

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Morgan Adami**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A APLICAÇÃO DA  
PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS**

**Porto Alegre  
2013**

**MORGAN ADAMI**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A APLICAÇÃO DA  
PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS**

**Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.**

**Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz**

**Porto Alegre  
2013**

MORGAN ADAMI

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A APLICAÇÃO DA  
PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovada em 16 de Dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA:

---

Professor Doutor Igor Danilevicz  
Orientador

---

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Professor Doutor Humberto Bergmann Ávila

## **AGRADECIMENTOS**

A minha família, aos meus amigos, meus colegas e meus mestres, é que dedico este humilde trabalho. Sem qualquer de vocês, não estaria aqui.

## RESUMO

O estudo do princípio da capacidade contributiva é privilegiado na doutrina jurídica. Não são poucos os autores que se dedicaram ao tema, de forma organizada, já há mais de dois séculos. No Brasil, o debate acerca do princípio, sua natureza e alcance ganhou forças com a sua constitucionalização – passou a se prever, sempre que possível, a pessoalização dos impostos e sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte. Ligado a outros princípios constitucionais como o da igualdade e da solidariedade, e atrelado à própria noção de justiça, está consagrado hoje no art. 145, §1º, da Constituição Federal, muito tendo herdado do histórico art. 202, da Carta de 1946. Sua interpretação, no entanto, divide a doutrina. Por muitos anos, o que norteou a exegese do dispositivo foi uma classificação doutrinária dos impostos, que os dividia em duas categorias – os que possuiriam natureza real, e os pessoais. Apenas com estes últimos, segundo entendimento por muito dominante no Supremo Tribunal Federal, seria compatível a graduação por meio da progressividade de alíquotas. Essa interpretação restritiva da norma, calcada no pressuposto de que o imposto real não mediria capacidade contributiva, passou a suscitar alguma oposição da doutrina. A primeira grande alteração desse tradicional entendimento se deu pela via legislativa, com a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000 pelo constituinte derivado. A partir de então, o Poder Judiciário passou, gradativamente, a rever seu posicionamento quanto à interpretação da norma constitucional, à luz do princípio da capacidade contributiva, com impacto direto na possibilidade de aplicação da técnica da progressividade aos impostos ditos reais.

**Palavras-chave:** Princípio da capacidade contributiva. Progressividade. Impostos reais.

## ABSTRACT

The study of the ability to pay principle is privileged by the legal doctrine. There are more than a few authors who dedicated themselves to the subject, in an organized manner, for more than two centuries now. In Brazil, the discussion involving the principle, its nature and scope has gained strength with its constitutionalisation – ever since, it has been mandatory, whenever possible, the “personalization” of taxes and its gradation according to the taxpayer’s ability to pay. Linked to other constitutional principles as the equality and solidarity ones, and to the notion of justice itself, it’s nowadays established in Article 145, §1º, of the Federal Constitution, having inherited a lot from the historic Article 202 of the Constitution from 1946. Its interpretation, however, divides the authors. For many years, what guided the exegesis of this legal provision was a doctrinal classification of taxes, which divided them in two categories – the ones with real nature, and the personal ones. Just in the last case, according to a dominant understanding in the Supreme Court, it was possible to graduate taxes by the progressivity of aliquots. This restrict interpretation of the norm, based on the presupposition that real taxes couldn’t measure the ability to pay, started raising some opposition among authors. The first big change in this traditional interpretation was caused by the legislative power, through the issuance of the Constitutional Amendment 29/2000. Since then, the Judiciary has been, gradually, changing its positioning regarding the interpretation of the constitutional norm, informed by the ability to pay principle, with direct impact on the possibility of applying progressivity of aliquots to the taxes currently classified as real.

**Keywords:** Ability to pay principle. Progressivity. Real taxes.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>10</b>
1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	10
1.1.1. Definição.....	10
1.1.2. Classificação.....	13
1.2. EVOLUÇÃO.....	15
1.2.1. Contexto histórico.....	15
1.2.2. As Constituições brasileiras.....	21
1.3. RELAÇÃO COM AS NOÇÕES DE JUSTIÇA E DE IGUALDADE.....	24
1.4. A PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	30
<b>2. A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE AOS IMPOSTOS REAIS.....</b>	<b>36</b>
2.1. PANORAMA NORMATIVO BRASILEIRO.....	37
2.2. POSICIONAMENTO DA DOUTRINA.....	42
2.2.1 Argumentos contra a aplicação da progressividade.....	42
2.2.2. Apontamentos em defesa da progressividade.....	45
2.3. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	49
2.3.1. Os julgamentos do IPTU.....	49
2.3.2. Os casos do IPVA e do ITBI.....	52
2.3.3. O julgamento do ITCD.....	54
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>

## INTRODUÇÃO

Atualmente, no Brasil, ganha novos contornos o debate acerca da constitucionalidade ou não da aplicação da progressividade de alíquotas aos impostos ditos reais, alimentado abundantemente pelas frequentes mudanças de orientação jurisprudencial no Supremo Tribunal Federal. Inevitavelmente, encontram-se posicionamentos divergentes também na doutrina, que há muito já discute o tema da progressividade, suas origens e suas implicações.

Por outro lado, paralelamente ao caso dos impostos reais, mas já num contexto distinto, pode-se dizer que é pacífico o entendimento pela aplicação da progressividade aos impostos pessoais – como no caso do Imposto de Renda para a pessoa física, por exemplo. A questão é que a pesquisa dos efeitos da progressividade nos impostos, com implicações inafastáveis na constitucionalidade da norma, não se trata de mera questão formal, ou mesmo da opção dogmática por um ou outro fundamento ideológico; diz respeito a uma interpretação acertada do próprio sistema tributário, cujo impacto é visível claramente no cotidiano do cidadão-contribuinte e cujo conteúdo brota de raízes assentadas no solo do princípio da capacidade contributiva, tão antigo quanto tantas outras noções basilares do Direito.

Nessa linha de raciocínio, a Parte 1 do trabalho virá a tratar do *ability to pay principle*, um dos mais representativos princípios tributários do Ordenamento Jurídico, hoje consagrado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal. Preliminarmente, se exporá a definição do princípio, sua classificação pela doutrina, origem histórica e evolução no texto constitucional. Antes de se prosseguir, cumpre dizer que a opção por retomar a história do princípio ora analisado num segundo momento, depois de já apresentadas sua definição e classificação pela doutrina, é pessoal; baseia-se, contudo, na expectativa de que seja melhor compreendido o teor do trabalho aqui desenvolvido. O que se espera é que, com contornos teóricos firmes, possam-se abrir as janelas da História para dar espaço à evolução natural do trabalho.

A seguir, então, será explorada a relação da capacidade contributiva com as noções de Justiça e Igualdade – procurando entender se as precede ou tem nelas seu fundamento axiológico. Finalizando esse capítulo inicial, chegar-se-á ao tema da progressividade, verdadeiro instrumento de graduação da capacidade contributiva, por vezes compreendido na doutrina como subprincípio seu, tratando de suas peculiaridades na tentativa de defini-lo.



A partir dessa análise evolutiva que alicerçará o estudo a ser desenvolvido, passar-se-á então à segunda parte do trabalho, na qual a ênfase estará na aplicação da progressividade aos impostos reais. Isso porque, conforme será visto, se rediscute hoje no Brasil essa questão, levantando grande polêmica – tanto no âmbito acadêmico quanto no próprio Poder Judiciário. Apresentando posicionamentos a favor e contra a constitucionalidade da alíquota progressiva nos impostos reais, a Parte 2 revelará o panorama normativo brasileiro e algumas particularidades marcantes do tema nessa seara, como a previsão expressa de permissivos constitucionais para a aplicação da progressividade, bem como sua completa ausência.

Assim, encaminhando-se para a parte final do trabalho, serão apresentados os posicionamentos da doutrina sobre o tema da alíquota progressiva nos impostos entendidos como reais, com as ressalvas pertinentes. Por fim, serão analisados os recursos extraordinários referentes aos *leading cases* do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), de casos referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Demonstrar-se-á, de forma abrangente, como se posiciona atualmente o Supremo Tribunal Federal – cujos julgamentos retratam a evolução jurisprudencial brasileira, inevitavelmente orientando futuros julgados.

