

Os Fundamentos da Progressividade no ITR

The Justifications for a Progressive ITR

Lucas Issa Halah

Mestrando em Direito Tributário pela USP. Advogado (São Paulo).

E-mail: *lucas@saidhalahadvogados.com.br* ou *lucas.issa.halah@hotmail.com*.

Resumo

O artigo analisa o debate acerca da justificação da progressividade e sua relação com a capacidade contributiva e com a extrafiscalidade, passando pelo debate acerca da progressividade no IPTU, para então avaliar quais seriam as justificativas para a progressividade no ITR e se tais justificativas encontrariam respaldo no sistema constitucional.

Palavras-chave: progressividade, capacidade contributiva, extrafiscalidade, ITR, IPTU.

Abstract

The article analyses the debate regarding the justifications for a progressive taxation, its relation with the taxpayer's ability to pay and with the scope of influencing his behavior. It also considers the scenario of the IPTU's progressivity to finally assess the justifications for a progressive ITR and evaluate if these justifications are endorsed by the constitutional system.

Keywords: progressivity, ability to pay, inductive taxation, ITR, IPTU.

Introdução

A doutrina tende a afastar a relação até então apontada como necessária de vinculação entre a progressividade e a capacidade contributiva. Victor Polizelli é bastante didático a esse respeito, ao reconhecer que um sistema de alíquotas proporcionais pode conter outros elementos que venham a tornar a tributação economicamente regressiva, ou mesmo progressiva.

Neste último caso, por exemplo, a existência de uma parcela a deduzir do Imposto de Renda que se aplique a uma faixa de renda tributada por uma mesma alíquota implica, na prática, um efeito progressivo, na medida em que a dedução permitida implicará maior desoneração para aquele contribuinte que detenha menor capacidade contributiva, da mesma maneira que deduções permitidas a determinados rendimentos podem tornar o sistema regressivo.¹

Esse seria, portanto, um indicativo de que a capacidade contributiva, para ser atendida, não dependeria unicamente da progressividade de alíquotas, mas

¹ POLIZELLI, Victor Borges. "Progressividade: distribuição de renda e indução". *Revista Direito Tributário atual* n° 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, pp. 372 a 375.

poderia ser atingida por meio de outros critérios que envolvessem, por exemplo, alterações da base tributável.

A despeito de as referências à progressividade costumeiramente dizerem respeito à graduação de alíquotas, outros fatores podem levar à progressividade, à regressividade, ou até mesmo à neutralidade do sistema como um todo. Esta parece ser a progressividade (econômica) que deve ser considerada quando se quer analisar a estrutura tributária, pois é a medida que, no final das contas, irá influir na carga tributária que recai sobre cada contribuinte.²

Zilveti aponta que historicamente a capacidade contributiva como referencial para a tributação teria encontrado sustentação teórica na doutrina de Adam Smith, o qual, pregando um modelo de Estado liberal, identificava na diferenciação da tributação conforme as capacidades individuais o critério adequado para atingir o princípio de igualdade, permitindo a comparação justa entre os contribuintes. Entretanto, curioso notar que Adam Smith nunca defendeu a tributação progressiva, apenas a tributação proporcional.³

Tal posicionamento decorria da teoria do benefício, contudo, essa teoria enfrentou dificuldades para sustentar a tributação progressiva, pois dependia da demonstração de que o benefício individual de cada contribuinte aumentava progressivamente a cada unidade monetária que este auferisse a mais que os demais contribuintes tributados a uma menor alíquota.

Essa demonstração, por ser difícil e falha, demandou a busca por outra justificativa para a progressividade da tributação. Foi com o surgimento da teoria do sacrifício enquanto justificadora da tributação, delineada por Rousseau,⁴ que a noção de que a renda teria uma utilidade marginal decrescente para o indivíduo que fortaleceu defesa da tributação progressiva como necessária para a adequada percepção da capacidade contributiva de tal maneira a respeitar o princípio da igualdade.

A ideia é simples, mas também demandaria difícil demonstração para justificar que a progressão de alíquotas seria correspondente à redução da utilidade marginal de cada unidade monetária a mais auferida por um determinado contribuinte.

Além disso, os exageros na tributação progressiva, notadamente nos períodos das Guerras Mundiais e nos anos subsequentes em que a necessidade de recursos por parte do Estado levou à tributação da renda com alíquotas progressivas que chegavam a patamares de 90% dos rendimentos na Alemanha e de quase 100% nos Estados Unidos e no Reino Unido, fortaleceram um movimento reducionista, e a eleição de Ronald Reagan como presidente dos Estados Unidos em

² Nesse sentido, SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, Ricardo Bezerra; e SOUZA, Edvaldo Santana de. "O sistema tributário brasileiro é regressivo?" fevereiro de 2012, 18 pp. Disponível em <https://fernandonogueiracosta.files.wordpress.com/2013/07/regressividade-do-sistema-tribut-c3a1rio-brasileiro-siqueira-nogueira-e-souza-2012.pdf>.

³ SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, 1976, pp. 255-258, *Apud* KORNHAUSER *Apud*, ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 177.

⁴ POLIZELLI, Victor Borges. "Progressividade: distribuição de renda e indução". *Op. cit.*, pp. 365.

1980 marcou uma onda global generalizada de redução e estabilização da tributação.⁵

Com essa estabilização e a percepção de que o Estado assumira o papel de promover funções sociais, a progressividade passou a ser justificada pela necessidade de promoção de justiça social e redistribuição de renda, o que Zilveti atribui, em certa medida, a influências do ideário marxista.⁶ Fica de lado a justificativa da progressividade com base em critérios de justiça fiscal e passa-se a adotar razões de justiça social relacionadas, portanto à necessidade de uma arrecadação suficiente a permitir o desempenho desses papéis pelo Estado.

Desenvolve-se também o debate sobre o uso da progressividade com função indutora. Sem dúvidas, a tributação progressiva representa uma técnica que implica o agravamento da tributação para determinados segmentos de renda e, dessa maneira, pode servir de instrumento para a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico⁷ por meio da indução do comportamento dos agentes, que buscarão sempre o arranjo fiscalmente mais vantajoso.

