



## A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### *THE REGRESSIVITY OF THE BRAZILIAN TAX SYSTEM*

Hugo Thamir Rodrigues<sup>1</sup>

Antonio Furtado de Oliveira<sup>2</sup>

**RESUMO:** Este artigo visa demonstrar que o modelo de tributação justo é aquele que se fundamenta no critério da progressividade. A progressividade pode e deve ser adotada pelo legislador ordinário, com a finalidade de realizar a justiça social e fiscal. Analisa-se o princípio da isonomia, destacando-se a relevância da igualdade formal e material. Em matéria tributária, o princípio da isonomia tributária exerce uma função estrutural em relação aos demais princípios, como o da capacidade contributiva, que deve ser utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes e tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, ou seja, a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos. Já a progressividade tributária é a técnica que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva e deve ser aplicada em todo ordenamento jurídico tributário. Entretanto, no Brasil, a tributação recai sobre os tributos indiretos, tornando o sistema tributário regressivo, pois os tributos diretos são os que mais se adequam a tributação progressiva. Para atingir tais objetivos propostos, foi utilizada pesquisa bibliográfica.

**Palavras-chave:** Justiça Fiscal; Princípios tributários; Progressividade tributária;

**ABSTRACT:** This article aims to demonstrate that the model of fair taxation is one that is based on the criterion of progressivity. Progressivity can and should be adopted by the ordinary legislator in order to achieve social and fiscal justice. The principle of equality is analyzed, highlighting the relevance of formal and material

<sup>1</sup> Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), professor do PPGD/Doutorado e Mestrado da Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), professor, nos cursos de graduação em Direito da UNISC e da Universidade de Passo Fundo (UPF). Líder do grupo de pesquisa, do PPGD da UNISC, intitulado: Direito Tributário e Políticas Públicas de Desenvolvimento e Inclusão Social.

<sup>2</sup> Professor de Direito Tributário da Universidade Regional do Cariri - URCA. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Mestrando em Direito pelo Mestrado Interinstitucional da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC e Universidade Regional do Cariri - URCA.



equality. In tax matters, the principle of tax isonomy plays a structural role in relation to the other principles, such as that of the contributory capacity, which should be used as a parameter for comparison between taxpayers and is intended to ensure distributive justice, that is, fair distribution Of the total tax burden among citizens. Tax progressivity is the technique that best performs the principle of contributory capacity and must be applied in all tax legal systems. However, in Brazil, taxation falls on indirect taxes, making the tax system regressive, since direct taxes are the ones that are most suitable for progressive taxation. To reach these proposed objectives, bibliographic research was used.

**Keywords:** Tax Justice; Tax principles; Tax progressivity.

## Introdução

O sistema tributário brasileiro atual está repleto de injustiças. A mais significativa dessas injustiças diz respeito ao modelo de tributação que é, basicamente, concentrado em tributos indiretos, sacrificando principalmente os cidadãos de menor renda, caracterizando um sistema tributário regressivo. Enquanto em países desenvolvidos a maior parcela da arrecadação incide sobre o patrimônio e a renda, no Brasil ocorre o inverso.

As últimas alterações na nossa legislação tributária contribuíram para essa distorção, ou seja, tornando nosso sistema tributário cada vez mais regressivo. O nosso modelo de tributação não observa efetivamente os princípios constitucionais que norteiam uma tributação fundamentada na Justiça social. A progressividade tributária é um instrumento imprescindível à redução das desigualdades.

O Brasil é um dos países com os maiores índices de concentração de renda e acentuada desigualdade social. A enorme disparidade distributiva brasileira tem deixado nosso país numa desconfortável posição no ranking mundial. Não há dúvidas de que a tributação interfere diretamente na vida econômica e social de um país. O modelo de sistema tributário repercute na condução socioeconômica do país. No entanto, no âmbito da discussão política, o tema não é profundamente debatido. O Estado pode e deve instituir um sistema tributário comprometido com os



objetivos determinados por valores constitucionalmente consagrados em princípios decorrentes da justiça social e fiscal.

## 1 Função da tributação

Murphy e Nagel (2005, p. 101) - ao iniciarem a discursão sobre os temas mais substantivos de políticas tributárias - fazem uma divisão entre dois tipos de contribuição dadas ao caráter de uma sociedade por qualquer regime tributário. Para tanto, os autores identificam duas funções relacionadas a tributação:

A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a repartição entre público e privado. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição.

