes foi imposto pelo artigo 40 da Constituição Federal de primar pelo “equilíbrio financeiro e atuarial” do sistema previdenciário público⁷³.

Entretanto, não parece ser o mencionado parágrafo 9º o embasamento adequado desta forma de progressividade, até mesmo porque tal dispositivo faz referência às contribuições devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, não tendo uma relação direta com as contribuições devidas pelos segurados.

A questão já foi debatida no Supremo Tribunal Federal em pelo menos duas oportunidades importantes. No julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) n° 790-DF⁷⁴, o referido Tribunal entendeu que o regime de alíquotas progressivas da contribuição previdenciária não transgredia a Constituição Federal. Anos depois, na análise da ADI n° 2.010-DF⁷⁵, o STF afastou um regime de alíquotas progressivas introduzido para servidores públicos. Entretanto, esta decisão não parece ter rejeitado a progressividade das contribuições previdenciárias por razões a ela intrínsecas, mas essencialmente porque seus efeitos, aliados à incidência do imposto de renda, resultariam em confisco para os indivíduos afetados.

3.1.3. ITCMD e IGF

A Constituição Federal atual não determina expressamente que o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) será informado pelo critério da progressividade. Limita-se a dizer que suas alíquotas máximas serão fixadas em ato do Senado Federal (CF, artigo 155, parágrafo 1º, inciso IV) parecendo indicar que tal imposto poderá ter alíquotas diferentes, sendo a superior limitada ao teto definido pelo Senado Federal⁷⁶.

⁷⁰ Afora o problema, por vezes debatido, de tal dispositivo constitucional fazer referência apenas a “impostos”.

⁷¹ Cf. TORRES, *op. cit.* (nota 10), pp. 584-586.

⁷² Cf. MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 20ª ed., São Paulo: Atlas, 2004, pp. 80-81.

⁷³ Cf. CARRAZZA, *op. cit.* (nota 38), p. 579.

⁷⁴ Acórdão proferido em 26.02.93.

⁷⁵ Acórdão proferido em 30.09.99.

⁷⁶ Registre-se opinião contrária de Clayton Rafael Batista. “É Possível a Progressividade de Alíquotas no ITCMD?” *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 132. São Paulo: Dialética, setembro de 2006, p. 43.

Nesse particular, a Resolução do Senado Federal que vigora atualmente estabelece alíquota máxima de 8% (Res. Senado Federal n° 9/1992) e vai além, interpretando o texto constitucional para declarar que as alíquotas do imposto poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber⁷⁷.

Sem adentrar na discussão quanto aos poderes do Senado Federal para autorizar a progressividade de tal imposto e, portanto, já admitindo que se trata de dispositivo meramente declaratório, parece adequado que o imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* incida de maneira mais onerosa em relação ao patrimônio transmitido, servindo, assim, de instrumento aos ideais de redistribuição de renda⁷⁸.

A aceitação da progressividade distributiva no ITCM (sem o D) poderia ser justificada em conjunto com os critérios de universalidade e generalidade caso a incidência desse imposto levasse em consideração a totalidade dos bens transmitidos⁷⁹, onerando todo o conjunto patrimonial envolvido na transmissão *causa mortis* sem distinção e evitando, assim, distorções representadas por tributações diferenciadas sobre patrimônios individualizados sem consideração com relação ao todo ou a critérios subjetivos. Porém, a realidade não é essa, tendo em vista que a incidência do ITCM ocorre de maneira individualizada, distinguindo-se em relação a cada herdeiro ou legatário.

Em consonância com essa mesma justificativa, não parece haver espaço para a atribuição de alíquotas progressivas ao imposto incidente sobre as doações (ITD sem o CM), pois nessas operações não necessariamente transmite-se uma universalidade de bens.

A justificativa para a incidência progressiva desse imposto (consideradas as transmissões *causa mortis* e por doação) foi encontrada por Misabel Abreu Machado Derzi na semelhança entre o ITCMD e o imposto de renda incidente sobre acréscimos patrimoniais⁸⁰. Ambos esses impostos teriam caráter pessoal e seriam complementares, haja vista que o IR normalmente exclui da tributação os valores havidos por herança ou doação, permitindo a incidência progressiva do ITCMD.