A esse respeito, Schoueri se manifesta enxergando a possibilidade de convivência entre capacidade contributiva, igualdade e indução econômica, em uma análise ordenada pela qual primeiro se afere a capacidade contributiva e, na sequência, como se pretende induzir o comportamento dos agentes diferenciando aqueles dotados de igual capacidade contributiva.⁸

Dessa maneira, se a indução pode agir dentro de faixas nas quais há igual capacidade contributiva, o estabelecimento dessas faixas de maneira que elas mesmas representem uma distinção entre os contribuintes e induza seu comportamento não parece ofender a igualdade, desde que não represente o confisco daqueles tributados com mais intensidade.

Parece que hoje a progressividade é instrumento cujo uso é defendido, seja sob a alegação de promover a justiça social e a redistribuição de renda por meio da arrecadação, seja para produzir efeitos indutores do comportamento dos agentes econômicos.

Concluindo-se que as justificativas usuais para a progressividade são a arrecadação para fazer frente a gastos sociais que redistribuam a riqueza e a indução do comportamento dos agentes econômicos, cabe posicionarmos-nos acerca da coerência dessa fundamentação, para então analisarmos o cabimento da progressividade na conjuntura atual e sua aplicação na graduação do ITR.

A conclusão acerca da possibilidade dessas duas formas de justificação permitirá então, a partir da análise do ITR, compreender se os fundamentos que motivaram a progressividade desse imposto são coerentes com nosso sistema constitucional e com as justificativas hoje aceitas para a progressividade em geral.

⁵ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 486.

⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 170.

⁷ Sobre o assunto, vide GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 89 a 92.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 278 a 280.

I. A Progressividade e a Proporcionalidade como Mecanismos para atingir a Capacidade Contributiva, cumprindo um Critério de Justiça Fiscal e Tratamento Iguatário

A capacidade contributiva costumeiramente é tratada de maneira conjunta à progressividade pela Constituição da maioria dos países, atribuindo-se tal fato ao contexto do pós-guerra e à necessidade dos Estados de arrecadarem recursos para sua reconstrução.⁹ A despeito dessa relação feita muitas vezes nos textos constitucionais, não há um consenso sobre a maneira pela qual a progressividade informaria o princípio da capacidade contributiva.

A tentativa de recorrer à progressividade é corriqueiramente justificada por seus defensores como o mecanismo por excelência apto a graduar a tributação de tal modo a atingir com maior precisão a capacidade contributiva, embora tal posicionamento não fique imune a diversos questionamentos por parte da doutrina.

Defendendo a progressividade, José Maurício Conti assevera que ela é essencial à realização da equidade vertical conforme o sacrifício de cada contribuinte, de modo a respeitar o princípio da capacidade contributiva. Por isso, afirma que o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal refere-se apenas à pessoalidade dos impostos ao pregar a presença dessa característica “sempre que possível”, determinando como necessário o respeito à capacidade contributiva em sua graduação.¹⁰

Também para Hugo de Brito Machado, a expressão “sempre que possível” refere-se unicamente ao caráter pessoal, não à graduação conforme a capacidade contributiva,¹¹ posicionamento com o qual concorda José Eduardo Soares de Melo em artigo publicado no mesmo periódico.¹²

Tratando da progressividade no IPTU, Carrazza também defende a progressividade como mecanismo para se atender à capacidade contributiva em uma modalidade de progressão que, no contexto da tributação pelo IPTU, considera extrafiscal.¹³

Já Alberto Xavier parece adotar entendimento, em certa medida, diverso, embora chegue à mesma conclusão, pois estende a aplicação da expressão “sempre que possível” à graduação conforme a capacidade contributiva, com a ressalva de que a possibilidade ou não de tal critério de graduação dependeria da natureza do imposto, mas reconhece desde já não haver impossibilidade de tal forma de graduação em nenhum dos impostos previstos na Constituição de 1988, embora não descarte a possibilidade de um imposto residual vir a ser incompatível.¹⁴

⁹ Nesse sentido, vide ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. *Op. cit.*, p. 181.

¹⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 46.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. “O princípio da capacidade contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 14. São Paulo, 1989, pp. 124 a 126.

¹² SOARES DE MELO, Eduardo. “Capacidade contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias* vol 14. São Paulo: 1989, p. 149.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. “A progressividade na ordem tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 64, p. 47.

¹⁴ XAVIER, Alberto. “Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva”. Separata da *Revista de Direito Público* para o V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 1991, p. 119.

A doutrina nacional parece começar a divergir desse posicionamento com Geraldo Ataliba. Fundamentando seu raciocínio nas ideias de Neumark, o autor reconhece na progressividade uma forma de compensar a regressividade natural de alguns impostos,¹⁵ como o ICMS, o que implicaria reconhecer uma função técnica da progressividade relacionada apenas indiretamente com a necessidade de se atender à capacidade contributiva.

Segundo este fundamento, portanto, a progressividade seria necessária para evitar a regressividade geral do sistema tributário, ou ao menos para compensá-la,¹⁶ embora não sirva isoladamente para atingir a capacidade contributiva. Pelo contrário, o raciocínio parece reconhecer na proporcionalidade o perfeito atendimento da capacidade contributiva, afinal, se o mérito da progressividade está em equilibrar o efeito regressivo de outros tributos, ausente tal efeito regressivo a proporcionalidade seria medida suficiente a garantir a justiça fiscal.

De maneira mais contundente e diretamente contrária à apontada relação entre a progressividade e a capacidade contributiva, Zilveti oferece diversas críticas. Na tentativa de desconstruir a premissa de que a progressividade é necessária, afirma que o papel da progressividade como instrumento de distribuição de riqueza não é comprovado por estudos estatísticos, entendendo que tais estudos dificilmente levariam à defesa da progressividade, pois as camadas mais abastadas da população possuem acesso a instrumentos, como o planejamento tributário, que lhes permitiriam evitar ou compensar os efeitos da progressividade, de maneira que a progressividade oneraria em maior medida as camadas intermediárias, contrariando o princípio da capacidade contributiva.

Ainda, o autor assevera que a distribuição de alíquotas graduadas unicamente com base na renda do indivíduo não seria suficiente para aferir a capacidade contributiva conforme o princípio da igualdade, mas apenas para aferir a capacidade econômica dos contribuintes.¹⁷

Esse raciocínio é corroborado por Yonne Dolácio de Oliveira, que nos fornece o elucidativo exemplo segundo o qual um contribuinte que tem um rendimento dez vezes maior que outro contribuinte não necessariamente terá uma capacidade contributiva mais do que dez vezes maior, de maneira que a progressividade tributaria de modo desigual as mesmas manifestações de riqueza, por considerar unicamente o critério pecuniário.¹⁸ A capacidade contributiva, portanto, não seria respeitada e consequentemente a igualdade também não.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. "IPTU - progressividade". *Revista de Direito Tributário* v. 15, n. 56. São Paulo, abril/junho de 1991, p. 81.