Não há dúvidas de que o Estado necessita de recursos financeiros para consecução de seus objetivos. Para Machado (2012, p. 24), “o tributo é, sem sombra de dúvida, a única arma que se tem valido o Estado contemporâneo, numa economia capitalista, para realização dos seus fins sociais”.

Contemporaneamente, o sistema tributário deve estar umbilicalmente entrelaçado com o modelo de Estado adotado pela Constituição. A Constituição de 1988 consagrou um Estado Democrático de Direito embasado pelos princípios fundamentais que pautam a organização do Estado e da sociedade brasileira, deduzindo como fundamentos da República Federativa do Brasil, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e como objetivos da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional com a conseqüente erradicação da pobreza, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem-estar de todos.

Nesse mesmo sentido, é a concepção de Baleeiro (2004, p. 11) que textualmente afirma:



O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito.

Assim, o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda e de redução das desigualdades, pois, afinal os recursos arrecadados junto à sociedade – via tributos – retornam em seu próprio benefício. Isto se faz por meio de gastos sociais e também por uma tributação progressiva, cobrando mais dos que tem maior capacidade econômica (contributiva) e aliviando o peso dos mais necessitados.

A tributação é o meio pelo o qual o Estado pode alcançar os seus objetivos fundamentais previstos no texto constitucional, sobretudo, os do art. 3º da Constituição Federal. As receitas públicas, são compostas por receitas derivadas e principalmente as decorrentes do recolhimento de tributos, sendo fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transportes e comunicações, dentre outros – depende, em grande escala, das políticas de Estado. Se a receita tributária for insuficiente, corre-se o risco de que estes serviços essenciais não sejam prestados na medida necessária ou venha a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo. Portanto, a tributação é elemento imprescindível ao processo de formação da cidadania no Estado contemporâneo.

Portanto, para que o modelo de tributação seja compatível com o modelo de Estado Democrático de Direito é necessário a observância das diretrizes constitucionais e, principalmente, dos princípios constitucionais que informam uma tributação voltada à redução das desigualdades sociais.

## **2 Justiça fiscal por meio de princípios constitucionais adequados a matéria**

Para consecução de justiça ou de um direito tributário justo é imprescindível a observância de princípios adequados à matéria. Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma sociedade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 17).



Segundo Tipke e Yamashita (2002, p. 17), “repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência”.

A Constituição de 1988 traz, no seu arcabouço, importantes princípios que norteiam uma tributação voltada à realização da justiça fiscal e social. Neste contexto, merece atenção especial, por parte do Poder Público, o cumprimento dos princípios constitucionais tributários, sobretudo, os da isonomia, da capacidade econômica (contributiva) como vetores da distribuição de riqueza e indutores de políticas de inclusão social.

A nossa Constituição consagrou importantes princípios que norteiam uma tributação fundamentada na justiça social. Neste contexto, merece atenção especial, por parte do Poder Público, o cumprimento dos princípios constitucionais tributários, sobretudo, os da isonomia e da capacidade econômica contributiva como vetores da distribuição de riqueza e indutores de políticas de inclusão social.

Essa nova concepção constitucional contemporânea de Estado Social Democrático de Direito influenciou os sistemas tributários, inaugurando novos modelos de tributação fundamentados na justiça social. Nesse sentido, a afirmação de Porto (2009, p. 39) de que:

O enfraquecimento das ideias liberais e a contínua necessidade de uma maior participação do Estado fez surgir a figura do Estado do “bem-estar social” ou, na expressão inglesa, “*welfare state*”. Percebe-se uma superação da ideia de justiça sobre a segurança jurídica e/ou legalidade, que no campo do Direito Tributário se visualiza com a ascensão da capacidade contributiva. A noção de igualdade adquire nova feição. Na intenção de promover igualdade de condições e justiça social, indivíduos diferentes deveriam ser tratados de forma diferente.

A função estrutural do princípio da igualdade reside na sua relação com outros princípios constitucionais. Para Lacombe (2000, p. 19-34), em matéria tributária, alguns princípios são consequências lógicas do princípio da igualdade, como o princípio da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da progressividade, da seletividade etc. Portanto, segundo referido autor, alguns princípios funcionam como instrumentos de concretização ou podem ser descritos como consequências lógicas de outros princípios.