Quanto ao imposto sobre grandes fortunas, ainda não regulamentado e longe de ser implementado, considerando-se que a sua incidência deva também refletir a totalidade do patrimônio dos respectivos contribuintes, é de se aceitar que tal tributo seja também informado pelo critério da progressividade distributiva, especialmente se o IGF pretender servir aos ideais constitucionais de erradicação da pobreza e redução de desigualdades sociais.

⁷⁷ “Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.”

⁷⁸ Klaus Tipke, por exemplo, verifica dupla função no imposto alemão sobre heranças e doações: arrecadatória e distributiva. Cf. TIPKE; LANG, *op. cit.* (nota 16), p. 117 (§ 4, 188).

⁷⁹ A progressividade distributiva do imposto de renda, por exemplo, é considerada eficaz porque aliada aos critérios de universalidade e generalidade, tendo mais condições, pois, de atender a exigências de isonomia. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Princípios Fundamentais do Imposto de Renda”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 216.

⁸⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 267.

3.2. *Progressividade estrutural*

Passando ao exame da função indutora da norma, trata-se aqui de alguns assuntos atrelados à implementação da progressividade voltada ao atendimento de objetivos econômico-estruturais previstos no ordenamento jurídico.

3.2.1. IPTU

A progressividade estrutural do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) é das mais comentadas, uma vez que foi preconizada expressamente pela Constituição Federal. Entretanto, a sua disciplina foi alterada recentemente, havendo assim dois momentos distintos que merecem exame apartado.

3.2.1.a. *Regime anterior à EC 29/2000*

Em sua versão original, a Constituição Federal Brasileira previa duas modalidades de incidência progressiva do IPTU: a progressividade no tempo e a progressividade em razão da função social⁸¹. Ambas, na verdade, associadas ao princípio da função social da propriedade, porém diferentes em seus pressupostos e requisitos de aplicação.

A *progressividade no tempo* (CF, artigo 182, parágrafo 4º, inciso II), incólume à alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, a princípio, tem seu âmbito de aplicação limitado à propriedade de “solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado”. Além disso, está sujeita a uma série de restrições, tais como⁸²: (i) a existência de plano diretor que estabeleça os parâmetros mínimos de aproveitamento; (ii) a necessidade de notificação prévia que obrigue o proprietário a promover o parcelamento ou edificação do terreno; o cumprimento dos prazos definidos na Lei nº 10.257/2001.

A referida Lei tratou de direito urbanístico, exercendo o papel de normas gerais em matéria de legislação concorrente (CF, artigo 24, parágrafo 1º). Porém, em seu artigo 7º, tratou também de matéria tributária, ao estabelecer limites máximos para a alíquota do IPTU (15%) e para a própria progressividade no tempo (não pode exceder a duas vezes o valor cobrado no ano anterior), no que vem sendo acusada de inconstitucional⁸³.

Por sua vez, a *progressividade em razão da função social*, prevista na versão original do parágrafo 1º do artigo 156 da CF, estava menos vinculada a critérios formais e dependia, sobretudo, da compreensão quanto ao que seria o cumprimento da função social da propriedade.

A Constituição garante o direito de propriedade, porém restringe-o ao impor a exigência de que cumpra a sua função social (CF, artigo 5º, incisos XXII e XXIII),

⁸¹ Cf. BARRETO, Aires Fernandino; MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Inconstitucionalidade da Progressividade Prevista na EC nº 29/2000”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 55-64.

⁸² Cf. CARDOSO, Laís Vieira. “Aplicabilidade da Progressividade nas Alíquotas do IPTU”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 368-371.

⁸³ Cf. CARRAZZA, *op. cit.* (nota 38), pp. 113-114; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. “A Lei nº 10.257/01 e os Aspectos Gerais da Função Extrafiscal do IPTU”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 580.

princípio esse que informa também a ordem econômica (CF, artigo 170, inciso III). Especialmente quanto à propriedade urbana, esta cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (CF, artigo 182, parágrafo 2º).

Não há para a propriedade urbana previsão semelhante àquela que esclarece o conteúdo da função social para a propriedade rural (CF, artigo 186), porém, a Lei n° 10.257/01 cuidou de regulamentar a matéria, elucidando que a função social da propriedade considera-se cumprida quando assegura o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitando-se também as diretrizes gerais de política urbana (artigo 39 da Lei n° 10.257/01).

O IPTU podia, portanto, ser progressivo em relação aos imóveis que não estivessem de acordo com a política urbana de determinado Município, conforme definido em seu plano diretor⁸⁴.