## 1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Verdadeira limitação do poder de tributar, enquanto princípio jurídico, ao entrelaçar-se com direitos e garantias fundamentais, perfectibiliza o Estado Democrático de Direito. Com uma abordagem mais tradicional, sem, no entanto, perder de vista o objeto de estudo, o presente trabalho terá início com um exame abrangente do princípio da capacidade contributiva.

### 1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O próprio conceito de princípio é bastante dissonante na doutrina. Sua intrínseca multiplicidade de sentidos, por si só, enseja linhas divergentes de pensamento. O verbete pode ser tanto empregado para apontar normas que fixem importantes critérios objetivos, como, por outro lado, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que se liga, ou mesmo o limite objetivo sem a consideração da norma.

#### 1.1.1. Definição

Com base nessa análise semântica do que seria princípio, reconhece-lhe CARVALHO quatro usos distintos: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos "princípio" como "norma"; enquanto que nos dois últimos, "princípio" como "valor" ou como "critério objetivo"<sup>1</sup>.

BANDEIRA DE MELLO, em sua célebre definição do que seria um princípio, descreve-o como sendo:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 140-141.

sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tónica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo<sup>2</sup>.

Nesta senda, definindo-lhes como uma espécie de verdade fundante, REALE caracteriza os princípios gerais de direito, monovalentes, como “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”<sup>3</sup>.

Ainda que constantemente debatido na doutrina por incontáveis razões – seja por seus fundamentos axiológicos, seja por sua própria classificação jurídica –, fato é que o princípio da capacidade contributiva goza hoje de inegável reconhecimento, estando expresso na norma do art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa Brasileira, que prevê:

Art. 145. [...]:

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

Em linhas gerais, o conceito de capacidade contributiva pode ser definido como a aptidão do contribuinte para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o percimento da riqueza sobre a qual incide a tributação, com fundamento na legislação vigente<sup>5</sup>. Tal significação encontra-se, por óbvio, no plano jurídico; são reconhecidas por HELENA COSTA, todavia, lembrando os ensinamentos de Perez de Ayala e Eusebio González, também aquelas nos planos ético-econômico e técnico: a primeira relacionada com a justiça econômica material, a segunda com a operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 974-975.

<sup>3</sup> REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª. ed. ajustada ao novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 304.

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 18 out. 2013.

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 26.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 26-27.

ZILVETI, coadunando sua definição com a literalidade do texto constitucional, explica a capacidade contributiva como “[...] o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”<sup>7</sup>.

Sobre a utilização do verbete “econômica” no artigo supracitado, em detrimento de “contributiva”, entende DERZI que não é mera imprecisão técnica:

[...] não deve surpreender o fato de a Constituição de 1988, que tende à concreção e à efetividade, referir no art. 145, §1º, a capacidade econômica e não a capacidade contributiva. Com isso ela pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas<sup>8</sup>.

A respeito da diferença entre os dois termos, o doutrinador italiano NATOLI explica com demasiada clareza que um cidadão pode, por exemplo, demonstrar capacidade econômica ao adquirir bens necessários a sua sobrevivência; é possível, por outro lado, que não revele capacidade contributiva, dado que sua renda seja inteiramente consumida nesse processo<sup>9</sup>, visando a garantir o que se convencionou chamar de mínimo vital (ou mínimo existencial, como se verá mais adiante).

Para ZILVETI, dado o contexto do ordenamento jurídico brasileiro, pode-se inferir que a capacidade econômica do cidadão será sempre presumida em relação a sua capacidade contributiva. Entende, por conseguinte, que devem ser interpretadas como expressões sinônimas, pois a intenção do constituinte originário teria sido referir-se exatamente à condição do contribuinte de pagar impostos<sup>10</sup>. Nesse sentido, é acompanhado por LEONETTI<sup>11</sup>.

Nada obstante, ainda que os dois termos possam ser aproximados, é majoritário o entendimento da doutrina, com base na reconhecida inter-relação entre o Direito Tributário e

<sup>7</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

<sup>9</sup> NATOLI, Luigi Ferlazzo apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 35-36.

<sup>10</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 251.

<sup>11</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003, p. 53.

a Ciência das Finanças, quanto a suas idiossincrasias. Nesse diapasão, quem reforça tal entendimento é MARTINS, que entende ter havido confusão entre os termos quando da redação do dispositivo:

[...] percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição<sup>12</sup>.

### 1.1.2. Classificação

Progredindo com os estudos, revela-se imprescindível, para uma melhor compreensão das dimensões do princípio da capacidade contributiva, que se examine a classificação adotada pela doutrina brasileira. São as três categorias mais aceitas: a) capacidade contributiva geral e parcial; b) própria e em representação; c) objetiva e subjetiva.

Sobre a primeira, refere-se aos tributos pagos pelo contribuinte em sua totalidade, ou isoladamente. Nesse âmbito, entende Alcides Jorge Costa que ambos são passíveis de violação<sup>13</sup>. Quanto à segunda, diz-se *própria* aquela referente ao indivíduo, enquanto *em representação* a que abrange uma unidade familiar. É visível a manifestação do interesse de proteção da família implícita nesta última noção, com repercussões, por exemplo, no modelo de tributação da renda da pessoa natural. A terceira categoria é a mais importante para este estudo, e, portanto, a que será aprofundada.

A diferença entre capacidade contributiva objetiva, ou *absoluta*, e subjetiva, ou *relativa*, é a que mais atrai a atenção da doutrina. Quanto à primeira, ensina HELENA COSTA:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva. *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

<sup>13</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. RDT 55, pp. 297 et seq.

<sup>14</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

Dáí se depreende que a capacidade absoluta se liga à hipótese de incidência da norma, ao próprio pressuposto da tributação; significa a existência de uma riqueza passível de ser tributada. De outro lado, há a capacidade contributiva entendida como a parcela da riqueza objeto da tributação numa ótica individual; significa dizer, é critério de graduação do tributo, em respeito à garantia de que goza o contribuinte.

Incorreta, portanto, a corrente da doutrina que aceita apenas a primeira noção, pois como já visto antes, é possível que haja uma situação de manifesta capacidade econômica, sem que se revele, contudo, capacidade contributiva. Nesse sentido, afirma LEMKE:

Não se pode deduzir que o indivíduo tenha capacidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas simplesmente por constar da hipótese de incidência fato-signo presuntivo de riqueza. Pode haver somente capacidade econômica<sup>15</sup>.

Assim, tem-se que a capacidade contributiva, em seu âmbito subjetivo, diz respeito ao sujeito individualmente considerado, operando-se verdadeiro limite à aplicação do tributo. Serve, sobremaneira, como forma de assegurar, por um lado, que o Estado não exponha o cidadão à onerosidade excessiva, caracterizando a tributação com efeito de confisco; por outro lado, visa a preservar o mínimo vital, que apesar de não encontrar previsão expressa na Carta Magna, está contido no princípio da dignidade da pessoa humana, com reflexos em vários dos objetivos fundamentais da República, quais sejam: redução das desigualdades, erradicação da pobreza e da marginalização<sup>16</sup>.

A proibição de tributos com efeito confiscatório, por sua vez, encontra resguardo na atual Constituição Federal, conforme a redação do art. 150, IV:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco<sup>17</sup>;

---

<sup>15</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 43.

<sup>16</sup> DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *A Tributação e o Mínimo Existencial*. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 183.

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 18 out. 2013.

Apesar de o mínimo vital encontrar-se implícito na Carta Política atual, é na Constituição Federal de 1946 que podemos achá-lo em evidência. *Verbis*:

Art. 15. [...]

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica<sup>18</sup>.

Fica evidente, portanto, a necessidade de uma hermenêutica constitucional que atente tanto para noções sistemáticas e teleológicas, quanto para uma interpretação social e histórica.

Há de se observar que os modelos clássicos, grandes legados de Savigny, apesar de trazerem propostas diferentes, não são excludentes; a melhor interpretação é aquela que compreende a finalidade da norma, no contexto de um ordenamento jurídico complexo, sem perder de vista os fatos sociais com que está associada, considerada sua evolução histórica.

## 1.2. EVOLUÇÃO

No caso do princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos, faz-se imprescindível um estudo histórico, que traga à luz suas origens e trace um perfil evolutivo capaz de agregar sentido à forma como é atualmente compreendido.