¹⁶ Pesquisas demonstram que no Brasil o sistema tributário é praticamente neutro, pois a progressividade da tributação da Renda, embora onere de maneira substancialmente maior uma parcela extremamente pequena da população, é compensada pela regressividade da tributação como um todo, especialmente da tributação sobre o consumo. Nesse sentido vide SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, Ricardo Bezerra; e SOUZA, Edvaldo Santana de. "O sistema tributário brasileiro é regressivo?" *Op. cit.*, pp. 14 a 18.

¹⁷ HACKET, Frank Warren. "The constitutionality of the graduated income tax law". *Yale Law Review* vol. 25, n. 6, abril de 1916, p. 427.

¹⁸ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. "Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição". *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 5, nº 17. São Paulo, outubro-dezembro de 1996, p. 42.

O raciocínio de Yonne é desenvolvido por Schoueri, que demonstra com um claro exemplo que a progressividade muitas vezes viola a capacidade contributiva em virtude do corte anual determinado pela legislação do Imposto de Renda por uma razão e praticabilidade.¹⁹ Imaginemos a tributação de um jogador de futebol comparada à tributação de um juiz de direito e de um advogado.

Embora seja plenamente possível que, ao longo da vida, todos eles venham a auferir a mesma renda, é inegável que o jogador de futebol tem uma elevada renda nos primeiros anos de sua carreira, que é bastante curta. Por outro lado, o juiz inicia sua carreira com uma remuneração bastante elevada, mas que aumenta pouco ao longo de sua carreira, enquanto o advogado inicia sua vida profissional com rendimentos baixos, tendo no final de sua carreira o ápice de sua remuneração.

Ora, a tributação progressiva levaria a que sobre o jogador de futebol recaísse uma tributação muito maior do que sobre o advogado, que por sua vez pagaria seus tributos em montante diverso do que o juiz de direito, embora todos tenham ao final de suas vidas, auferido a mesma renda de seu trabalho e, portanto, natural seja presumir igualdade de capacidade contributiva entre os três.

Finalmente, Klaus Tipke e Joachim Lang também reconhecem que a progressividade não seria uma expressão da capacidade contributiva, mas dos ideais de um Estado social redistributivo.²⁰

Constatamos, assim, certa prevalência dos argumentos que defendem que a progressividade não necessariamente leva à justiça fiscal e não é demanda da capacidade contributiva. Entretanto, sua justificação pela necessidade de promoção da redistribuição de riquezas e implantação de políticas sociais parece convincente e merece ser analisada com maior vagar.

II. A Progressividade como Instrumento de Redistribuição de Riquezas e Implementação de Políticas Sociais

Partindo da justificação da tributação progressiva como mecanismo de redistribuição de riquezas e implementação de políticas sociais, parece que a tributação progressiva por si só não teria o condão de cumprir tal finalidade.

Primeiro, porque a tributação proporcional já retiraria quantidades maiores dos mais ricos, que em princípio demandam menos ações e serviços do Estado, de maneira que em tese haveria uma sobra arrecadatória que dispensaria a progressividade.

Ademais, se a redistribuição é o fundamento para a progressividade, então os recursos arrecadados deveriam ser destinados em maior medida à implantação de políticas públicas que beneficiem as parcelas da população com menor capacidade contributiva. A esse respeito cabe trazer o posicionamento de Alcides

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 360.

²⁰ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. V. 1. 18ª ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 202 a 203.

Jorge Costa,²¹ para quem a tributação progressiva é completamente inócua se os recursos arrecadados em desproporção forem empregados em políticas que beneficiem em maior medida a parcela mais abastada da população.

Em uma situação como essa, o efeito prático seria equivalente ao de uma tributação proporcional ou até mesmo regressiva, trazendo o agravante de que o Estado estaria invadindo a esfera de atuação do particular em um nível superior ao necessário e, portanto, desproporcional.

O autor ainda aponta que essa relação de financiamento do Estado implica a quase automática distribuição desequilibrada, pois, por financiarem a maior parte dos gastos públicos, os contribuintes mais abastados influiriam politicamente para receberem do Estado um retorno compatível ou até maior do que sua “contribuição”.

Concorda-se com o Professor Alcides quanto ao argumento de que o controle de gastos é que teria o papel de concretizar a redistribuição de riquezas, o que acaba não ocorrendo muitas vezes em virtude das amarras estabelecidas pelo financiamento de campanhas políticas pelos contribuintes mais abastados. Mas seria essa ineficácia suficiente para objetar-se a progressividade?

Poder-se-ia alegar que o argumento não parece suficiente para inviabilizar a defesa da progressividade, pois trata-se de problema de Direito Financeiro que não cabe à tributação solucionar. Tal objeção a princípio parece válida, mas deve-se ressaltar que, admitindo-se a premissa de Alcides, de que as camadas mais abastadas conseguem concentrar os gastos estatais em políticas que os beneficiem, defender que essa constatação possa impedir a progressividade implicaria admitir deliberadamente que os contribuintes mais abastados se valessem de sua própria torpeza para impedir tentativas de implementação ou agravamento da progressividade.

Parece mais adequado o exame de proporcionalidade da progressividade ao nos depararmos com a inequívoca ineficácia desta enquanto meio de promover a redistribuição de riquezas.²² Se a justificativa para a desproporção é o financiamento de medidas reequilibradoras, então a constatação de que essa finalidade não é respeitada poderia suscitar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da progressão, por desrespeito à proporcionalidade notadamente em seus critérios de adequação e necessidade, mas também no critério de proporcionalidade em sentido estrito.²³

Entretanto, isso levaria ao mesmo problema prático encontrado na constatação de Alcides, de aceitar a manipulação dos gastos estatais de maneira a retirar a possibilidade de fundamentação da progressividade.

Por outro lado, talvez se pudesse concordar com a desproporcionalidade da progressividade em tal cenário, se demonstrado que os recursos hoje existentes

²¹ COSTA, Alcides Jorge. “Capacidade contributiva”. *Revista de Direito Tributário* no 55. São Paulo: Malheiros, janeiro-março de 1991, p. 301.

