

Proporcionalidade e progressividade tributárias

RICHARD LEWINSOHN

Dr. rer. pol.

I. A ARITMÉTICA TRIBUTÁRIA

TRIBUTAÇÃO é a transferência ao fisco de certas partes da renda e da fortuna nacionais; é um processo aritmético baseado em considerações econômicas e sociais. Toda tributação compreende três elementos essenciais:

1) um objeto — “l’assiette”, segundo a terminologia fiscal francesa — ou seja a base material sobre a qual o imposto se assenta;

2) uma taxa ou, se as taxas são diferenciadas, uma tarifa que determine a quantia a pagar;

3) um contribuinte sobre quem recaia a obrigação legal do pagamento.

O contribuinte designado pela lei não é sempre aquêle que suporta o encargo fiscal. Muitas vezes mesmo não se trata de gravar o contribuinte referido na lei, e a legislação tributária presume que o peso do imposto será trasladado do primeiro pagador a um segundo, talvez a um terceiro ou quarto, ou dispersado por um grupo inteiro de pessoas. Supõe-se geralmente que, nos impostos ditos indiretos, o encargo recai no consumidor da mercadoria ou do serviço gravado, e que o contribuinte legal, o fabricante ou o comerciante, não é mais do que o endossante do imposto. Contrariamente ao sentido usual da expressão “impostos indiretos”, poder-se-ia dizer: o último pagador é onerado diretamente e o primeiro indiretamente, à proporção que o aumento dos preços provocado pelo imposto reduz a venda e o lucro do vendedor.

A questão espinhosa da incidência legal e efetiva do imposto constitui um dos grandes problemas da aritmética tributária e é certamente o mais difícil. Há um século vem ela sendo analisada sob todos os aspectos, porém quanto mais é estudada mais se nota a sua complexidade. Em face da impossibilidade de saber de antemão e com

certeza quem, em última análise, paga os impostos indiretos — porque isso depende em larga medida das flutuações da conjuntura econômica — a doutrina e a prática moderna tendem cada vez mais para os impostos diretos e pessoais, nos quais a translação dos encargos fiscais não é possível ou, pelo menos, é muito dificultada.

A clareza da incidência é a vantagem inconteste dos impostos diretos. Por outro lado, constitui um preconceito crer que os impostos diretos têm *a priori* um caráter social e os impostos indiretos um caráter anti-social. Que um sistema fiscal mereça ou não o predicado “social”, isso depende muito menos das formas da tributação do que das tarifas. Os impostos diretos são mais antigos do que os impostos indiretos e, durante séculos, houve sistemas fiscais baseados principalmente em tributação direta, em relação à qual os impostos indiretos ulteriores representaram grande progresso social. Mas é verdade que o desenvolvimento das tarifas em um sentido social foi estreitamente ligado ao dos impostos diretos, particularmente ao do imposto sobre a renda, e que, ao contrário, nos impostos indiretos a tarifação tem em conta muitas vezes menos os pontos de vista sociais do que os comerciais: Isso é um fato, mas não uma necessidade. Tecnicamente, o escalonamento das taxas permite imprimir a todos os impostos a tendência econômica e social que o Estado considera indicada.

Na maior parte dos impostos, a tarifa exprime uma relação numérica entre a quantia reclamada pelo fisco e o objeto da tributação. Ora, isso indica que o objeto da tributação é determinado em dinheiro, o que nem sempre é o caso. Muitas taxas que se prendem a um ato governamental e representam, ao menos parcialmente, uma retribuição direta do serviço prestado pelo Estado, não se baseiam em uma importância determinada. A jus-

ta dosagem dessas taxas é tarefa particularmente delicada e exige grande experiência.

Outra categoria de impostos, cujo objeto não é determinado em dinheiro, é constituída das taxas sobre artigos de consumo ou de importação, fixadas por quantidade, pêso, volume ou outras medidas não monetárias. Uma parte importante das contribuições indiretas é arrecadada dessa maneira bastante sumária. Sem embargo, as mercadorias também têm um valor conhecido, e as taxas representam por conseguinte uma proporção mensurável do objeto tributado. Mais difícil é determinar a base de cálculo para os objetos pouco estandardizados, como o valor venal de terrenos. Mas não exageraremos afirmando que oitenta a noventa por cento das receitas tributárias provêm de impostos cujo objeto é claramente delimitado e conhecido.