### 1.2.1 Contexto histórico

Sua noção, para alguns autores, se confunde com a própria origem dos tributos, podendo sua origem ser remontada até o antigo Egito, onde já aparecia a concepção de que os tributos deveriam guardar relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar<sup>19</sup>. ZILVETI confirma que, com base em manuscritos atribuídos a Heródoto, verificou-se de fato a existência do princípio<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1946). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1946*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.

<sup>19</sup> GIARDINA, Emilio apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

<sup>20</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 142.

Os gregos também, inspirados por seus grandes pensadores – dos quais é um grande expoente Aristóteles, com sua noção de Igualdade e justa distribuição –, desenvolveram a noção de capacidade contributiva forte num sistema meritocrático. Aristóteles, inclusive, em sua obra *Ética a Nicômaco*, traz registros da aplicação do princípio em Atenas, na época de Sólon, em relação a um imposto que previa quatro categorias de contribuintes, sendo estas estabelecidas de acordo com o grau de riqueza de cada um<sup>21</sup>.

Regina Helena Costa destaca, consoante o entendimento de Charles Adams, que já na antiga Grécia o sistema tributário era progressivo, estando excluída da tributação a subsistência básica, especialmente entre os pobres<sup>22</sup>. Isso reforça também a existência, desde então, da proteção ao mínimo vital como forma de política social, visando a preservar a dignidade da pessoa humana, ainda que no contexto daquela sociedade aristocrática.

De acordo com HOLANDA, era comum na Roma Antiga a cobrança de impostos diretos, na forma de captações, a incidir sempre sobre os gênios. Servius Tullius, o então sexto rei de Roma, teria implantado uma forma de captação com base na riqueza de cada contribuinte<sup>23</sup>.

É preciso que se ressalve que, pelo menos durante a Antiguidade Clássica, surgia apenas uma noção que correspondesse ao princípio da capacidade contributiva. Isso porque, mesmo com registros diversos ao longo da História de que houvesse uma medida de graduação da tributação, as teorias jurídicas e econômicas, de fato, só viriam a ser desenvolvidas muitos anos depois.

Adentrando na Idade Média, era costume de uma sociedade estamental que o povo contribuísse quase que na totalidade da cobrança de tributos. Enquanto isso, nobreza e clero desfrutavam de suas posições privilegiadas. Nesse sentido, parece ter havido um retrocesso que durou muitos anos, até que em 15 de junho de 1215 fosse assinada pelo rei João Sem-

---

<sup>21</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

<sup>23</sup> HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988*. Tributação em Revista, ano 7, n. 25, p. 17-30, jul./set.



Terra, na Inglaterra, a Magna Carta. O documento explanava que nenhuma prestação coercitiva (ou subsídio) seria maior que o razoável:

(12) No 'scutage' or 'aid' may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable 'aid' may be levied. 'Aids' from the city of London are to be treated similarly<sup>24</sup>.

É BALEEIRO quem afirma que o princípio da capacidade contributiva é clássico, tendo sido preconizado de forma organizada há mais de duzentos anos pelo economista alemão VON IUSTI, ganhando maior reconhecimento ao ser posteriormente difundido por ADAM SMITH<sup>25</sup>.

De fato, a partir da Idade Moderna, começa-se a empregar o princípio da capacidade contributiva já com esse nome, principalmente na Inglaterra. Ganha forças, principalmente, pelo desenvolvimento agudo da ciência das finanças; nessa seara, são exatamente as lições de Adam Smith que despontam, nas quais escrevia de forma inovadora sobre a ideia da aplicação de uma proporcionalidade no fenômeno da tributação.

Para o autor, a capacidade contributiva nada mais seria do que a manifestação da *benesse* de que os contribuintes gozam através das atividades estatais. Na Conclusão, que sucede a Parte Quarta de seu livro *A Riqueza das Nações* (Volume II), trata das despesas da sociedade:

Tanto a despesa destinada à defesa da sociedade como a destinada ao sustento da dignidade do magistrado supremo são aplicadas em benefício geral de toda a sociedade. É, pois, justo que ambas sejam cobertas pela contribuição geral de toda a sociedade, contribuindo todos os seus membros, na medida do possível, em proporção com suas respectivas capacidades<sup>26</sup>.

E continua, já no Capítulo II, Parte Segunda, em Impostos:

<sup>24</sup> INGLATERRA. *Magna Carta de 1215*. Disponível em: <[http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc\\_trans.html](http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc_trans.html)>. Acesso em: 10 nov. 2013.

<sup>25</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1090.

<sup>26</sup> SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*, v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 272.

I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação<sup>27</sup>.

Adam Smith foi inovador em seu tempo. Há que se destacar, ainda, outras de suas máximas, quais sejam: a) “O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário”; b) “Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte”; c) “Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado”<sup>28</sup>.

Parece correto BALEEIRO quando atribui papel fundamental a Adam Smith, ainda que seu estudo tenha se dado preponderantemente na área da Economia. Seu trabalho, que culminou na *Riqueza das Nações*, foi fundamental para o desenvolvimento do que hoje entendemos por capacidade contributiva. Ainda sobre o tema, é ZILVETI quem explica:

Smith racionalizou a expressão *ability to pay*, indicando que essa capacidade poderia ser verificada na renda, mais precisamente em três formas de expressão da renda: a renda da terra; a renda do capital; e a renda decorrente do trabalho. Mais tarde Smith aprimorou seus conceitos. Passou a entender, então, que o dever do cidadão de contribuir para o sustento do Governo se dê na proporção de seus recursos, ou melhor, de suas receitas, de modo que ele mesmo goze da proteção do Estado<sup>29</sup>.

Dentro desse contexto de mudança de paradigmas, diversos movimentos sociais mexeram com o mundo, em especial no fim do século XVIII. O grande marco histórico, consequência desse panorama revolucionário, foi a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789), que estabelecia em seu artigo XIII:

Article XIII

<sup>27</sup> SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*, v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 282.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 283.

<sup>29</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 143.

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés<sup>30</sup>.

Foi tamanha a repercussão gerada a partir desse acontecimento que diversas novas Constituições a partir daquela data passaram a se inspirar nos princípios ali consagrados – entre eles o da capacidade contributiva, que já ganhava seus contornos, apesar de ainda imprecisos –, e o Brasil não foi exceção, como veremos adiante.

Sem surpresa nenhuma, a primeira Carta Constitucional a adotar explicitamente o princípio aqui estudado foi a francesa, em 1791, inspirando posteriormente a da República Romana em 1798, a da Espanha de 1812, do Piemonte em 1820, de Portugal em 1822 e 1938, e a da própria França de 1848<sup>31</sup>. Além disso, inspirou o Estatuto Albertino, também de 1848, que trazia em seu art. 25, na seção que trata dos direitos e dos deveres dos cidadãos: “Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”<sup>32</sup>.

ZILVETI cita ainda o fato de, em 1803, ter sido elaborada na Inglaterra a teoria de que a capacidade contributiva deveria ser responsável pela graduação dos tributos; acrescenta que também na Prússia, ainda no séc. XIX, passou-se a adotar a noção de uma tributação que respeitasse aquele princípio<sup>33</sup>.

Os estudos na área econômica e das finanças, impulsionados desde Adam Smith, reforçaram as bases do Direito Tributário. Para BECKER, foi a partir da Ciência das Finanças clássica do século XIX que surgiu a noção de capacidade contributiva como teoria precisa e coerente, de fato<sup>34</sup>.

O tema passou a ser objeto de preocupação da Ciência Jurídica graças a Benvenuto Griziotti e seus discípulos, que viriam a ser reconhecidos como os estudiosos da escola de

---

<sup>30</sup> FRANÇA. *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789*. Disponível em: <[http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/pouvoirs-publics/pouvoirs\\_publics.pdf](http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/pouvoirs-publics/pouvoirs_publics.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2013.

<sup>31</sup> NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 20.

<sup>32</sup> ITÁLIA, *Estatuto Albertino de 1848*. Disponível em: <<http://www.quirinale.it/qnrw/statico/costituzione/statutoalbertino.htm>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

<sup>33</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 144.

<sup>34</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 438.