### 3 O princípio da isonomia ou da igualdade

É imprescindível num Estado Democrático de direito, a consagração em sua constituição do princípio geral da isonomia. Nos dizeres de Borges<sup>3</sup>, *“O princípio da igualdade não está apenas no texto da Constituição; o princípio da igualdade é a própria Constituição”*. De fato, é inconcebível um Estado Democrático de Direito sem a sobreposição do princípio da isonomia como fundamento máximo do ordenamento jurídico. Portanto, as Constituições dos Estados Democráticos de Direito vinculam o legislador ao princípio da igualdade. As leis devem observar que todos são iguais perante a lei.

Mesmo no Estado Liberal a igualdade foi posta como um valor fundamental da pessoa humana, mas nesse período o individualismo exacerbado enfatizou o valor liberdade como um direito, sem se preocupar em convertê-la em possibilidade. Conseqüentemente, a igualdade, também foi apenas formal, pois as desigualdades profundas foram mantidas em nome dessa liberdade. Assim, era impossível o acesso aos bens produzidos pela sociedade e, para muitos, o próprio exercício dos direitos formalmente assegurados.

Dallari (2016, p. 303) expõe uma nova concepção de igualdade para o atual Estado Democrático de Direito, ao aduzir que:

A concepção de igualdade como igualdade de possibilidades corrige essas distorções, pois admite a existência de relativas desigualdades, decorrentes da diferença de mérito individual, aferindo-se este através da contribuição de cada um à sociedade. O que não se admite é a desigualdade no ponto de partida, que assegura tudo a alguns, desde a melhor condição econômica até o melhor preparo intelectual, negando tudo a outros, mantendo os primeiros em situação de privilégio mesmo que sejam socialmente inúteis ou negativos. A igualdade de possibilidades não se baseia, portanto, num critério artificial, admitindo realisticamente que há desigualdades entre os seres humanos, mas exigindo que as desigualdades e direitos não decorram de fatores artificialmente criados ou de concepções egoístas e discriminatórias.

As Constituições democráticas estabelecem que – e a Constituição brasileira explicita no seu artigo 5º - todos são iguais perante a lei. Numa análise superficial do enunciado no texto constitucional sobre a igualdade se tem um entendimento que tal

---

<sup>3</sup> BORGES, José Souto Maior. *A isonomia tributária na Constituição de 1988*. RDT (64): 12.



princípio é dirigido apenas o aplicador da lei. No entanto, o destinatário do princípio da isonomia não se dirige apenas ao aplicador da lei, mas também, ao legislador.

Conforme esclarece Mello (2014, p. 9):

O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

Apesar da clareza do enunciado do princípio, necessita-se definir, com mais profundidade, seu alcance e abrangência. O enunciado semântico do princípio da igualdade agrega hoje vários conteúdos cujos contornos mais importantes são os seguintes: num primeiro aspecto, a afirmação de que todos são iguais perante a lei, significava tradicionalmente, a exigência de igualdade na aplicação da lei, ou seja, dirige-se ao aplicador da lei. Desse modo, o princípio implica que diante de uma lei determinada, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese descrita na lei ficará sujeita ao seu comando. Num segundo aspecto, que está relacionado a criação da lei, o princípio se dirige ao próprio legislador, ou seja, a exigência de que a própria lei deva tratar por igual todas as pessoas.

No entanto, sabe-se que nem todas as pessoas são iguais e que no convívio social (no mundo fático) existem desigualdades relacionadas a questões físicas, culturais, sociais e econômicas<sup>4</sup>. Um tratamento formalmente isonômico, dependendo da situação fática, poderá manter ou até mesmo agravar essas desigualdades. Por isso que o legislador deve buscar a igualdade material através da própria lei, devendo tratar-se por igual o que é igual e desigualmente o que for desigual. As leis não devem observar apenas que todos são iguais perante a lei, mas também, buscar a igualização das condições dos socialmente desiguais.

---

<sup>4</sup> Hans Kelsen já havia afirmado, na obra *A Teoria Pura do Direito*, que: A igualdade dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição, especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres. Quando na lei se vise a igualdade, a sua garantia apenas pode realizar-se estatuidando a Constituição, com referência a diferenças completamente determinadas, como talvez as diferenças de raça, de religião, de classe ou de patrimônio, que as leis não podem fazer acepção das mesmas, quer dizer: que as leis em que forem feitas tais distinções poderão ser anuladas como inconstitucionais (1999, p. 99).