Não basta, porém, estabelecerem-se diretrizes de política urbana para uma determinada região da cidade para, após, começar a cobrança indiscriminada de IPTU progressivo. Conforme verificado acima⁸⁵, a utilização de norma tributária com efeito indutor não escapa aos domínios do Direito Tributário, devendo o fator “função social” ser cotejado em conexão com o fator “capacidade contributiva”, liberando-se do efeito indutor os indivíduos que não revelam capacidade contributiva.

Esta postura resolve boa parte das oposições que se levanta quanto à progressividade estrutural do IPTU, pois os exemplos de injustiça provocados pela tributação diferenciada normalmente envolvem algum aposentado (leia-se: indivíduo com capacidade econômica reduzida) que seria afetado gravemente e teria que, no limite, se desfazer do imóvel para honrar a obrigação de pagamento do tributo majorado⁸⁶. Em outras palavras, o efeito indutor somente deveria afetar a região em que se verificassem presentes tanto a capacidade contributiva quanto o comportamento negativo que se deseja reverter⁸⁷.

Nesse sentido, cabe apontar a distinção que Eros Roberto Grau faz com relação à função social e a função individual da propriedade⁸⁸. Esta última aparece em

⁸⁴ Abordando a questão dos tributos regulatórios sobre a propriedade, Klaus Vogel explica que o tributo funciona como uma “alavanca” que move a vontade do contribuinte para que este utilize seu direito de propriedade (garantido constitucionalmente) num determinado sentido, objetivado pelo legislador. Cf. VOGEL, Klaus. “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 551.

⁸⁵ Vide subitem 2.3 *supra*.

⁸⁶ Cf. ICHIHARA, Yoshiaki. “É Constitucional o IPTU/92 do Município de São Paulo?”. *Revista de Direito Tributário* n° 59. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1992, pp. 208-210; BORGES, José Souto Maior. “IPTU: Progressividade”. *Revista de Direito Tributário* n° 59, São Paulo: Malheiros, pp. 93-94.

⁸⁷ Na ilustração apresentada acima, no subitem 2.3, trata-se de impor a progressividade estrutural apenas aos detentores de imóveis do grupo C (região que combina a presença de capacidade contributiva e o comportamento desconforme a função social da propriedade), pois aqueles indivíduos situados na região A, apesar de não atenderem à função social da propriedade, já deveriam estar excluídos da tributação por não apresentarem capacidade contributiva.

⁸⁸ Cf. GRAU, *op. cit.* (nota 39), pp. 213-216.

primeiro plano e deve ser exercida de forma que a subsistência individual e familiar seja garantida (resguardando-se a dignidade da pessoa humana). Enquanto a função individual não for atendida, não se pode exigir o cumprimento de função social da propriedade. Assim, sendo a função residencial a mais eminente dentre as funções da propriedade, deve a progressividade do IPTU onerar menos pesadamente os imóveis residenciais⁸⁹.

3.2.1.b. Regime posterior à EC 29/2000

A Emenda Constitucional n° 29/2000 deu nova redação ao parágrafo 1° do artigo 156 para eliminar a referência à função social, substituindo-na pela progressividade em função do valor do imóvel (inciso I) e pela diferenciação de alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel (inciso II).

O contexto em que se insere essa modificação envolve outras alterações no texto constitucional, essencialmente dedicadas ao objetivo de assegurar recursos para o financiamento de ações e serviços públicos de saúde⁹⁰. Dessa forma, a modificação promovida com relação ao IPTU teria por intuito a geração de mais recursos aos Municípios para que estes cumpram suas obrigações de aplicação de recursos mínimos na área de saúde.

Todavia, convém salientar que a modificação no artigo 156 não afastou absolutamente a orientação constitucional para que a propriedade cumpra sua função social e para que o IPTU possa servir de instrumento de pressão sobre proprietários de imóveis urbanos que não atendam a essa diretriz. Esse atributo extrafiscal do imposto continua retratado no parágrafo 1°, do artigo 156 da CF, porém, figura mais claramente em seu inciso II, que determina a progressividade em razão da localização e do uso do imóvel, permitindo que a tributação estimule o comportamento do proprietário que não atenda ao aproveitamento adequado do imóvel, adaptando-se a requisitos relativos a tipo de construção, dimensões, destinação etc.⁹¹

Por sua vez, o inciso I, do parágrafo 1°, do referido artigo 156, segundo a opinião de balizados autores, teria retratado a progressividade fiscal, graduada em função da capacidade contributiva e destinada a finalidades puramente arrecadatórias⁹². A propriedade de imóveis caros encerraria uma presunção absoluta de que o contribuinte detém capacidade contributiva⁹³.