Pávia, em meados da década de 1930, havendo desenvolvido “a interpretação teleológica por meio da visão funcionalista”<sup>35</sup>.

Num segundo momento, quem marcou época foi Emilio Giardina, ao publicar sua obra “Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva”, já na década de 1960. Seu objetivo consistia em dar concreção e efetividade prática ao artigo 53 da Constituição italiana, que reproduz o princípio.

GIARDINA ressaltou que a força econômica constitui o substrato da noção de capacidade contributiva, não interessando ao jurista, contudo, se num enfoque à luz da Ciência das Finanças; o que importaria é o dado normativo, valorado pela problemática relativa à justiça tributária. Procurou demonstrar que a capacidade contributiva deveria servir como um balizador da discricionariedade legislativa; esse processo se efetivaria através da proibição de incidência de tributos com efeito de confisco, na isenção das rendas básicas indispensáveis à subsistência, e na aplicação da progressividade ao sistema tributário<sup>36</sup>.

RIBEIRO ressalta a importância dessa obra lembrando que inúmeros outros autores sucederam o raciocínio de Giardina, numa busca pela garantia da efetividade do princípio. Entre eles, pode-se citar Manzoni, Maffezoni e Moschetti<sup>37</sup>.

Para PALAO TABOADA, há três fases que merecem destaque ao longo da evolução do que veio a se concretizar na capacidade contributiva. A primeira é marcada pelo surgimento de uma noção do princípio associada à ideia de justiça, corroborada pela relação quantitativa que envolvia a incidência dos impostos e a riqueza dos contribuintes. A segunda fase é representativa por ter se passado a considerar a capacidade contributiva como princípio necessário à realização da igualdade em seu aspecto formal. Já na terceira fase, encontra-se o princípio da igualdade complementado por um critério material de justiça, permitindo que sejam diferenciadas situações iguais das desiguais; a capacidade contributiva passa a ser vista

---

<sup>35</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula (org.) *Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 466.

<sup>36</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1128.

<sup>37</sup> RIBEIRO, op. cit., p. 470.

como um refinamento da igualdade, que sai do plano formal e abstrato para obter conteúdo econômico certo<sup>38</sup>.

Nessa linha evolutiva, para alguns autores, a noção de capacidade contributiva chegou a absorver por completo o princípio da igualdade, sendo eleita como critério exclusivo de justiça tributária. Não parece correta essa visão, como logo será analisado.

### 1.2.2. As Constituições brasileiras

Como visto anteriormente, diversas foram as Cartas Constitucionais que vieram a contemplar o princípio da capacidade contributiva desde o advento, em 1789, da Declaração de Direitos francesa.

No Brasil, seu primeiro registro data de 1824, quando da promulgação da Constituição Imperial, ainda que de forma implícita, carente de contornos mais fortes. O art. 179, em seu parágrafo XV, mencionava que:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

[...]

XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres<sup>39</sup>.

As Constituições seguintes (de 1891, 1934 e 1937) mostraram-se omissas nesse sentido, talvez em parte pelos valores que informaram suas criações. Foi só em 1946, com a redação do artigo 202 da Carta Magna então promulgada, que o princípio retomou vigor, em redação expressa: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”<sup>40</sup>.

Aliomar Baleeiro entende que, naquela época, tornava-se geral a crença de que a justiça tributária deveria fixar seus pilares na personalidade e na graduação dos tributos,

<sup>38</sup> TABOADA, Carlos P. *apud* DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71.

<sup>39</sup> BRASIL. Constituição (1824). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1824*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.

<sup>40</sup> *Idem*. Constituição (1946). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1946*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.

sempre de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O artigo 202 seria, de tal maneira, um reflexo dessa convicção, que:

[...] cristalizava-a em diretriz programática traçada aos legisladores ordinários, fiando na competência destes a procura dos processos, métodos, adaptações e manejos compatíveis com a relativa possibilidade entrevista pelo contribuinte com os intrincados problemas políticos, sociais, técnicos e, sobretudo, econômicos<sup>41</sup>.

HELENA COSTA refere, todavia, que a hermenêutica do preceito era largamente disputada entre a doutrina – nomes como Alcino Pinto Falcão, por exemplo, teriam chegado a apontar o “idiotismo” do dispositivo<sup>42</sup>. Era clara a dificuldade dos juristas brasileiros em chegar num consenso quanto ao princípio, sua aplicação, eficácia, e seu alcance; tão mais difícil foi, então, que se desenvolvessem as dissertações sobre o assunto.

Regina Helena atribui a BALEEIRO o papel de precursor dentre os autores brasileiros nesta seara do Direito Tributário, cuja grandeza se evidencia na obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, onde explora de maneira ímpar a matéria.

Ainda sobre o art. 202, entende Rubens Gomes de Souza que é um exemplo de meticulosidade ao tratar de um princípio abstrato, característica das Constituições modernas. O autor comenta o dispositivo:

Na prática quer dizer grande coisa; só nos dá uma diretriz, muito geral, mas, por outro lado, a Constituição, por sua própria natureza, não poderia descer mesmo a maiores detalhes. Destarte, entre o princípio geral e a atuação prática, fica um hiato, que tem de ser preenchido por princípios de atuação, ao mesmo tempo muito específicos para serem incluídos na Constituição e muito genéricos para serem incluídos na lei que regula um imposto determinado<sup>43</sup>.

Mais tarde, novamente evidenciando o contexto que vivenciava o país, através do surgimento da Emenda Constitucional nº 18/1965, realizou-se no Brasil uma reforma tributária, que teve por bem eliminar o dispositivo retrocitado do texto constitucional.

---

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1090.

<sup>42</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 21.

<sup>43</sup> SOUSA, Rubens G. *apud* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1090.

Omitiu-se o princípio também quando da promulgação das Constituições de 1967 e 1969, ainda que parte da doutrina, em especial BALEEIRO, defendesse sua existência a partir de uma interpretação sistemática. Entende o jurista que, embora houvesse sido revogado anteriormente, teria permanecido subjacente na Carta de 1969, que adotou um regime democrático, assegurando a igualdade entre os cidadãos e declarando em seu art. 153, §36, que a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota<sup>44</sup>.

Por fim, reaparece então, expressamente, no diploma vigente – a Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 –, em reedição do art. 202 d Diploma Maior de 1946, cujo embrião, viu-se, encontrava-se na longínqua Carta de 1824, no art. 179, §15.

Já a respeito da última Constituição brasileira, BALEEIRO anota que:

[...] na mesma trilha daquelas advindas após a Segunda Grande Guerra, possui um grau de normatividade muito superior às anteriores, trabalha com exigências jurídicas concretas e dota os direitos e garantias fundamentais de aplicação imediata, mesmo sem a intervenção do Poder Legislativo, concedendo poder regulamentador, normatizador – supletivo ao Poder Judiciário (art. 5º, LXXI)<sup>45</sup>.

Daí pode-se inferir a natural concreção que ganha o princípio da capacidade contributiva, bem como a autoaplicabilidade que lhe é assegurada. A evolução vista ao longo deste trabalho é notável, com destaque para a posição conquistada dentro do Ordenamento Jurídico brasileiro, a par de qualquer outro no mundo.

A capacidade contributiva emerge então, evoluindo a partir de um conceito vago utilizado na mensuração do poder tributador, por vezes sem conteúdo, por vezes despido de juridicidade, com a própria existência posta em jogo; atinge o patamar constitucional, não apenas no Brasil, como em diversos outros países, garantindo um direito fundamental do cidadão-contribuinte frente ao Estado, com limites definidos tanto para cima (na proibição de tributos com efeito de confisco) como para baixo (ao preservar o mínimo existencial, a unidade básica de subsistência indispensável a qualquer indivíduo).

---

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1089.

<sup>45</sup> *Ibidem*, p. 1090-1091.

Assim, a capacidade contributiva passa a ser hoje, de forma consagrada, verdadeira diretriz para a modulação da carga tributária, atuando como pressuposto ou fundamento jurídico dos impostos – quando analisada sua face objetiva –, ou expressando a aptidão individual de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa<sup>46</sup>.

Nada mais justo, portanto, que se encerre essa retomada histórica com a redação constitucional atual do princípio da capacidade contributiva no Brasil, que se encontra no art. 145, §1º:

Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte<sup>47</sup>.