²² Nesse sentido vide SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, Ricardo Bezerra; e SOUZA, Edvaldo Santana de. “O sistema tributário brasileiro é regressivo?” *Op. cit.*, pp.14 a 18.

²³ Nesse sentido, vide LEÃO, Martha Toríbio. “A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro”. *Revista de Direito Tributário atual* nº 28. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 201 a 205.

seriam suficientes para a promoção da redistribuição de riquezas caso fossem direcionados a investimentos que atendessem às camadas mais pobres, a despeito da progressividade.

Entretanto, uma comparação entre a arrecadação brasileira *per capita* e a arrecadação *per capita* dos países desenvolvidos nos leva a uma primeira impressão de que os recursos hoje arrecadados pelos cofres públicos brasileiros não seriam suficientes para a promoção de políticas públicas em níveis desejáveis, típicos dos países desenvolvidos.

Talvez, nesse cenário, devêssemos concluir pela necessidade da progressividade da tributação, já que a elevação da tributação por uma alíquota fixa, embora pudesse elevar a arrecadação, representaria uma pressão ainda maior sobre as parcelas menos abastadas da população.

Fazendo os cálculos necessários à análise proposta, dados do Banco Mundial demonstram que em 2013 o PIB *per capita* brasileiro era de 15.037,00 dólares, enquanto o PIB *per capita* alemão era de 44.469,00 dólares, resguardada a paridade do poder de compra nos respectivos países.²⁴

Desde já se nota que o PIB *per capita* na Alemanha é, em números reais, quase três vezes o PIB *per capita* brasileiro, o que tornaria difícil uma equiparação entre a arrecadação *per capita* a não ser que a carga tributária brasileira fosse substancialmente mais elevada do que a carga tributária alemã.

Entretanto, a disputa fica ainda mais injusta quando se constata que a carga tributária bruta no Brasil era, em 2013, de cerca de 35,95% do PIB,²⁵ enquanto a carga tributária bruta na Alemanha era de cerca de 37,6% do PIB, também em 2013.²⁶ Esses dados nos permitem concluir que a arrecadação *per capita* no Brasil era de 5.405,8 dólares por ano, enquanto na Alemanha essa arrecadação era de 16.720,35 dólares ao ano.

Após essa constatação, defender que a carga tributária no Brasil é elevada e que os recursos arrecadados pelo Estado são suficientes para estabelecer um nível de serviços estatais típico de países desenvolvidos parece não ser tão simples. Para atingir um nível de redistribuição de riquezas compatível com o de países desenvolvidos, talvez o país precise aprimorar a progressividade em sua tributação de maneira que a arrecadação *per capita* se equipare à de países desenvolvidos.

Essa conclusão ganha força quando se considera que em determinados países desenvolvidos como a Alemanha, os Estados Unidos, a França e o Reino Unido, como já se demonstrou pela referência à obra de Thomas Piketty, a carga tributária durante o período das guerras, e por longo tempo após seu término, foi da ordem de 90%, enquanto no Brasil nunca se atingiu esse patamar.

Evidentemente, não há consenso sobre os efeitos dessa elevação da carga tributária no período mencionado e o crescimento do PIB *per capita* nos países de-

²⁴ Disponível em http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc. Consulta em 21.6.2015.

²⁵ Disponível em http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc. Consulta em 21.6.2015.

²⁶ Disponível em <http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html>. Consulta em 21.6.2015.

envolvidos, mas, ainda que descartada tal relação, parece difícil negar que realmente faltam recursos no Brasil para a promoção da redistribuição de riquezas e a implementação das políticas sociais preconizadas pela Constituição.

Marjorie Kornhauser²⁷ parece enxergar tal realidade ao asseverar que a progressividade na tributação seria mecanismo para atingir a igualdade pela redistribuição de riqueza, o que parece não se ater à ideia de capacidade contributiva, mas à busca de justiça social. Conclusão com a qual parece concordar Blumens-tein.²⁸

Delineado este cenário, não parece incorreta a assertiva de que, talvez, para atingir maiores níveis de desenvolvimento econômico seja necessário agravar a tributação sobre as camadas mais ricas para que então se possa oferecer às camadas mais pobres maior suporte e políticas sociais até que, com a agregação de valor aos produtos e serviços produzidos internamente decorrente da maior qualificação profissional, se eleve a arrecadação *per capita* a ponto de tornar possível a redução da carga tributária, mantendo-se a progressividade sem a redução da arrecadação *per capita*.

Evidentemente não se pode desconsiderar os possíveis efeitos de tal prática para o Brasil enquanto destino de investimentos internacionais e quanto à manutenção dos investimentos nacionais.

Nesse sentido, Blum e Kalven²⁹ oferecem outras críticas à progressividade, mais relacionadas aos efeitos desestimuladores que teriam sobre o mercado e, por consequência, sobre a arrecadação e consecução dos objetivos de redistribuição de riquezas.

Defendem tais autores que a tributação progressiva desestimularia o contribuinte a trabalhar ao elevar a pressão sobre cada parcela de renda extra obtida, em certa consonância com o posicionamento exposto por Mankiw quando analisa os efeitos da elevação da tributação sobre a arrecadação, expressos pela Curva de Lafer.³⁰

A tributação progressiva também seria desestimulante em outros aspectos, pois aumentaria o custo para que os contribuintes pudessem cumprir suas obrigações tributárias, ao mesmo tempo em que elevaria os custos de fiscalização pela Administração Tributária, gerando maior índice de sonegação de modo que, na prática, acarretaria mais danos do que benefícios e ainda não permitiria a arrecadação dos recursos necessários à redistribuição.

²⁷ KORNHAUSER, Marjorie E. *The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction*, 86 Mich. L. Rev. 465 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. *Federal Income Tax Anthology*. 2ª tir. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997), 2003, pp. 132- 139.

²⁸ BLUMENSTEIN, Ernst. *Schweizerisches Steuerrecht v. 1*, p. 177, *Apud* KLETT, Kathrin. *Progressive Einkommensteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz - 100 Jahre nach Georg Schanz*, in *Die Steuerrechtsordnung in Diskussion*. Colônia, 1996, p. 608, *Apud* ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. *Op. cit.*, p. 182.