Mas, conhecida a base monetária do impôsto, surge o problema principal da aritmética tributária: em que relação, com referência à base, devem as taxas ser estabelecidas? Para essa pergunta há até agora — talvez um dia ainda se encontrem outras soluções — quatro respostas derivadas de quatro princípios que se desenvolveram e expandiram sucessivamente, mas que hoje ainda são aplicados simultâneamente: 1.º) regressividade; 2.º) proporcionalidade; 3.º) progressividade absoluta; 4.º) progressividade fracionada.

II. O PRINCÍPIO DA REGRESSIVIDADE

A regressividade, no sentido técnico, significa que as taxas não seguem a base monetária do impôsto, mas ficam em atraso ou mesmo decrescem para os valores tributáveis mais elevados. A expressão é muitas vêzes usada em sentido mais amplo para caracterizar o caso em que o conjunto dos encargos fiscais é mais elevado para as pequenas rendas ou para os pequenos proprietários do que para os grandes. Como princípio, a regressividade parte da idéia de que outros critérios que não a renda, a propriedade, o consumo, o volume dos negócios, deveriam determinar a distribuição dos encargos fiscais. Em última análise, é a negação do valor monetário como base de tributação. Esta concepção representou papel preponderante nos sistemas fiscais desde a antiguidade até época muito recente.

A capitação primitiva (impôsto igual por indivíduo) e sua forma um pouco mais adiantada, a

capitação graduada, que atingia com idêntico impôsto tôdas as pessoas pertencentes à mesma classe — burgueses, camponeses, trabalhadores livres — ou que exerciam o mesmo ofício, são o protótipo de uma tributação regressiva, porque era evidente que os contribuintes não tinham a mesma renda. Os impostos dessa espécie, por mais injustos que fôsem, assumiam a feição de medida muito igualizadora, e é curioso que os chefes da Revolução Francesa, Robespierre particularmente, ainda adotaram êsse sistema fiscal. Em 1791, as “corvéés” do “Antigo Regimen” — prestações em natura dos camponeses — foram substituídas por um “impôsto pessoal”, equivalente ao valor de três dias de trabalho “cobrado de cada habitante francês e de cada estrangeiro de qualquer sexo em gôzo de seus direitos e não considerado indigente”. Para obter o título de cidadão eleitor e elegível era preciso apresentar às autoridades a quitação dêsse impôsto.

Na Rússia, a capitação graduada, introduzida por Pedro o Grande, se manteve até 1887. Na Prússia, o impôsto sobre a renda, até 1891, dividia os contribuintes em dez classes, e os homens registrados na mesma classe deviam pagar exatamente a mesma quantia. Na classe mais elevada, principalmente, a regressão dos encargos em relação à renda era espantosa. Na tributação das rendas, êsses esquemas desapareceram em tôda parte, mas continuam ainda sendo aplicados em diversos países para os impostos profissionais e industriais, sob a forma de taxas fixas para as licenças. As taxas administrativas e comerciais, que no Brasil se acham reunidas no impôsto do sêlo e existem em outros países sob nomes diversos, também têm parcialmente caráter regressivo, pois que atingem com a mesma importância objetos de valores muito diferentes.

Nos exemplos acima citados a tributação só é regressiva no seu efeito. Mas existem ainda tarifas nitidamente regressivas que submetem objetos de valores mais elevados a taxas mais baixas. Os motivos dessa tarifação são os mais variados. Às vêzes parece que o fisco, desmentindo o velho ditado “fiscus non rubescit” (“o fisco não enrubece” ao exigir dinheiro) — não quer exigir somas muito elevadas em uma única ocorrência; por isso faz a seus grandes “clientes” um abatimento. Na maioria dos casos, razões de ordem econômica tornam indicada uma redução das taxas para os objetos cuja aquisição por si só já exige somas muito

elevadas. Assim, as tarifas do impôsto sôbre transmissão de propriedade imóvel "inter vivos" são, nos Estados de São Paulo, Paraná e vários outros, regressivas.

III. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Desde que se reconheça o valor monetário como base e a igualdade dos encargos como máxima suprema da tributação, a questão das tarifas parece muito simples: fixar uma taxa única para cada impôsto e aplicá-la, sem restrições nem extensões, em proporção direta com a base. A proporcionalidade é, por assim dizer, a solução perfeita do problema da justiça tributária pela aritmética elementar. Se perguntarmos a um pequeno escôlar que acabou de aprender a regra de três: "Um homem que tem uma renda de 60.000 cruzeiros deve pagar 2.000 cruzeiros de impôsto; quanto deve pagar de impôsto um homem cuja renda é de 450.000 cruzeiros? — a resposta será provavelmente: 15.000. Mas a regra de três demonstra também imediatamente as contradições da proporcionalidade tributária. Segundo essa boa regra, o cálculo deveria começar pela fórmula: se a pessoa que tem uma renda de 60.000 cruzeiros deve pagar 2.000 cruzeiros de impôsto, uma pessoa com a renda de 1.000 cruzeiros deve pagar $2.000 : 60 = \text{Cr}\$ 33,33$. Mas ninguém paga por renda de 1.000 cruzeiros $\text{Cr}\$ 33,33$, nem paga mesmo um só cruzeiro de impôsto.

A tributação de uma renda tão pequena seria um retôrno aos piores métodos da capitação, o que naturalmente nenhum partidário do impôsto proporcional deseja. Todavia, a proporcionalidade no sentido estrito do tôrmo é incompatível com a isenção das classes pobres. Sua aplicação aos impostos sôbre a renda e sôbre a propriedade não é possível senão com a ruptura do próprio princípio. Depois de ter predominado durante um século, a proporcionalidade ajustada por meio de isenções desapareceu quase completamente da contribuição direta, sendo substituída pela progressividade.

Os impostos indiretos, ao contrário, têm, na maioria, uma tarifa puramente proporcional. Determinado artigo de consumo é geralmente atingido pela mesma taxa, seja qual fôr a quantidade consumida. Não há isenção para os pequenos consumidores nem acréscimo ou decréscimo para os grandes. Todavia, essa regra apresenta numero-

sas exceções. As tarifas aduaneiras, principalmente, são muito diferenciadas em virtude dos acordos comerciais. O mesmo artigo pode estar sujeito a uma tarifa máxima ou mínima, segundo a proveniência da mercadoria, e as reduções dessa espécie poderão ainda estar combinadas com limitações quantitativas (contingentes). O encargo fiscal relativo aos preços de importação está, por conseguinte, longe de ser uniforme.

Discriminação ainda mais incisiva existe para os artigos similares, destinados à mesma finalidade, mas de qualidades diferentes. Tal discriminação também é muito freqüente no impôsto de consumo. Se os cigarros de qualidade inferior estão sujeitos a uma taxa que corresponde, digamos, a 20% do preço de varejo, e os de qualidade superior a uma taxa correspondente a 30%, os consumidores não pagam impôsto proporcional mas impôsto progressivo. O mesmo acontece se um tecido de seda está sujeito, em relação ao preço por atacado, a impôsto mais alto que o de um tecido de algodão. Grande parte dos impostos indiretos é diferenciada do ponto de vista social.

IV. O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE ABSOLUTA

O princípio da progressividade parte do conceito da faculdade tributária. Uma pessoa cuja renda é dez vezes maior que a de outra será capaz de pagar não apenas dez, mas trinta ou cinquenta vezes mais, conservando sempre à sua disposição muito mais dinheiro que a que paga dez vezes menos. A proporção aritmética do impôsto é, por conseguinte, uma desproporção social. Às faculdades materiais mais elevadas deverão corresponder taxas mais elevadas. Em tôrmos matemáticos, poder-se-ia dizer: na capitação, a renda é uma variável, mas a taxa e a soma devida ao fisco são constantes; no impôsto proporcional a taxa é constante e a soma devida uma variável, dependente da renda; no impôsto progressivo a taxa e a soma devida variam em função da renda.

O impôsto progressivo como instituição permanente é relativamente recente, mas a idéia da progressividade é bem antiga. Alusões a ela já aparecem em Aristóteles e Tomás de Aquino, e no século XVI os teóricos florentinos GUICCIARDINI e PALMIERI desenvolveram com clareza o princípio. No século XVIII aparecem o ataque violento de JEAN-JACQUES ROUSSEAU contra a proporcionalidade, no "Discours sur l'économie politique"

as referências um pouco contraditórias de ADAM SMITH e sobretudo a célebre fórmula de MONTESQUIEU, referente a um impôsto da Grécia antiga: "A taxa era justa, embora não fôsse proporcional. Se ela não acompanhava a proporção dos bens, acompanhava a das necessidades. Julgava-se que cada pessoa tinha um necessário físico igual; que êsse necessário físico não devia ser taxado; que o útil vinha em seguida e devia ser taxado, porém menos que o supérfluo; que a taxação elevada do supérfluo impedia o supérfluo" (1).