### 1.3. RELAÇÃO COM AS NOÇÕES DE JUSTIÇA E DE IGUALDADE

O conceito de Justiça é quase tão antigo quanto a própria organização do homem em sociedade. Isso porque, ao estruturar-se em grupos para se proteger, prover sua subsistência e se desenvolver, é fato inevitável que um indivíduo venha a se comparar com os demais. A justiça, portanto, antes mesmo de ser contemplada pela Ciência do Direito, nasce como um fenômeno social.

Um dos primeiros a abordar a questão de forma sistemática, estabelecendo classes lógicas de justiça, foi Aristóteles. Sua definição é basilar, mas de tamanha importância que sobrevive até hoje, como se pode conferir:

A justiça é uma espécie de meio-termo, porém não no mesmo sentido que as outras virtudes, e sim porque se relaciona com uma quantia ou quantidade intermediária, enquanto a injustiça se relaciona com os extremos. E justiça é aquilo em virtude do qual se diz que o homem justo pratica, por escolha própria, o que é justo, e que distribui, seja entre si mesmo e um outro, seja entre dois outros, não de maneira a dar mais do que convém a si mesmo e menos ao seu próximo (e inversamente no relativo ao que não convém), mas de maneira a dar o que é igual de acordo com a

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 84.

<sup>47</sup> BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.



proporção; e da mesma forma quando se trata de distribuir entre duas outras pessoas. A injustiça, por outro lado, guarda uma relação semelhante para com o injusto, que é excesso e deficiência, contrários à proporção, do útil ou do nocivo. Por esta razão a injustiça é excesso e deficiência, isto é, porque produz tais coisas – no nosso caso pessoal, excesso do que é útil por natureza e deficiência do que é nocivo, enquanto o caso de outras pessoas é equiparável de modo geral ao nosso, com a diferença de que a proporção pode ser violada num e noutro sentido. Na ação injusta, ter demasiado pouco é ser vítima de injustiça, e ter demais é agir injustamente<sup>48</sup>.

Pode-se perceber, dessa forma, a justiça como um valor. Ao ser contemplada pelo Direito, ganha contornos sólidos e se transmuta em um tipo de sobreprincípio, na medida em que passa a nortear todo o ordenamento jurídico, dando origem a um sem número de outros princípios. Dada sua importância, pode ser considerada o grande fim a ser promovido.

Sobre Direito e Justiça, é cristalino o ensinamento de LAPATZA:

El Derecho, entendido objetivamente, es decir, como un conjunto de normas que regulan la sociedad, puede considerarse até como un punto sobre la justicia. La norma debe recoger lo que, según la organización política que ejercita el poder soberano, es justo. [...] La norma jurídico-financiera no puede, claro está, escapar a estas exigencias. Debe reflejar la idea de justicia que profese el legislador, referida al concreto campo de la actividad financiera. Debe reflejar en forma clara y coherente cómo entiende el legislador que ha de desarrollarse esta actividad para que responda a la idea suprema de justicia<sup>49</sup>.

Na Constituição Federal brasileira, o preâmbulo já faz menção à justiça como um dos valores supremos da sociedade, que deve ser perseguido num Estado Democrático de Direito. Constitui também objetivo fundamental da República, conforme preconiza o artigo 3º, I, da Carta Magna.

Por fazer parte do ordenamento jurídico, o sistema tributário também deve, portanto, observar esse ideal de justiça. Isso gera reflexos dos mais diversos na positivação de normas, a serem observados, por exemplo, na legalidade, na proibição de confisco e, sem nenhuma surpresa, na capacidade contributiva. A essa noção de Justiça, enquanto fundamento do sistema tributário, é também atribuída a definição Justiça Fiscal.

<sup>48</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*; *Poética*. In: Aristóteles; seleção de textos de José Américo Motta Pessanha, 4ª. ed., *Os pensadores*, v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

<sup>49</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro *apud* COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. Isonomia Tributária: compreensão holística - abordagem analítica dos seus vieses e de suas imbricações. In: Manoel Severo Neto (org.). *Direito, Cidadania e Processo*, 1ª. ed. Recife: Fundação Antônio dos Santos Abranches - Fasa, 2006, v. 2, p. 151-170.

Daí depreende-se que o princípio da capacidade contributiva, tendo a atribuição de mensurar a imposição tributária que recai em cada indivíduo, na medida de suas capacidades, é o grande instrumento da Justiça Fiscal – ou seja, realiza-se justiça quando se emprega a capacidade contributiva para distribuir o ônus tributário.

Nesse sentido, exalta TORRES que a capacidade contributiva compreende “os direitos humanos fundamentais na limitação do poder de tributar, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais”<sup>50</sup>, sendo assim capaz de realizar de forma concreta o ideal de justiça distributiva.

A igualdade é outro pilar fundamental do Estado Democrático de Direito. Retomando a ideia de que a justiça surge como um fenômeno social, a partir da comparação entre indivíduos, adentra-se agora na questão da igualdade, numa tentativa de esclarecer como se dá sua relação com o princípio da capacidade contributiva.

Inicialmente, cabe trazer as anotações de DERZI:

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade<sup>51</sup>.

Na Constituição da República de 1988, assim como no caso da justiça, a igualdade vem realçada já no preâmbulo como um ideal a ser concretizado no Estado Democrático de Direito. O art. 5º, *caput*, também a consagra quando diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à igualdade.

Na parte que trata do Sistema Tributário Nacional, mais especificamente, encontra-se positivado no art. 150, II:

---

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 434.

<sup>51</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 850.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos<sup>52</sup>;

Consoante entendimento de TIPKE, afirma Misabel Abreu que toda ideia de igualdade (e de justiça) no Direito supõe o confronto, a comparação. E que é pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça ou de injustiça<sup>53</sup>.

Demonstra ÁVILA que se podem verificar dois tipos de igualdade, quais sejam a descritiva e a prescritiva:

Não importa [para o Direito] apenas saber se as pessoas *são* ou *não são* iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas *devem* ou *não devem* ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva). [...] A igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são *relevantes* e *congruentes* relativamente àquela finalidade [...]<sup>54</sup>.

Segundo HELENA COSTA, a igualdade, em seu sentido material ou substancial, é a que representa igual tratamento a todos os indivíduos – é a acepção utilizada em sua forma ideal, humanista, que jamais foi alcançada. A que será trabalhada agora é a acepção formal da igualdade, que é voltada ao legislador, num primeiro momento, e depois aos seus aplicadores. É aquela entendida por Humberto Ávila como a norma “que estabelece uma estrutura relacional entre determinados elementos cuja definição provém de outras normas constitucionais materiais”<sup>55</sup>.

O conceito clássico de igualdade formal, já trabalhado por Aristóteles, foi imortalizado por Rui Barbosa, merecendo ser aqui transcrito:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar 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

<sup>52</sup> BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2013.

<sup>53</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização* de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 851.

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 196.

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. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem<sup>56</sup>.

Essa noção sofreu a crítica de diversos autores, dentre eles BANDEIRA DE MELLO:

Demais disso, para desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: Quem são os iguais e quem são os desiguais?<sup>57</sup>

No mesmo sentido, FERRAZ:

[...] a lei é por natureza discriminatória. Sempre que haja disposição legal, estará ela definindo regime jurídico próprio, e distinto, de determinada situação. Quando não houver regime jurídico discriminado para situação específica, não haverá distinção jurídica relevante, isto é, não haverá lei aplicável ao caso. Em suma, sob o aspecto que estamos estudando o tema nesse momento – legislar é discriminar. Por esse motivo, afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” é afirmar rigorosamente nada!<sup>58</sup>.

Elencando os elementos estruturais do princípio da igualdade, ÁVILA assim os contextualiza: a) sujeitos, ou no caso do Direito Tributário, os sujeitos passivos da obrigação tributária; b) medida de comparação, que deve mostrar vinculação de pertinência com a finalidade que se busca alcançar; c) elemento indicativo da medida de comparação, que deve guardar uma relação fundada e conjugada com a medida de comparação – vale dizer, que represente um vínculo de correspondência estatisticamente fundamentada; d) finalidade da diferenciação, que remete a um estado de fato que precisa ser atingido, como aspecto graduável de um estado de coisas, ou como critério de sua graduação<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

<sup>57</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª. ed., 16ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 10-11.