A busca pela igualdade material é, portanto, o objetivo primordial do Estado Democrático de Direito e deve ser observado por todos os órgãos constituídos, ou seja, no exercício de suas funções e competências constitucionalmente previstas, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário devem almejar, impreterivelmente, sua concretização nos exatos contornos do novo modelo de Estado instituído. Ao Executivo cabe a tarefa de desenvolver políticas públicas tendentes a reduzir as desigualdades sociais e econômicas, ao Legislador observar as diretrizes impostas no texto constitucional e, por fim, cabe ao judiciário fazer valer os princípios estruturais que alicerçam o Estado Democrático de Direito.

Uma outra questão importante a respeito da isonomia é que, apesar da clareza do enunciado do princípio, necessita-se definir, com clareza, seu alcance e abrangência. Especificamente, partindo-se da célebre afirmação de Barbosa (1999, p. 26) baseada no pensamento aristotélico:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. [...] Mas, se a sociedade não pode igualar os que a natureza criou desiguais, cada um, nos limites da sua energia moral, pode reagir sobre as desigualdades nativas, pela educação, atividade e perseverança. Tal a missão do trabalho.

Nesse sentido, a isonomia possui uma acepção horizontal e uma outra vertical. A acepção horizontal consiste no fato de que as pessoas que estão em situações iguais devam ser tratadas igualmente. Já a acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações diferentes e que, por isso, devam ser tratadas distintamente.

Com relação a tributação não é diferente. A própria Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da isonomia tributária no seu artigo 150, II. Assim, levando-se em consideração a tributação sobre a renda, deve os contribuintes que tem os mesmos rendimentos e despesas pagar o mesmo valor e os contribuintes com rendimentos superiores pagarem um valor maior. Essa fórmula tributária tem a finalidade de promover a justiça social, amenizando ou reduzindo os efeitos das desigualdades sociais.



O princípio da isonomia tributária exerce uma função estrutural em relação aos demais princípios, como o da capacidade contributiva, do não confisco, do mínimo existencial que são consequências lógicas do princípio da igualdade. Portanto, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, sendo utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes.

#### **4 O princípio da capacidade contributiva**

No que concerne às normas tributárias, a capacidade contributiva é um instrumento necessário para diferenciação dos contribuintes e tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, ou seja, a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos é um imperativo para todos os Estados Democráticos de Direito.

Conforme assevera Zilveti (2004, p. 134), esse princípio serve de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, repartindo os custos sociais na sociedade, daí ser considerado um corolário do princípio da igualdade.

Em muitas Constituições, se prevê expressamente o princípio da capacidade econômica do contribuinte, como a Constituição italiana e a espanhola. Merece destaque a Constituição italiana em que o dispositivo já há muito vem sendo estudado pela doutrina.

O princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente na Constituição italiana no artigo 53, conforme descrito na íntegra por Conti (1997, p. 44): “*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a critério di progressività*”.

Tipke e Yamashita (2002, p. 31) descrevem com propriedade o significado do princípio da capacidade contributiva:

[...] o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.



A nossa Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva no parágrafo 1º do artigo 145, conforme descrito abaixo:

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.

No estudo do princípio da capacidade contributiva é inevitável a análise da progressividade tributária que, para muitos, trata-se de um princípio instrumental da capacidade contributiva e para outros, um critério ou técnica de tributação. A progressividade tributária consiste na aplicação de alíquotas adequadas à base de cálculo, portanto, trata-se de uma técnica tributária instrumental para concretização do princípio da capacidade contributiva ao aplicar alíquotas maiores à medida que se aumenta a base de cálculo do imposto. Em relação ao imposto de renda, por exemplo, quanto mais alta a renda mais elevada será a alíquota a ser aplicada.

#### **4 A técnica da progressividade tributária como instrumento densificador do princípio da capacidade contributiva**

É comum se referir a progressividade com sendo um princípio, contudo a progressividade das alíquotas é apenas um critério instrumental de grande importância para realização do princípio da isonomia substancial. A nossa Constituição consagrou vários critérios técnicos no sentido de se implantar um sistema tributário mais justo. Esses critérios técnicos são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. O instrumento técnico permitirá a intervenção econômico-social, induzindo, incentivando ou inibindo comportamentos por meio da carga tributária menor ou mais gravosa. Dentre esses instrumentos técnicos, o mais importante é o da progressividade cuja finalidade é buscar a justiça distributiva ao tributar mais pesadamente os ricos para transferir para as camadas mais pobres em forma de bens ou serviços.