²⁹ BLUM, Walter J.; e KALVEN JR., Harry. *The uneasy case for progressive taxation*, 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952) (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. 2ª tir. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997), 2003, pp. 112-120.

³⁰ MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução da 3ª ed. norte-americana por Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2008, pp. 169 a 171.

Tais argumentos, entretanto, ainda que fossem procedentes individualmente, não parecem trazer efeitos tão grandes à economia a tal ponto de implicar perdas que prejudicassem o objetivo de redistribuição como um todo e então pudessem sustentar a inviabilidade da progressividade.

Contraditando o posicionamento de Blum & Kalven, Bankman & Griffith³¹ oferecem razões na defesa da progressividade enquanto instrumento redistributivo. Defendem que progressividade não reduz a eficiência do trabalho se a elasticidade da oferta for baixa, o que se verifica de maneira geral, exceto com relação à mulheres casadas com filhos novos e aposentados das classes média e alta. A renda gerada por tais grupos não parece ser expressiva a ponto de inviabilizar a progressividade.

A premissa de que a progressividade aumentaria o custo e a complexidade da Administração Tributária tanto para os contribuintes quanto para o Estado não seria também verdadeira, pois quaisquer aumentos nesse sentido poderiam ser compensados com simplificações em outros setores.

Ademais, tais autores afirmam que estudos econômicos teriam demonstrado que a progressividade em si não seria a maior responsável pelos elevados custos administrativos e pelos custos dos contribuintes com a contratação de serviços de advogados. Infirmado essa elevação de custos de *compliance* e de fiscalização, concluem que o desincentivo ao investimento e ao trabalho em virtude da progressividade, se houvesse, decorreria apenas da majoração da tributação em si.

Complementando o raciocínio de Bankman & Griffith, Thomas Piketty demonstra com bastante acuidade que a tributação elevada nos Estados Unidos não teria desestimulado o desenvolvimento e o trabalho, na verdade o autor defende justamente o contrário, que a elevada tributação em si parece, no contexto das Grandes Guerras e nos anos subsequentes, ter incentivado a inovação em níveis até hoje não vistos novamente.

Em que pese a coerência da demonstração feita pelo autor, parece-nos que a mobilidade de capitais e pessoas naquele contexto era muito menor do que é hoje, tanto pelos efeitos devastadores das Guerras Mundiais, quanto pelas pressões políticas que marcaram o período da Guerra Fria. A mobilidade hoje é muito maior, a tecnologia facilitou a locomoção de pessoas, a remessa e controle de investimentos a todos os locais do globo, bem como a exploração de mercados até então restritos.

Dessa forma, concordamos que, em patamares elevados, conforme demonstrado pela Curva de Lafer, a progressividade da tributação implicaria um ônus muito elevado à parcela da população que mais contribui para a arrecadação e induziria o escoamento da base tributária nacional.

Parece-nos, portanto, mais adequado e cauteloso que as alíquotas implementadas por um sistema progressivo sejam determinadas com atenção aos efeitos indutores negativos de uma tributação elevada sobre a parcela da população

³¹ BANKMAN, Joseph; e GRIFFITH, Thomas. *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 Cal. L. Rev. 1905 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. 2ª tir. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997), 2003, pp. 121-128.

que possui condições para se planejar tributariamente, retirar seus investimentos (ou até se mudar) do país, ou ainda optar por nunca aqui ingressar.

Vale dizer, um sistema progressivo que tributasse a renda em um patamar muito maior do que o vigente para garantir a elevação da arrecadação *per capita* teria o efeito indutor nefasto de afastar os investimentos internacionais do Brasil e, ao mesmo tempo, repelir os investimentos locais existentes, de maneira que outras alternativas para elevar o PIB *per capita* e aumentar a eficiência da Administração seriam necessárias.

Parece mais adequado à realidade nacional e ao contexto internacional presente, que medidas para tornar mais eficaz a aplicação dos recursos públicos fossem adotadas, de tal maneira que o reinvestimento promotor da elevação do PIB *per capita* não tivesse o efeito de cunha³² que uma tributação progressiva a patamares elevados teria.

Por exemplo, parece-nos que a redução do número de ministérios e da quantidade de cargos comissionados dentro deles, a redução dos “acessórios” aos já elevados salários de determinados cargos públicos e a adoção de medidas de gestão da máquina pública que no setor privado geram tanta eficiência poderiam liberar recursos para a promoção de políticas sociais e a redistribuição de riquezas, sem que fosse necessário elevar a tributação sobre uma parcela da população que já é tributada em níveis de países desenvolvidos a despeito de não ter o correspondente retorno.

A progressividade, assim, demonstra-se ferramenta útil nesse sentido, mas que não pode desconsiderar os efeitos negativos da elevação da carga tributária sobre uma parcela da população que já é onerada em padrões internacionais, em um contexto de economia globalizada e de elevada mobilidade de capitais e de pessoas.

III. Os Objetivos Extrafiscais da Progressividade

Alguns autores tem enxergado na finalidade de redistribuição de riquezas uma finalidade extrafiscal da norma tributária,³³ entretanto, consideramos a função redistributiva como uma função possivelmente extrafiscal, mas tipicamente arrecadatória. Isso, pois usualmente as referências a tal função não tratam da indução do comportamento dos particulares para que estes cumpram espontaneamente os objetivos pretendidos pelo Estado, mas da arrecadação de recursos, retirando-os dos particulares para que então o Estado intervenha no domínio econômico³⁴ e implemente as medidas consideradas necessárias para tanto.

Entretanto, não se discorda que para além dos efeitos fiscais, efeitos extrafiscais poderiam justificar a tributação progressiva. Reconhecendo tal possibilidade com precisão terminológica, Zilveti admite que, se a progressividade fosse justificada por razões extrafiscais, ela poderia ser aceita a despeito de qualquer

³² MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia. Op. cit.*, p. 169.

³³ Nesse sentido, por exemplo LEÃO, Martha Toríbio. “A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro”. *Op. cit.*, nota 24 *supra*.

³⁴ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). *Op. cit.*, nota 8 *supra*.

demonstração de que os recursos arrecadados tivessem sido destinados a finalidades redistributivas.³⁵

A progressividade poderia ser usada, por exemplo, para desestimular a concentração fundiária e a manutenção de propriedades improdutivas, induzindo o adequado aproveitamento do solo e a distribuição da terra, concretizando o vetor constitucional de fomento à Reforma Agrária.