<sup>58</sup> FERRAZ, Roberto. A igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 123, mai. 2005.

<sup>59</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42 *et seq.*

Desses elementos estruturais, o que mais importa para este trabalho é a medida de comparação. A igualdade, dentro do Direito Tributário, pressupõe um critério de comparação que deve ter previsão constitucional. Esse critério, em alguns casos, é expressamente proibido em nossa Carta Magna, haja vista que corresponderia a uma manifestação de preconceito ou injustiça; em outros casos, constitui dever, mostrando-se obrigatória sua utilização – é exemplo disso o princípio da capacidade contributiva, aplicado à relação do Estado, tributador, com os contribuintes.

A capacidade contributiva, enquanto medida de comparação dos cidadãos, é o que faz possível uma distribuição justa e igualitária da carga tributária. Não obstante, sua relação com o princípio da igualdade ainda é destacada sob outros enfoques.

No entendimento de PALAO TABOADA, o princípio da igualdade é dotado de conteúdo próprio, não carecendo de concreções positivas fora dele, podendo a noção de capacidade contributiva inclusive desaparecer do texto constitucional sem que se diminuíssem as garantias dos indivíduos. Isso acarretaria compreender a capacidade contributiva como nada mais do que um elemento imediatamente dedutível da ideia de justiça<sup>60</sup>.

Por outro lado, entende DERZI<sup>61</sup> que a capacidade contributiva compreende um desdobramento do princípio da igualdade. No mesmo sentido, HELENA COSTA<sup>62</sup>:

Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela, Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

E explica:

Remarque-se que, desde sempre, extraímos a noção de capacidade contributiva do *princípio da isonomia, em sua formulação geral* (art. 5º, *caput*, da CF) e não do princípio da igualdade tributária, que já constitui desdobramento daquele. Isso significa reconhecer que a diretriz da capacidade contributiva ostenta nível de

---

<sup>60</sup> TABOADA, Carlos Palao *apud* COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41-42.

<sup>61</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. V *Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1991, p. 163.

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

relevância semelhante ao de outras concepções de igualdade aplicáveis ao campo tributário.

Entende a autora, desse modo, que sem essa inter-relação necessária da capacidade contributiva com a igualdade, esvaziar-se-iam seu significado e seu sentido. Parece correta essa visão, que permite ser compreendida a capacidade contributiva como uma manifestação da igualdade, que, ao somar-se a tantas outras, têm por fim a plenitude do ideal de justiça.

#### 1.4. A PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Forte na ideia de que o Estado Democrático de Direito busca, em seu cerne, a promoção da justiça e da igualdade entre os indivíduos, viu-se que no Direito Tributário isso se materializa, principalmente, através da concretização da justiça fiscal.

Dessa forma, com o passar dos anos e a maturação do conceito de Democracia, foram sendo abolidos não só os privilégios raciais, de credo ou de sangue; passou-se a ver no Direito também uma ferramenta para a efetivação da igualdade em seu âmbito socioeconômico-material.

Conforme visto anteriormente, não basta que seja reconhecida a existência de diferenças – é preciso endereçá-las para que o Direito, em especial o Direito Tributário, passe a agir como ferramenta eficiente para atenuar o enorme desnível econômico, seja entre pessoas, entre grupos de pessoas, ou entre regiões geográficas.

É nesse contexto que o princípio da igualdade passa a ser dotado de caráter positivo, para garantir tratamento menos oneroso aos que possuem menor capacidade econômica, ao passo que faz uma distribuição de renda mais igualitária quando devolve o que arrecada. E o faz quando utilizada, como medida de comparação, a capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, utiliza-se do que se convencionou chamar proporcionalidade tributária, na medida em que tributa *proporcionalmente* a riqueza dos contribuintes. Essa técnica presume a incidência de uma alíquota uniforme e invariável, a fim de que seja mantida a proporção na incidência do tributo, independentemente da base de cálculo sobre a qual incida.

Surgiram, no entanto, ainda no campo do Direito das Finanças, estudos relacionados à justiça distributiva, impulsionados pela ideia de que a proporcionalidade, exclusivamente, não seria instrumento hábil para a realização desse fim em todos os casos – o que gerou reflexos, inevitavelmente, no campo do Direito Tributário –, culminando no surgimento da progressividade.

A verdade é que, ao longo da história, a progressividade sofreu sérios questionamentos dos diversos ramos da ciência quanto a sua legitimidade. Pelos economistas, por entenderem que tal técnica acarretaria prejuízos na ordem econômica, como o desestímulo ao trabalho, à poupança e ao investimento; pelos juristas, por entender-se que ela colidiria com a proporcionalidade essencial à noção de capacidade contributiva.

É BALEEIRO quem relata:

Até o meio do século passado, impostos progressivos soavam como confisco, rapina, comunismo e subversão social, a despeito dos argumentos lógicos que a seu favor desenvolveram alguns nobres espíritos. McCulloch comparava o fisco progressivo aos selvagens que, segundo Montesquieu, abatiam as árvores para colheita dos frutos. Para outros, era o “abutre a devorar as próprias entranhas” ou o “roubo graduado”<sup>63</sup>.

Hodiernamente, no entanto, já é pacífico o emprego da progressividade em um vasto número de impostos, consagrado pela própria experiência dos Estados, que frente às necessidades fiscais acabou por aperfeiçoar sua aplicação – inclusive, atualmente, parece não existir nenhum país em que a progressividade não integre o sistema tributário. Fato é que, hoje, o que está em pauta, no tocante à técnica, é qual o espectro de impostos abrangido.

Mas essa discussão não está morta, muito pelo contrário; ainda se encontra em juristas como Ives Gandra uma crítica ao uso da progressividade como um todo no sistema tributário. Em suas palavras, “o nosso constituinte preferiu adotar a tese dos ideólogos mal sucedidos e não dos práticos bem sucedidos, razão pela qual expressou sua preferência pela tributação direta, desestimuladora da poupança, do trabalho e do investimento”<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1162.

<sup>64</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, Tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 63.

A verdade é que essa corrente doutrinária também não enxerga a progressividade como um subprincípio da capacidade contributiva. A técnica de aplicar alíquotas progressivas seria, nesse caso, uma ofensa ao contribuinte que precisa desembolsar mais que seu vizinho, simplesmente por ter aferido mais. Pode-se dizer que é uma visão essencialmente financeira do problema, mas que não o esgota; há dentro dela, ainda, dois aspectos fundamentais que movimentam o debate teórico. É o que afirma BALEEIRO, quando menciona:

[...] o aspecto político do problema no que se reporta à desigual distribuição das fortunas ou rendas; o aspecto econômico da compatibilidade de fortes impostos progressivos com o sistema de produção e demais características do regime de empresas e iniciativas privadas<sup>65</sup>.

Retomando o aspecto jurídico da questão, viu-se que há uma corrente da doutrina que não reconhece a progressividade como um critério gradativo da capacidade contributiva. Há, ainda, quem se situe diferentemente, como AMARO, para quem a progressividade “não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado”<sup>66</sup>. Percebe-se que nesse campo a margem para interpretação é grande, às vezes até mesmo gerando certa confusão teórica, o que de certa forma dificulta que se chegue a um consenso na doutrina.

Desvinculando a noção de progressividade do princípio da capacidade contributiva, segundo Misabel Abreu, sustenta TIPKE que:

[...] no Estado social em que se converteu o Estado de Direito, a progressividade de alíquotas não decorre do princípio da capacidade contributiva, pois esse apenas obriga a que o economicamente mais capaz pague correspondentemente mais do que o economicamente mais fraco. O princípio do Estado Social que constringe à redistribuição, por meio da progressividade e da tributação do patrimônio e de seus acréscimos, pressupõe não ser justa a distribuição espontaneamente ocorrida. Mas é ainda esse mesmo princípio que considera intocável (tabu) o mínimo indispensável à sobrevivência do contribuinte e de sua família, assim como admite subvenções de caráter socioeconômico, através do imposto<sup>67</sup>.

É deveras interessante o posicionamento do autor, que segundo Misabel Abreu é corroborado por SPANNER, ao comentar o art. 20, §1º, da Constituição da República Federal

<sup>65</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1164.