Foi a partir da segunda metade do século XIX que a tributação progressiva ganhou maior relevância quando se concebeu que a realização do princípio da



capacidade contributiva exige elevar o tributo mais do que proporcionalmente ao crescimento da renda. Com este novo pensamento, reconheceu-se legítima a tributação progressiva. No final do século XIX e no início do século XX, praticamente em todos os países existiam impostos com alíquotas progressivas (PIKETTY, 2014).

O artigo 145 da Constituição determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo auferir a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, a tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, de modo a alcançar a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Justiça tributária implica, pois, que o Estado possa instituir um sistema tributário que, dentre outras condições, assegure que todos contribuam em conformidade com os seus recursos.

A progressividade tributária pressupõe que a relação tributo/capacidade contributiva aumente com o nível econômico do contribuinte, isto é, a medida em que se aumenta a capacidade econômica aumenta-se a contribuição de modo mais que proporcional.

Velloso (2010, p. 175) esclarece que:

Pode-se utilizar a técnica da progressividade para alcançar finalidades variadas, tanto fiscais quanto não fiscais. A progressividade fiscal está intimamente vinculada à capacidade contributiva, haja vista que se destina a promover-la. É necessariamente amena, suave. A extrafiscal, por outro lado, costuma ser mais acentuada, ao ponto de contrapor-se ao princípio da capacidade contributiva.

Piketty (2014, p. 484) afirma que a inovação mais importante do século XX, em matéria tributária, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda:

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI.

Piketty (2014, p. 484-485) também esclarece que a técnica da progressividade tributária desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século passado, mas alerta que “hoje está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente



debatidas) quanto do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal)”.

Vários países adotaram, expressamente ou implicitamente, a progressividade tributária como critério informador do sistema tributário. A Constituição Italiana, em seu artigo 53, consagra expressamente o referido princípio como critério para alcance da capacidade contributiva: *"Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."*

Da mesma forma, a Constituição espanhola faz alusão expressa ao princípio da progressividade, no seu artigo 31, dando a ele sentido semelhante ao dado na Constituição Italiana, qual seja, o de um instrumento para alcance da capacidade contributiva: *"Art. 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. Ou seja, todos contribuirão para as despesas públicas em harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, que, de forma alguma, terá alcance confiscatório.

Na Alemanha, o princípio da capacidade contributiva e o da progressividade não estão expressamente previstos no texto constitucional, porém a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã entende que tais princípios são plenamente aplicáveis em razão dos direitos fundamentais, do princípio da igualdade e como uma decorrência lógica do Estado Social.

Não obstante, a Constituição de 1988 somente se referir expressamente a progressividade fiscal quanto ao IR e ao IPTU, entende-se que a tributação progressiva está implicitamente preconizada no nosso ordenamento jurídico-constitucional. Não que deva ser aplicada a todos tributos ou, especificamente, a todos os impostos, mas deve reportar-se a todo o sistema tributário como um todo. Nessa concepção, Costa (2003, p. 79) admite que se pode ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza proporcional, mas que aplicação conjunta dos mesmos deverá sempre buscar um sistema tributário progressivo.



#### 4.1 A aplicação da progressividade tributária no sistema tributário brasileiro

Embora a Constituição de 1988, como exposto no item anterior, não preveja expressamente que o nosso Sistema Tributário deva ser informado pela progressividade dos tributos, como na Itália e na Espanha, por exemplo, ela se fundamenta implicitamente do modelo de Estado Democrático de Direito constituído expressamente no art. 1º, da CF de 1988. Tal modelo de Estado prima pela igualdade não só formal, mas, sobretudo, a igualdade material. Também consagra como objetivos da República Federativa do Brasil à redução das desigualdades sociais, mediante a construção de uma sociedade justa e solidária.

Ademais, no art. 145, § 1º, da Constituição, consagra, conforme exposto no primeiro capítulo, o princípio da capacidade contributiva como princípio realizador da igualdade em matéria tributária. Assim, se a igualdade substancial, concreta, é o ideal para qual se volta o Estado Democrático de Direito, a progressividade dos impostos é técnica tributária mais adequada ao seu atingimento.

Ressalte-se, também, que o art. 150, II, ao vedar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, autoriza a discriminação entre os desiguais com base no parâmetro da capacidade contributiva.