Ao mesmo tempo, Zilveti ressalta que um imposto sobre o patrimônio, por atingir uma renda acumulada que já foi tributada quando auferida, por si só já atingiria seu papel de redistribuir riquezas por trazer aos cofres do Estado valores que elevavam a capacidade contributiva do contribuinte, mas que já foram tributados pelo Imposto de Renda. A instituição de alíquotas progressivas na tributação do patrimônio poderia então potencializar esse efeito de redistribuição quase automática, ao mesmo tempo em que desestimularia a acumulação de grandes fortunas, induzindo seu emprego, por exemplo, no consumo ou mesmo em atividades produtivas.

A despeito da exceção acima, o autor critica a baixa efetividade da tributação sobre o patrimônio em virtude da facilidade de que dela se escape por planejamentos tributários, mas esse argumento, como vimos acima, é falacioso, pois tende a legitimar de forma circular uma política influenciada pelas classes mais altas, interessadas no bloqueio de medidas que agravem sua carga tributária e instituem a progressividade. Por isso, não nos parece uma justificativa adequada.

Piketty parece dar continuidade a esse raciocínio acerca do efeito automático redistributivo da tributação sobre o capital, ao defender a instituição de um imposto mundial sobre o capital como instrumento de bloquear o que ele chama de uma “espiral desigualadora sem fim”, pois aproximaria os contribuintes em seus pontos de partida, ao mesmo tempo em que recolocaria recursos na economia para serem alocados pelo Estado de acordo com as necessidades coletivas.³⁶

Parece-lhe que a progressividade, ainda que não sirva à redistribuição de renda, poderia ter o efeito extrafiscal de induzir o comportamento dos agentes econômicos, além de implicar a redistribuição de riquezas por tributar uma renda poupada e, assim, reduzir o ponto de partida das classes mais abastadas de maneira a diminuir o grau de desigualdade existente entre contribuintes.

Não é nosso objetivo discorrer acerca da efetividade da tributação do patrimônio, sua conveniência e até sua constitucionalidade, mas parece-nos que a constatação de que a tributação da terra de forma progressiva pode ter finalidades extrafiscais autorizadas constitucionalmente poderia legitimar a progressividade do ITR, independentemente desse debate.

O reconhecimento da possibilidade de se atribuir funções extrafiscais à progressividade e de se legitimar a tributação progressiva em virtude de seus efeitos extrafiscais, a despeito de qualquer consideração acerca do efetivo reinvestimento de recursos, nos leva assim à análise da tributação progressiva implementada no Imposto Territorial Rural. Afinal, teria ela uma função meramente arrecadadora

³⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. *Op. cit.*, p. 181.

³⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. *Op. cit.*, pp. 501 e 502.

ou teria ela funções extrafiscais decorrentes de previsões constitucionais de outra ordem?

IV. O Caráter Fiscal e Extrafiscal da Progressividade do ITR

A progressividade do ITR é autorizada expressamente pela Constituição Federal em seu artigo 153, parágrafo 4º, inciso I, segundo o qual o ITR terá suas alíquotas estabelecidas de maneira progressiva, de tal modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A progressividade, então, parece constitucionalmente determinada a despeito de e em desconsideração ao valor da terra ou a qualquer finalidade puramente ou majoritariamente arrecadatória, diferentemente do que ocorreu com o IPTU a partir da Emenda Constitucional nº 29/2000 que, inserindo o inciso I no parágrafo 1º do artigo 156, permitiu expressamente que o IPTU fosse progressivo em razão do valor do imóvel, independentemente de qualquer consideração acerca do cumprimento da função social da propriedade.

Relativamente ao IPTU, não se pode esquecer o intenso debate acerca da constitucionalidade de diversas leis municipais que o instituíram de maneira progressiva, dividindo doutrinadores acerca da possibilidade de aferição da capacidade contributiva (subjéctiva) nos impostos reais.

Defendendo a existência de uma restrição constitucional à progressividade no IPTU unicamente por razões de política urbana, pode-se mencionar como expoentes Marco Aurélio Greco e Yonne Dolácio de Oliveira.

Para Marco Aurélio Greco, a progressividade enquanto instrumento estatal de mitigação do direito de propriedade foi plenamente regulada pela Constituição e não poderia ter sua aplicação ampliada por uma interpretação subjéctivista do texto constitucional. Isso, porque, ao impor limites estritos à progressividade no IPTU, o constituinte teria determinado a vinculação de sua instituição (prevista pelo artigo 156, parágrafo 1º, conforme a redação anterior à EC 29/2000) aos requisitos do artigo 182 da CF.³⁷

Já para Yonne Dolácio de Oliveira, a capacidade contributiva não demanda a progressividade, diferentemente do que ocorre na Itália por vinculação constitucional expressa.

Ademais, contrariamente ao que afirma Alcides Jorge Costa, Yonne defende que não haveria uma progressividade geral que autorizasse o IPTU progressivo com finalidade redistributiva, já que a redação constitucional anterior à EC 29/2000 vinculava a progressividade ao não cumprimento da função social da propriedade e determinava sua facultatividade ao município competente.

Por outro lado, não foram poucos os defensores de que a Constituição Federal não proibiria a progressividade com base no valor do imóvel, pelo fato de que o artigo 145, parágrafo 1º, deveria ter sua redação interpretada no sentido de que os impostos serão pessoais sempre que possível e, ainda que não o sejam, serão graduados conforme a capacidade contributiva.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio. "IPTU: progressividade, função social da propriedade". *Revista de Direito Tributário* v. 23, nº 93. São Paulo, janeiro/março de 1990, pp. 118 a 119.

Alcides Jorge Costa reconhece que haveria “duas progressividades” previstas na Constituição, uma delas no artigo 182 e a outra no artigo 156, parágrafo 1º, sendo que esta última não teria qualquer objetivo de reordenamento urbanístico, para usar as palavras de Yonne.