Em 1894, quando dos debates na Câmara dos Comuns sôbre a tributação progressiva das sucessões (*estate duty*), o chanceler do Erário britânico, Sir VERNON HARCOURT, empregou ainda a mesma argumentação, acrescentando apenas uma imagem curiosa: "O Estado precisa de dinheiro. Onde conseguir êsse dinheiro? Direi simplesmente, usando uma comparação tomada da arte de encadernar, que o impôsto deve recair sôbre a margem. Muita vez o encadernador tem uma margem muito estreita para cortar, mas outras vêzes êle pode aparar muito. O fisco deve gravar essa margem na proporção da sua extensão: A faculdade tributária dependerá, portanto, do que possuir cada um além das necessidades da existência" (2).

Entre a nota histórica de MONTESQUIEU e a realização da sua idéia vai um século de discussões apaixonadas em tôrno dêsse problema fiscal e social. Lemos hoje com espanto os acres julgamentos que os economistas e juristas — e entre êles homens que não foram absolutamente reacionários — emitiram a respeito do princípio da progressividade. Eis um pequeno apanhado de frases significativas: a progressividade é "rapinagem" (GENTZ), "a graduated robbery" (J.S. MILL), "confiscation, punishing prudence and virtue" (NEWMARCH), "comunismo suicida" (UMPFENBACH), "envenenamento de todo o sistema tributário" (GNEIST), "naturalmente arbitrário" (LÉON SAY), "espoliação" (STOURM).

A resistência contra o princípio da progressividade foi, até o comêço de nosso século, tão grande que mesmo a Inglaterra se contentava com uma progressão extremamente módica para o impôsto sôbre a renda, e mesmo essa era aplicada sob o

disfarce de uma "degressividade". A "standard rate" gravava tôdas as rendas acima de 700 libras — importância equivalente a cerca de 50.000 cruzeiros atuais — em rigorosa proporcionalidade, e, para as rendas inferiores, admitiam-se abatimentos de 10 a 40%, até a isenção completa para as rendas abaixo de 160 libras. Foi só na véspera da primeira guerra mundial que a Inglaterra, recorrendo a uma "sobretaxa", se atirou no caminho de uma forte progressividade que atinge hoje as rendas mais elevadas em mais de 90%.

A pioneira da progressividade, principalmente no que toca ao desenvolvimento da técnica tarifária, foi a Suíça. Nas últimas décadas do século passado os cantões suíços se empenhavam em verdadeira competição para descobrir o melhor método do impôsto progressivo, e quase todos os esquemas em vigor atualmente foram elaborados e experimentados no pequeno território da democracia helvética (3).

Até agora temos nos referido principalmente ao impôsto sôbre a renda, mas o princípio da progressividade não é um caso particular dessa contribuição. Êle é aplicado também no mundo inteiro aos impostos sôbre as sucessões, o capital, os lucros extraordinários e a outras espécies da tributação direta. Ocupa também lugar de destaque nas contribuições indiretas. Já mencionamos algumas aplicações da progressividade ao impôsto de consumo. Há ainda nesse domínio uma categoria inteira de impostos que se inspiram nas mesmas considerações da progressividade dos impostos diretos: os impostos sôbre artigos de luxo. Bem entendido, sua designação e codificação — como impostos especiais ou como parte do impôsto geral de consumo — são menos importantes que a tarifa, sob o aspecto da progressividade.

V. O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE FRACIONADA

Determinada renda pode estar sujeita às taxas progressivas no todo ou em frações. No primeiro processo o escalonamento visa a renda total. Por exemplo: a taxa sôbre uma renda de 40 mil cruzeiros é de 2%, sôbre uma de 70 mil cruzeiros é de 3%, sôbre uma de 100 mil cruzeiros é de 4%, e assim por diante. No segundo processo ca-

(1) *Esprit des lois*, livro XIII, cap. VII.

(2) RENÉ STOURM, *Systèmes Généraux d'Impôts* — Paris, 1905, págs. 255/56.