Da análise sistemática destes dispositivos, depreende-se que a progressividade deve ser adotada para todo o sistema tributário, excetuando-se apenas as espécies tributárias que, por sua natureza, não são adequadamente passíveis de tratamento progressivo.

Costa (2003, p. 98) ao enfrentar tal discussão, afirma:

Entendemos que a todos impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é a exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade.

A menção expressa no texto constitucional apenas a alguns impostos quanto à aplicação da progressividade levou ao entendimento equivocado de que a progressividade estaria vedada para os demais. Na verdade, quis o legislador constituinte destacar uma característica fundamental de alguns impostos, como o



imposto sobre a renda que tem, historicamente, uma função redistributiva da renda. A Constituição não traz nenhum dispositivo vedando à aplicação da progressividade em relação às demais espécies tributárias. Pelo contrário, a progressividade é uma decorrência lógica do princípio da igualdade e deve informar todo o sistema tributário nacional.

A Constituição portuguesa, por exemplo, não traz nenhuma referência expressa a determinado tributo quanto a progressividade, entretanto, estabelece implicitamente, ao prever que o sistema fiscal tem como objetivo a justa repartição dos rendimentos e das riquezas (art. 103.1).

Costa (2003, p. 79) chega a considerar inconstitucional as imposições fixas, e principalmente as regressivas que não sejam para atender a fins extrafiscais. Costa afirma ser pacífico na doutrina, o entendimento segundo o qual a progressividade deve reportar-se ao sistema tributário como um todo, e não apenas um tributo em particular. Dessa forma, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará numa tributação progressiva.

#### **4.1 A regressividade do sistema tributário brasileiro**

Uma classificação formulada pela doutrina é a que divide os impostos em diretos e indiretos. Essa classificação leva em consideração a repercussão do encargo econômico-financeiro suportado pelo contribuinte. São diretos os impostos cujo ônus econômico-financeiro repercute diretamente sobre o contribuinte de direito (determinado pela legislação tributária), ou seja, esse ônus fiscal não poderá ser transferido a terceiros. Por exemplo, os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio cujo o ônus fiscal repercute diretamente sobre os que auferiram renda e sobre os proprietários de determinados bens, respectivamente.

São indiretos os impostos cujo o recolhimento é efetuado pelo contribuinte de direito, entretanto, o encargo econômico-financeiro é transferido e suportado pelo contribuinte de fato. Correspondem aos impostos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS). O ICMS, por exemplo, o contribuinte de direito é o



industrial, comerciante ou produtor e o contribuinte de fato – aquele que suporta o ônus fiscal – é o adquirente (consumidor final) das mercadorias ou serviços.

Com base nas exposições acima, verificou-se a possibilidade de se atribuir caráter pessoal tanto aos impostos sobre a renda quanto aos impostos sobre o patrimônio (impostos diretos). Isso é possível por que o ônus fiscal não é transferido para terceiros, pois o contribuinte de direito é o mesmo que suporta o encargo econômico-financeiro. Por outro lado, é pacífico na doutrina considerar os impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não pessoal. É que, os impostos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços, por terem seus encargos econômico-financeiros transferidos a terceiros, torna-se impossível atribuir caráter pessoal. Aliás, seria impossível identificar todos os contribuintes de fato (consumidores finais) a fim de verificar as condições econômicas individuais de cada um para efeito de graduação do imposto.

Seguindo essa linha de pensamento, Coêlho (2008, p. 84) expôs o seguinte:

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos.

Entretanto, mesmo impostos que não permitam atribuir caráter pessoal e, conseqüentemente, aferir a capacidade contributiva, como é o caso dos impostos indiretos que incidem sobre a renda consumida, é possível adotar outros mecanismos ou instrumentos – como a seletividade – que amenizam a carga tributária sobre os produtos que são extremamente necessários à subsistência das pessoas de baixa renda, preservando, assim, o mínimo existencial.

Dentro dessa mesma linha de raciocínio, Derzi (2010, p. 1097) afirma que:

[...] Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.



A seletividade consiste na graduação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos ou mercadorias. Esse mecanismo tem previsão expressa em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I, da CF) e ao ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF), sendo que no primeiro caso é obrigatório e no segundo facultativo<sup>5</sup>. Essenciais são os produtos, as mercadorias ou os serviços indispensáveis à subsistência, ao desenvolvimento e ao bem-estar da pessoa humana (CANAZARO, 2015, p. 111). Isto se justifica porque indivíduos de baixa capacidade contributiva são os que consomem maior parte de sua renda na aquisição desses bens essenciais. Já os produtos de necessidade média, luxuosa ou supérflua são consumidos por indivíduos de alta capacidade contributiva, devendo ser tributados de forma mais elevada. Em suma, o mecanismo da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos bens ou serviços, serve de parâmetro para realização do princípio da capacidade contributiva.