Partindo dessa premissa, o autor entende que o artigo 145, parágrafo 1º, trata da capacidade contributiva (que seria compatível com a progressividade, embora não a demandasse) de maneira ampla o suficiente para abranger o IPTU e possibilitar a instituição de alíquotas progressivas em função do valor do imóvel.³⁸

Geraldo Ataliba também reconhecia a possibilidade de instituição da progressividade para o IPTU em função do valor do imóvel, mas enxergava nela uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva para os impostos pessoais, ao mesmo tempo em que via no artigo 145, parágrafo 1º, um dispositivo que se aplicava indistintamente a todos os impostos, pois todos poderiam ser graduados conforme a capacidade contributiva, não só os pessoais ou os que fossem compatíveis com tal graduação. Isso tornaria a progressividade conforme o valor do imóvel não só permitida, como obrigatória, diferindo portanto de Alcides Jorge Costa quanto à fundamentação de suas ideias.³⁹

Levada a questão aos tribunais superiores, o STF adotou o posicionamento de que a redação constitucional vigente antes da EC 29/2000 não permitia a progressividade no IPTU em função do valor do imóvel, notadamente tendo em vista ser este um imposto real e não pessoal.

Nesse sentido decidiu o STF ao julgar o RE 234.105-3 e o RE 153.771-0, nos quais assentou o posicionamento de que a aferição da capacidade contributiva nos impostos reais não seria possível, de maneira que a progressividade do IPTU conforme o valor do imóvel não seria justificável pela interpretação do artigo 145, parágrafo único, da CF, ainda que ele determinasse a todos os impostos a graduação conforme a capacidade contributiva.

Essa onda de questionamentos, inclusive, foi uma das motivações para a elaboração da Emenda Constitucional 29/2000 acima referida, que solucionou a questão de maneira que hoje a autorização constitucional para a progressividade no IPTU se estende à progressividade conforme o valor do imóvel a despeito do artigo 145, parágrafo único, da CF.

Antes, portanto, parece que o STF aceitaria a fundamentação da progressividade do IPTU unicamente com base em objetivos extrafiscais e nos termos determinados expressamente pela Constituição, para induzir ao cumprimento da função social da propriedade, mas com a EC 29/2000, a progressividade do IPTU passou a ser permitida também em virtude de razões de fiscais.

Assim solucionou-se a questão, pelo menos para maior parte da doutrina, embora ainda haja doutrinadores, como Aires Barreto, que defendam a inconstitucionalidade dessa Emenda Constitucional.⁴⁰

³⁸ COSTA, Alcides Jorge. “IPTU - progressividade”. *Revista de Direito Público* v. 23, nº 93. São Paulo, janeiro/março de 1990, p. 240.

³⁹ ATALIBA, Geraldo. “IPTU - progressividade”. *Revista de Direito Tributário* v. 15, nº 56. São Paulo, abril/junho de 1991, pp. 80 a 81.

⁴⁰ BARRETO, Aires F. “Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU)”. In: TÓRRES, Helene Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em honena-*

É ainda curioso notar que, após a EC 29/2000, o STF parece ter alterado seu posicionamento com relação à possibilidade da progressividade para aferição da capacidade contributiva, decidindo no RE 562.045/RS que a progressividade era necessária para atender à capacidade contributiva e que a capacidade contributiva deveria ser critério de graduação progressiva de todos os impostos.

Pois bem, partindo da análise feita acima com relação ao IPTU, é inevitável notar que com relação ao ITR não houve autorização expressa na Constituição Federal para que ele fosse graduado em função do valor do imóvel como mecanismo para se atingir a capacidade contributiva, ou ainda com um objetivo extrafiscal outro que não o desestímulo às propriedades improdutivas.

Na linha do que decidiu o STF anteriormente à vigência da EC 29/2000, o artigo 145, parágrafo 1º, não conferiria a faculdade de que um imposto real como o ITR pudesse ser progressivamente graduado como forma de atendimento à capacidade contributiva.

Também após a EC 29/2000, parece-nos que as alterações constitucionais não objetivaram promover mudanças na sistemática do ITR, afinal, este imposto é tratado em dispositivo constitucional próprio que passou por alterações pela EC 42/2003 as quais passaram ao largo desse debate.

Seria, portanto, inconstitucional qualquer tentativa de instituição de uma progressividade no ITR que não tivesse relação direta com o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, já que essa parece ser a única autorização contida no artigo 153, parágrafo 4º, inciso I, da CF? A análise do texto constitucional, do Estatuto da Terra e da legislação que regulamenta a progressividade do ITR parece nos levar a uma resposta negativa.

Como já antecipado, o ITR deve ser progressivo de maneira a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, mas não é esse o único vetor estabelecido pela Constituição quando trata diretamente do ITR. O inciso II do mesmo parágrafo 4º do artigo 153 da CF determina que o ITR não incidirá sobre as pequenas glebas rurais, quando forem exploradas pelo seu proprietário que não possua outro imóvel.

Ao mesmo tempo, nota-se que o artigo 184 do texto constitucional atribui à União a competência para desapropriar para fins de Reforma Agrária o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social. Mas não é passível de desapropriação qualquer imóvel rural que descumpra a função social, o artigo 185, incisos I e II, da Constituição Federal veda a desapropriação de pequenas e médias propriedades para fins de Reforma Agrária, ainda que sejam improdutivas, quando seu proprietário não possua outra.

O constituinte parece, portanto, ter estabelecido como vetor não só o estímulo à produtividade das propriedades, mas também o estímulo à manutenção das pequenas e médias propriedades, já que impede a desapropriação de ambas para fins de Reforma Agrária e torna as pequenas imunes ao ITR.

gem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 449 a 452. Para o autor, ela teria ferido cláusula pétrea da Constituição Federal, já que, ao violar a vedação de que os impostos reais sejam progressivos, implica violação também ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

A Constituição, até o momento, nos parece farta de dispositivos que demonstram a escolha de um modelo adequado de exploração das propriedades rurais: pequenas e médias propriedades, preferencialmente exploradas por seus proprietários.

Descendo do plano constitucional, o artigo 1º, parágrafo 1º, do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) determina claramente que a Reforma Agrária deverá atender ao princípio de justiça social, objetivo da Reforma Agrária juntamente com a extinção do latifúndio (artigo 16 do Estatuto da Terra).

Deve-se lembrar também que a Reforma Agrária não poderá ser prejudicada pela política agrícola, por força do parágrafo 2º do artigo 187 da Constituição. Política agrícola esta que é definida pelo artigo 1º, parágrafo 2º, do Estatuto da Terra como o conjunto de providências de amparo à propriedade da terra que se destinem a orientar, no interesse da economia rural, as atividades agropecuárias.