<sup>66</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.166.

<sup>67</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 10.



da Alemanha, que afere não existir no texto legal qualquer explicação para o princípio do Estado Social, mas que o legislador estaria obrigado a editar normas mais socializantes, quanto mais em razão dos economicamente mais fracos, visando a uma existência que corresponda à dignidade humana<sup>68</sup>.

A Constituição da República Federativa Brasileira, por sua vez, consagra em diversos artigos as bases do Estado Democrático de Direito. Seria a progressividade então, nessa linha de raciocínio – que parece estar correta –, uma decorrência antes da noção de solidariedade na distribuição de renda, ou do princípio da igualdade, que do propriamente do princípio da capacidade contributiva. É claro, merece ser destacado, o ideal maior segue sendo a justiça (tributária, num primeiro momento, e em seu sentido amplíssimo, ao fim).

Num viés prático, entretanto, ainda é preciso que a aplicação da progressividade respeite a capacidade contributiva, pois norma positivada constitucionalmente. Além disso, para a corrente da doutrina que defende a aplicação da progressividade, é comum a ideia de que a proporcionalidade, por si só, desrespeita outro preceito do art. 145, §1º – o da personalização dos impostos.

Como afirma DERZI:

É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.

Por isso, apesar do movimento neoliberal desencadeado em toda a parte na última década, a progressividade persiste nos países mais desenvolvidos, permanecendo mais suaves em países como a Inglaterra e EUA, porém mais agressiva na Alemanha, França, ou nos países nórdicos<sup>69</sup>.

É o que também reforça Regina Helena Costa, quando relembra os ensinamentos de Ernesto Lejeune Valcárcel, que dizia que “a progressividade do sistema tributário não é mais do que uma exigência iniludível do princípio da igualdade”. Ao delimitar os papéis que a capacidade contributiva, a progressividade e a igualdade ocupam no âmbito tributário, o referido autor ainda ensina que “a primeira é o pressuposto legitimador do tributo, [e] a

---

<sup>68</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 10.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 1165.

segunda seria uma técnica, não um princípio, por meio do qual pode cumprir-se o princípio da igualdade como inspirador do sistema tributário e a serviço de uma efetiva igualdade de fato”<sup>70</sup>.

Conclui a autora:

Com efeito, se a igualdade, na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem, e, portanto, não podem pagar.

Ainda, há que se ter em mente a ideia de progressividade como uma característica do sistema tributário como um todo, e não apenas de um tributo em específico. Dentro desse entendimento, é possível deduzir que alguns tributos terão estrutura progressiva, outros não; isso embora todos eles estejam restritos aos limites constitucionais estabelecidos pela capacidade contributiva, quais sejam a preservação do mínimo vital (ou mínimo existencial) e a proibição de tributos com efeito de confisco (não confiscatoriedade), além dos demais direitos fundamentais e garantias previstas na Carta Constitucional.

Dito isso, para se seguir com o trabalho, é preciso retomar um ponto importante antes propositalmente evitado em relação à capacidade contributiva – os índices de tributação. A doutrina amplamente reconhece hoje a existência de três grandes índices de tributação, reveladores de riqueza.

Tais índices, ou signos presuntivos de capacidade contributiva, são os critérios utilizados para a instituição de impostos. Foram, ao longo da história, e continuam sendo hoje, utilizados para que se realize a distribuição do ônus tributário e se manifestam, de forma geral: a) na renda; b) no patrimônio; e c) no consumo.

Para os fins visados por este trabalho, interessa o índice aferido pelo patrimônio, que tem vinculação umbilical com os impostos de caráter real, uma vez que incidem sobre os

---

<sup>70</sup> VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune *apud* COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 82.

bens, ou melhor, sobre o valor dos bens. Resta examinar se a tributação progressiva, nos impostos reais, é cabível à espécie.

## 2. A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE AOS IMPOSTOS REAIS

Uma das grandes críticas à aplicação da progressividade na categoria dos impostos reais é feita em relação a outro princípio consagrado no §1º do art. 145 da Constituição Federal – o da pessoalidade. Cumpre dizer que a progressividade aqui analisada, enquanto técnica, diz respeito eminentemente às hipóteses de incidência com finalidade fiscal, em detrimento da extrafiscal.

Isso porque a questão da progressividade extrafiscal cumpre fins diversos, estes mais aceitos pela doutrina em geral (até pela previsão constitucional expressa, nos casos do IPTU e do ITR); ressalva-se, contudo, o posicionamento exarado por ZILVETI, que aceita apenas uma interpretação:

A progressividade é um critério econômico de aplicar maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado, distribuindo sua riqueza para atender aos direitos sociais das pessoas menos favorecidas. A progressividade é, portanto, um meio de distribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social.

Tem a progressividade mero cunho de extrafiscalidade, como logo perceberá quem meditar profundamente sobre o tema<sup>71</sup>.

Em sendo indiscutível o reconhecimento do patrimônio como índice efetivo e verdadeiro fato signo presuntivo de riqueza, não se demonstram tão claras as linhas de pensamento quanto à possibilidade de tributação baseada em alíquotas progressivas nos impostos que recaem sobre o patrimônio (entendido como conjunto de bens materiais).

O grande debate na doutrina parece remeter à interpretação dada ao §1º do art. 145, quando menciona que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Há divergências quanto à exegese do dispositivo, com a linha da interpretação restritiva entendendo que aos impostos reais não cabe graduação, dado que não têm caráter pessoal.

---

<sup>71</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, vol. 76, p. 32, jan. 2002.

Era esse também o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, por muitos anos, até que mudanças legislativas, a partir da edição de uma Emenda Constitucional, reacenderam o fogo desse debate. É por onde começará esta análise.

## 2.1. PANORAMA NORMATIVO BRASILEIRO

O entendimento tradicional no Supremo Tribunal Federal, que orientou por muitos anos a jurisprudência brasileira na exegese do art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, advinha da redação pela qual optou o constituinte originário quando da criação desta norma. Este exigiu que, antes de se impor a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, eles tivessem caráter pessoal (com ambas as exigências a serem respeitadas sempre que possível). Decorrente disso seria que a progressividade, como técnica de graduação do tributo, nos limites da capacidade contributiva, teria aplicabilidade apenas no caso dos impostos pessoais, excluídos os impostos reais.

Isso porque os impostos reais, ao considerar as características do bem, ao invés das do contribuinte, não realizariam o critério da pessoalidade constitucionalmente exigido. Em outras palavras, somente quando o imposto fosse pessoal é que a capacidade contributiva do indivíduo deveria ser analisada.

Restaria aos impostos reais, então, apenas as hipóteses de incidência expressamente previstas na Constituição. Até o ano 2000, essa previsão ocorria para o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), no art. 153, §4º, I; e para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), nos arts. 156, §1º, I, e 182, §4º, II, em que preponderava a extrafiscalidade, visando a garantir, basicamente, a função social da propriedade.

O marco legislativo retrocitado, responsável por uma mudança de paradigma quanto à interpretação sistemática da aplicabilidade da técnica da progressividade, foi a modificação do texto constitucional operada pelo advento da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000.

Referida norma veio a alterar o texto legal na parte da competência tributária dos municípios, mais especificamente tratando do IPTU. Inseriu, em seu art. 3º:

Art. 3º. O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art.156 [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel<sup>72</sup>.

A respeito da alteração proposta pela EC 29/2000 e da natureza dos impostos, tem opinião interessante NOGUEIRA:

Ouçamos os clássicos. Rubens Gomes de Souza ensinou que a classificação jurídica (metalinguagem) dos impostos em *reais* e pessoais leva em consideração o critério do lançamento do imposto. Nesse sentido os impostos reais são lançados em função do valor da matéria tributável, contudo, sem atender às condições pessoais do contribuinte; já os impostos pessoais, além de serem lançados com base no valor da matéria tributável, possuem um plus, que é justamente atenderem às condições pessoais do contribuinte. Caso típico de um imposto pessoal é o do imposto de renda, que considera a situação do contribuinte que tem filhos e outras despesas pessoais, permitindo assim um abatimento. Desta maneira, é imperioso concluir, ainda segundo as lições de Rubens Gomes de Souza, que todos os impostos são reais, porque incidem sobre o patrimônio em sentido lato (bens e valores), conquanto nem todos sejam pessoais.