A carga tributária incidente sobre os tributos indiretos no Brasil, inversamente do que ocorre na maioria dos países desenvolvidos, é bastante excessiva a ponto de comprometer o mínimo existencial, além de contribuir para que o Sistema Tributário Nacional se torne mais regressivo.

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

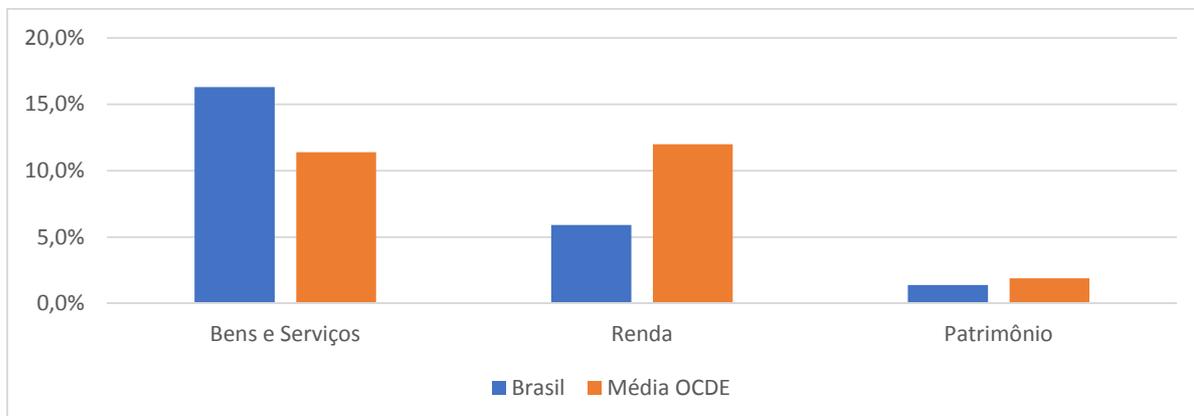
Já a tributação sobre a renda, atingiu apenas 5,9% do PIB, em 2014, correspondendo a aproximadamente 18% do total da arrecadação no Brasil, muito abaixo da média dos países da OCDE. Os tributos que incidem sobre a propriedade correspondem apenas a 1,4% do PIB o equivalente a 4,4% de tudo que se arrecada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

---

<sup>5</sup> O legislador constituinte originário optou por facultar a seletividade em relação às alíquotas do ICMS, pois o enunciado do dispositivo constitucional utilizou a expressão “poderá ser seletivo”. Foi uma escolha equivocada, pois a maioria dos Estados da Federação não a utiliza ou, quando utiliza, se restringe a alguns produtos relacionados à cesta básica.



Gráfico 1 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços 2014 - Países da OCDE (% do PIB).



Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE

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

Na atualidade, os impostos sobre a renda e a herança deviam constituir as bases da tributação do sistema tributário, sendo os tipos mais caracterizados de imposição pessoal e, por conseguinte, adequados a graduação progressiva segundo a capacidade econômica do contribuinte. Pois, são as bases econômicas mais adequadas para promover a distribuição justa da renda e da riqueza. Em relação a herança e legados houve uma involução no Brasil, pois a tributação deixou de ser progressiva.