Ora, se a propriedade estimulada e amparada pelo texto constitucional é a pequena e média, não o latifúndio, parece que a política agrícola também não pode contrariar tais objetivos.

Todos esses dispositivos pareceriam desconexos com a política tributária, especialmente no que diz respeito à progressividade do ITR, não fosse o inciso I do artigo 187 da CF determinar que a política agrícola deverá levar em conta os instrumentos fiscais para seu planejamento e implementação, e o artigo 47 do Estatuto da Terra, em seu *caput* e inciso III, determinar que o Poder Público deverá se valer da tributação progressiva da terra para (i) “incentivar a política de desenvolvimento rural”; e (ii) “proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de Reforma Agrária”.

Ora, se o desenvolvimento rural não pode contrariar os objetivos da Reforma Agrária e se ela coordena toda a política agrícola e fundiária em torno do estímulo às pequenas e médias propriedades, em detrimento dos latifúndios, a tributação progressiva da terra é um dos meios de concretização desses objetivos constitucionais, seja por meio dos recursos oriundos do ITR progressivo, seja por meio de uma progressividade extrafiscal que desestime a concentração fundiária, já que o desenvolvimento rural foi objeto de uma escolha constitucional que privilegia as pequenas e médias propriedades visando à extinção dos latifúndios.

Parece-nos, portanto, plenamente justificada a progressividade fiscal do ITR em função do valor do imóvel, mas também a progressividade modulada para exercer efeito fiscal e extrafiscal.

Nesse sentido, parece ter caminhado bem Lei nº 9.393/1996, que institui o ITR progressivo em função de dois elementos: o grau de aproveitamento da terra (quanto menor o aproveitamento, menor a alíquota) e a área da terra (quanto maior, maior a alíquota). A progressividade instituída pela Lei nº 9.393/96 teria respaldo não só na Constituição Federal, que coloca como objetivo constitucional a promoção da Reforma Agrária e o estímulo às pequenas e médias propriedades, mas também no próprio Estatuto da Terra, que dá concretude ao texto constitucional e, sendo anterior à CF de 1988, deve ser compreendido como recepcionado na qualidade de Lei Complementar que regulamenta as limitações constitucionais ao poder de tributar a propriedade rural de maneira progressiva.

Conclusão

A progressividade, embora não decorra naturalmente da necessidade de se atender ao princípio da capacidade contributiva, não é com ele contraditório, de maneira que pode ser determinada tanto para que por meio da arrecadação se auferam recursos que permitam a redistribuição de riquezas e a implementação de políticas sociais, quanto para desestimular comportamentos indesejados.

Diferentemente do que se decidiu pelos tribunais superiores com relação ao IPTU, a análise sistemática da Constituição em conjunto com o Estatuto da Terra autoriza que a progressividade no ITR tenha tanto o objetivo de arrecadar recursos para a promoção da Reforma Agrária, quanto o objetivo extrafiscal de desestimular a manutenção de grandes propriedades, além de estimular o adequado aproveitamento da terra.

Esses parecem ser o sentido, a justificativa e a autorização para a introdução de uma tributação progressiva do ITR que varie não somente em função da produtividade e do grau de aproveitamento da terra, mas também em função de seu tamanho.

Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. "IPTU - progressividade". *Revista de Direito Tributário* v. 15, nº 56. São Paulo, abril/junho de 1991.
- BANKMAN, Joseph; e GRIFFITH, Thomas. *Social welfare and the rate structure: a new look at progressive taxation*, 75 Cal. L. Rev. 1905 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tir.), 2003.
- 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.
- BLUM, Walter J.; e KALVEN JR., Harry. *The uneasy case for progressive taxation*, 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952) (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tir.), 2003.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *Schweizerisches Steuerrecht*, vol. 1, p. 177, *Apud* KLETT, Kathrin. *Progressive Einkommensteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz - 100 Jahre nach Georg Schanz*, in *Die Steuerrechtsordnung in Diskussion*, Colônia, 1996, *Apud* ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 182.
- CARRAZZA, Roque. "A progressividade na ordem tributária". *Revista de Direito Tributário* nº 64.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo; Dialética, 1996.
- COSTA, Alcides Jorge. "Capacidade contributiva" *Revista de Direito Tributário* nº 55. São Paulo: Malheiros, janeiro/março de 1991.
- COSTA, Alcides Jorge. "IPTU - progressividade". *Revista de Direito Público* v. 23, nº 93. São Paulo, janeiro/março de 1990.

- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. “IPTU: progressividade, função social da propriedade”. *Revista de Direito Tributário* v. 23, nº 93. São Paulo, janeiro/março de 1990.
- HACKET, Frank Warren. “The constitutionality of the graduated income tax law”, *Yale Law Review* v. 25, nº 6, abril de 1916.
- KORNHAUSER, Marjorie E. *The rhetoric of the anti-progressive income tax movement: a typical male reaction*, 86 Mich. L. Rev. 465 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e MCCOUCH, Grayson M. P. *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tir.), 2003.
- LEÃO, Martha Toríbio. “A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro”. *Revista de Direito Tributário atual* nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. “O princípio da capacidade contributiva”. *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 14, 1989.
- MANKIWI N., Gregory. *Introdução à economia*. Tradução da 3ª ed. norte-americana por Allan Vidigal Hastings. São Paulo; Cengage Learning, 2008.
- MELO, Eduardo Soares de. “Capacidade contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 14, 1989.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. “Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 5, nº 17. São Paulo, outubro-dezembro de 1996.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução”. *Revista Direito Tributário atual* nº 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, Ricardo Bezerra; e SOUZA, Edvaldo Santana de. “O sistema tributário brasileiro é regressivo?” Fevereiro de 2012, 18 pp. Disponível em <https://fernandonogueiracosta.files.wordpress.com/2013/07/regressividade-do-sistema-tributario-brasileiro-siqueira-nogueira-e-souza-2012.pdf>.
- SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, 1976, Apud KORNHAUSER Apud ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 177.
- TIPKE, Klaus; e LANG, Joaquim. *Direito Tributário*. V. 1. 18ª ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- XAVIER, Alberto. “Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva”. São Paulo, Separata da Revista de Direito Público para o V congresso brasileiro de direito tributário, 1991.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

[http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc.](http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc)

[http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc.](http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=desc)

[http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html.](http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/carga-tributaria-avanca-para-3595-do-pib-em-2013-e-bate-novo-recorde.html)