(3) MAX DE CÉRENVILLE, *Les impôts en Suisse* — Lausanne, 1898; J. WYLER, *System der schweizerischen Steuerprogression*, *Zeitschrift für schweizerische Statistik*, 1922, págs. 304 e segs.

da renda é dividida em frações para a tributação, e as frações análogas são submetidas à mesma taxa. Para os primeiros 20 mil cruzeiros tributáveis — feitos as isenções e os abatimentos — a taxa é de 4%, para os 30 mil cruzeiros seguintes é de 5%, para a fração seguinte de 30 mil cruzeiros é de 6%. O escalonamento por frações é um pouco mais complicado, porém mais diferenciado. É atualmente o mais usado e o imposto sobre a renda no Brasil também se baseia nesse sistema.

As conseqüências financeiras dos dois métodos para os contribuintes e para o fisco são mais ou menos semelhantes, dado que a tarifa do primeiro seja bastante escalonada. A diferença é mais de ordem ideológica. Formalmente, a progressividade fracionada constitui um compromisso entre o princípio da proporcionalidade e o da progressividade absoluta. Os contribuintes mais abastados não estão absolutamente em situação de desvantagem em relação aos mais pobres. Para a fração de suas rendas que iguala as rendas módicas, eles obtêm os mesmos favores. O fisco chega até a conceder aos homens mais ricos uma isenção a título de *minimum* de subsistência, além dos abatimentos admitidos para os encargos de família. Na Inglaterra, um contribuinte com 150 mil libras de renda paga £142 999 s.17 d.6 de impostos mas, dessa soma avultada, o Tesouro considera £10 como "Post-War Credit" — exatamente a mesma quantia creditada a um contribuinte com £300 de renda. A importância real dessas disposições legais é evidentemente ínfima para as grandes rendas. A sua aplicação a todos os contribuintes, sem consideração à renda de cada um, não é mais do que a expressão de um princípio. O Estado quer demonstrar que a progressividade não é outra coisa senão uma proporcionalidade mais perfeita e que todas as pessoas têm, perante o fisco, os mesmos deveres e os mesmos direitos.

Os teóricos modernos, notadamente os ingleses, têm-se esforçado em dar ao princípio da progressividade uma justificação psicológica mais sutil. Eles substituem a discriminação um tanto sumária de MONTESQUIEU entre o "necessário", o "útil" e o "superfluo" pelo conceito da "utilidade decres-

cente da moeda". A renda representa certa quantidade de valor monetário. Quanto maior é a renda, menor será para o seu possuidor a utilidade subjetiva de cada fração do total.

O processo é semelhante mas não idêntico ao da utilidade decrescente das mercadorias. Para um consumidor individual, a utilidade de determinado produto pode baixar rapidamente até zero, porque, como disse ROUSSEAU, "Le riche n'a qu'un ventre". Mas não se trata de estômago, de comer e de beber; trata-se de renda, de moeda com a qual se pode adquirir mil coisas diferentes, e que apresenta uma força de atração mesmo quando o seu possuidor não a consome, quando a investe em novos negócios, e até quando a entesoura. A utilidade da moeda, da renda, do capital, não desce nunca a zero. Mas, medida em frações do total, ela decresce continuamente e o fisco, exigindo das grandes rendas parte maior do que a que exige das pequenas, não lhe tira senão a mesma porcentagem de utilidade.

Longe de nós pretender que a argumentação seja lógica e psicologicamente impecável. O subjetivismo, no domínio fiscal, é um guia pouco seguro. Mas é um fato que a teoria da utilidade decrescente da moeda teve notável influência no pensamento dos economistas e financistas e convenceu da justeza do princípio progressivo aqueles que negavam ou só reconheciam em limites muito estreitos — como JOSIAH STAMP (4), ao Estado, o direito de ajustar por meio de encargos fiscais as desigualdades na distribuição das riquezas.

Por mais bem fundamentados que sejam, os princípios por si sós não bastam para dar a um sistema tributário a diretriz desejada. A tarifação tem também um lado puramente técnico, e não é raro que, em conseqüência de defeitos técnicos, as melhores concepções e as melhores intenções dêem resultado contrário ao esperado. Em nosso próximo artigo, examinaremos o problema da progressividade sob esse aspecto.

(4) Sir JOSIAH STAMP, *The Fundamental Principles of Taxation* — Londres, 1936, pág. 188.