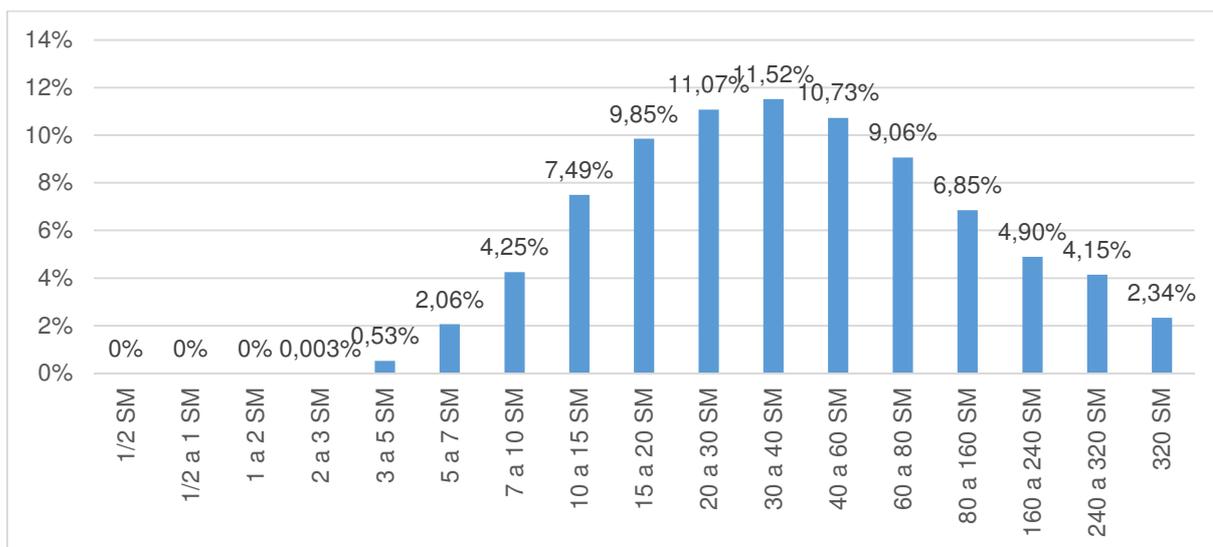
Em relação ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, a defasagem da tabela progressiva e as isenções concedidas pela Lei nº 9.259/95, sobre lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas, tornou a tributação da renda das pessoas físicas regressiva, sobretudo, no topo das maiores rendas, o que contribui para concentração de rendas das classes mais abastadas.

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



faixa de 30 a 40 salários mínimos (11,52%), mas a partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o IRPF passa a ser regressivo e justamente nos estratos de rendimentos mais elevados.

Gráfico 11 – Alíquota Média Efetiva do IRPF por Faixa de Rendimentos



Fonte: Receita Federal do Brasil. Grandes Números DIRPF – RFB. Elaboração própria.

Conclui-se, pois, que a medida que aumenta os rendimentos dos estratos mais elevados, menor é a alíquota média efetiva do IRPF, o que demonstra uma regressividade do IRPF para os maiores rendimentos. Por conseguinte, essas lacunas criadas pela legislação do IRPF, tornou a tributação da renda bastante injusta e a tabela da progressividade também corrobora para essas iniquidades, pois tributa severamente os rendimentos dos trabalhadores e privilegia os elevados rendimentos do capital.

## Conclusão

A arrecadação é o meio pelo o qual o Estado busca alcançar os seus objetivos fundamentais previstos no texto constitucional, sobretudo, os do art. 3º da Constituição Federal. A receita pública, composta por receitas derivadas e principalmente por tributos, é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – segurança, educação,



saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará dependendo, em larga escala, da ação do Estado.

Independentemente da concepção ideológica, é possível encontrar diferentes maneiras de organizar o Estado Liberal, bem como é possível regular o capitalismo de maneira mais progressiva no que concerne à tributação. Em muitos países desenvolvidos, a tributação sobre a riqueza é maior do que a tributação sobre o consumo, e são países capitalistas que são mais competitivos que o Brasil.

No Estado democrático de direito, típico das constituições dirigentes, a função da tributação não se restringe à arrecadação de recursos para cumprir com os objetivos básicos do Estado, mas engloba, também, objetivos de redistribuição da riqueza, justificando a aplicação da progressividade em todo o sistema tributário.

A progressividade decorre do princípio do Estado social e depende da estruturação de um sistema tributário em que haja predominância dos impostos progressivos em relação aos regressivos. No Brasil, no entanto, constata-se a predominância de impostos que incidem sobre o consumo (tributação indireta), em detrimento da tributação progressiva sobre a renda e patrimônio. Assim, nosso sistema tributário é repleto de injustiças, sendo a mais estrutural das injustiças, a concentração da arrecadação em tributos indiretos, sacrificando os indivíduos de baixa renda, caracterizando um sistema tributário bastante regressivo.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 1999. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracaos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracaos_mocos.pdf)>. Acessado em 04 fev. de 2016.

BORGES, José Souto Maior. *A isonomia tributária na Constituição de 1988*. RDT (64): 12.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 33<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2016.



KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PIKETTY, Thomas. *O capital – no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO, Éderson Garin. *Estado de direito e direito tributário: Norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.