Considerando-se o que aqui já se disse quanto a não ser a progressividade um atributo necessário à realização da capacidade contributiva⁹⁴, não se afigura viável

⁸⁹ Cf. BORGES, *op. cit.* (nota 86), pp. 93-94.

⁹⁰ As demais alterações promovidas por esta Emenda Constitucional estabelecem obrigações de destinação de recursos para a área de saúde.

⁹¹ Cf. CARRAZZA, *op. cit.* (nota 38), p. 110; FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU. Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 382-383.

⁹² Cf. CARRAZZA, *op. cit.* (nota 38), pp. 106-108; CARDOSO, *op. cit.* (nota 82), p. 375; HARADA, Kiyoshi. "Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana". In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 355.

⁹³ Cf. CARRAZZA, *op. cit.* (nota 38), p. 107 (especialmente a nota 65).

⁹⁴ Vide subitem 2.2 *supra*.

a instituição de alíquotas do IPTU diferenciadas apenas em função do valor do imóvel e sem nenhum objetivo extrafiscal justificável⁹⁵.

3.2.2. ITR

Por fim, ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) também se atribui função indutora voltada ao cumprimento da função social da propriedade⁹⁶ (CF, artigos 153, parágrafo 4º, incisos I e II e 186), buscando-se, sobretudo, desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, respeitando-se também diferenças relacionadas com o tamanho dos imóveis em vista dos objetivos de reforma agrária preconizados pela Constituição Federal (Capítulo III do Título VII).

Assim é que as alíquotas do ITR variam de 0,03% até 20% em função dos critérios “área do imóvel” e “grau de utilização”, este último relacionado com atividades de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal que sejam exercidas sobre a parcela efetivamente aproveitável do imóvel (cf. Lei nº 9.393/1996, artigos 10 e 11 e anexo).

Interessante notar que o caráter extrafiscal do ITR não poupou da incidência progressiva os proprietários de pequenos imóveis rurais que não dêem a destinação adequada ao imóvel (CF, artigo 153, parágrafo 4º, inciso II), sendo desonerados do imposto apenas os proprietários que explorem a propriedade rural, ainda que se trate da única propriedade possuída (cf. Lei nº 9.393/1996, artigo 3º). Trata-se de medida extremada, pois implica ofensa ao princípio da igualdade por falta de atenção ao critério da capacidade contributiva.

4. Críticas e Conclusões

Afinal, as normas que estabelecem critérios de progressividade aos tributos podem decorrer de duas funções relacionadas com objetivos distintos: a distribuição de renda ou a indução de comportamentos voltados ao atendimento de finalidades econômico-sociais.

Porquanto se reconheça, assim, a possibilidade de os tributos exercerem funções absolutamente não tributárias, continuam a ter plena validade as regras e os princípios restritivos de ordem tributária, especialmente o princípio da capacidade contributiva, pois seus limites inferior (mínimo existencial) e superior (proibição de tributo com efeito confiscatório) devem ser aplicados em conjunto com a discriminação efetuada por norma de finalidade social (distributiva ou indutora).

Essa perspectiva das normas que instituem progressividade vem sendo atendida por alguns dos tributos aqui analisados, sendo o imposto de renda e as contribuições previdenciárias exemplos de adequação às finalidades sociais de distribuição de renda, num caso, e de equidade na forma de participação no custeio, no outro.

Porém, quando a progressividade afeta tributos vinculados a patrimônio (particularmente no IPTU e no ITCMD), sua aplicação nas formas distributiva ou indutora costuma provocar acirrados debates. Especialmente quanto ao IPTU, não

⁹⁵ Cf. BARRETO, *op. cit.* (nota 31), pp. 455, 463-464; TORRES, *op. cit.* (nota 10), pp. 317-319.

⁹⁶ Cf. BALEEIRO, *op. cit.* (nota 80), p. 235.

parece aceitável que seu agravamento seja motivado exclusivamente em razão da capacidade contributiva.

Similarmente, merece ser criticada a imposição de ITR progressivo baseada apenas em critérios de extrafiscalidade, sem atentar-se à necessária constatação de capacidade contributiva.