Não são diferentes as ponderações de Fábio Fanucchi, quando assevera que o imposto real é aquele que não leva em consideração as condições inerentes aos contribuintes, incidindo, assim, por igual face, sobre qualquer pessoa. O exemplo é de Fanucchi: "o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, estabelecido em importância fixa para os profissionais liberais, não cogita do tipo de profissão ou dos rendimentos obtidos no exercício. Ele é idêntico para todos os sujeitos". Já os impostos pessoais, para Fanucchi, estabelecem justamente diferenças tributárias em função das condições inerentes ao contribuinte<sup>73</sup>.

O autor assevera, ainda:

[...] dizer se um imposto é real ou pessoal depende da análise do direito tributário posto, da análise da linguagem-objeto; portanto, é uma construção interpretativa (metalinguagem) cuja base empírica é o direito positivado. Já afirmamos que nesse sentido todos os impostos têm natureza real, porém nem todos possuem a natureza pessoal. O que ocorre atualmente com o IPTU? O IPTU a partir da EC 29/2000 passou explicitamente (implicitamente já o tinha) a ter também a natureza de imposto pessoal; portanto, é atualmente imposto de natureza real e pessoal. Aliás, é de boa lembrança que, mesmo antes do advento da EC 29/2000, Roque Antonio Carrazza já afirmava a natureza pessoal do IPTU, ao dizer que a EC 29 não redefiniu o alcance do IPTU, "mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição - ou seja - que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]. Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado seu

<sup>72</sup> BRASIL. Emenda Constitucional (29/2000). *Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000*.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm)>. Acesso em: 01 dez. 2013.

<sup>73</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Imposto real (?) e progressividade no IPTU. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 54, p. 24-27, jan. 2004.

caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a idéia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota"<sup>74</sup>.

Com vistas a adaptar-se à nova redação do texto constitucional trazida pelo legislador investido de poder constituinte derivado, o Pretório Excelso editou então a Súmula 668, que diz: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Passou-se a discutir, a partir de então, a própria constitucionalidade da emenda, frente às cláusulas pétreas previstas no art. 60, §4º da Constituição Federal. Muito embora a doutrina também tenha levantado essa questão eventualmente, pode-se afirmar que a EC 29/2000, ao invés de ofender os princípios constitucionais, visa a concretizá-los. Prevalece hoje, portanto, o entendimento de que é possível, de fato, a cobrança do IPTU com aplicação de alíquota progressiva para além da sua vertente extrafiscal.

Apesar da inovação implementada com a Emenda 29, a Carta Maior não traz outras hipóteses de progressividade fiscal nos impostos. A par disso é que se discute hoje se a ausência de dispositivo explícito no sentido de proibir a técnica acabaria, numa interpretação sistemática do direito tributário pátrio, revelando-se uma permissão para a edição de normas regulamentando a sua aplicação, no contexto controvertido da interpretação do art. 145, §1º, da CF e do princípio da capacidade contributiva.

Há que ser lembrada, nesse sentido, a Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, editada a partir do retratado no art. 155, §1º, IV, cujo conteúdo prevê sua competência para fixar as alíquotas máximas do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Veja-se:

O SENADO FEDERAL resolve:

Art. 1º. A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º. As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal<sup>75</sup>.

<sup>74</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Imposto real (?) e progressividade no IPTU. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 54, p. 24-27, jan. 2004.

<sup>75</sup> BRASIL. Resolução do Senado Federal (9/1992). *Resolução nº 9, de 1992*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383>>. Acesso em: 02 dez. 2013.

Nas Constituições anteriores, havia competência para que os Estados instituíssem o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, a qualquer título. O Código Tributário Nacional estabelecia os fatos geradores, sujeitos passivos, e bases de cálculo. Sobrevindo a Carta de 1988, houve significativa alteração da norma, que passou a autorizar a cobrança do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e sobre doações de quaisquer bens ou direitos.

Com isso, passou-se a tributar também a transmissão de bens móveis, bem como aqueles ditos intangíveis. Não houve, contudo, previsão para que a alíquota fosse progressiva, mormente com caráter fiscal.

Através da edição daquela Resolução, indo além de cumprir a determinação constitucional para estabelecer as alíquotas máximas do ITCD, prevendo o teto de 8%, o Senado abriu a possibilidade da aplicação da progressividade com base no valor do quinhão de cada herdeiro. O posicionamento do STF a respeito desse tema será visto mais tarde.

Há autores que defendem que a competência do Senado Federal estaria restrita tão somente a fixar a alíquota máxima do ITCD; para esta corrente da doutrina, o Senado foi além da competência prevista pela Carta Magna ao expressamente estabelecer a aplicabilidade da progressividade desse imposto.

Há, de outro lado, a linha da doutrina que se posiciona no sentido de garantir a aplicabilidade da técnica, reputando constitucional a progressão de alíquotas para o ITCD, tendo em vista que em arrimo com os princípios constitucionais, dentre eles o republicano, federativo, da igualdade e da própria capacidade contributiva.

Quanto ao IPVA, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, está previsto no art. 155, III, da Constituição Federal; surgiu com a edição da Emenda Constitucional nº 27 de 1985, portanto ainda na vigência da CF de 1967.

O §6º do art. 155, acrescido à Constituição pela EC 42/03, prevê para o IPVA que: (I) terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; e (II) poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. Isso coloca o IPVA em situação semelhante à do ITCD, cuja



redação no texto constitucional não prevê a hipótese de progressividade fiscal em função do valor dos quinhões hereditários, por exemplo.

Em as hipóteses previstas para o IPVA serem apenas quanto ao tipo e a utilização do veículo, o que se aplica na espécie é o princípio da seletividade, antes do princípio da capacidade contributiva. Isso é o que tem orientado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que atualmente só aceita as hipóteses de progressividade constitucionalmente previstas, como será visto adiante.

Cabe a ressalva para o art. 152, da CF, que prevê vedação expressa para Estados, Distrito Federal e Municípios, quanto ao estabelecimento de diferenciação tributária entre bens (e serviços) de qualquer natureza em razão de sua procedência, que não atingiria as hipóteses aqui discutidas, uma vez que a proibição da progressividade de alíquotas desse dispositivo em nada se relaciona com o caráter do tributo – se real ou pessoal – ou com o princípio da capacidade contributiva. Seu intuito é, precipuamente, evitar a discriminação na tributação de bens e serviços estrangeiros.

Já em relação ao ITBI, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis “*inter vivos*”, previsto no art. 156, II, da Constituição, não há qualquer menção na Carta Maior quanto à progressividade do tributo.

Forte no entendimento de que apenas os impostos com previsão constitucional para tanto estariam abertos à aplicação da técnica, editou o Supremo Tribunal Federal a Súmula 656, cujo conteúdo assim detalha, vedando a graduação do tributo: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

O ITR, por sua vez, entra na hipótese vista anteriormente, em que há margem para a aplicação da progressividade – quando com caráter extrafiscal. É o que dita o art. 153, §4º, I – que o imposto será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Dessa forma, vistos os principais dispositivos constitucionais e algumas normas esparsas a respeito da matéria, bem como uma breve evolução histórica, é necessária uma

abordagem do que pensam os principais tributaristas brasileiros a respeito de tema tão controverso.

## 2.2. POSICIONAMENTO DA DOUTRINA

Como foi visto, antes mesmo da edição da EC 29/2000 já havia parte da doutrina que defendesse a aplicação da progressividade aos impostos reais. Outros autores restringem sua aplicação às hipóteses expressamente previstas no texto constitucional. Há, ainda, a corrente que reputa a inconstitucionalidade de qualquer norma que preveja a progressividade para as alíquotas de impostos de natureza real, por ser contrária à exigência constitucional da pessoalidade.

Diante da grande controvérsia, há por bem separar-se os autores em dois grandes grupos – os que defendem e os que combatem a progressividade nos impostos ditos reais.

### 2.2.1. Argumentos contra a aplicação da progressividade

A grande crítica feita à graduação dos impostos de natureza real é que seria inconstitucional, por pura e simples afronta ao §1º do art. 145 da Constituição Federal, no tocante à pessoalidade dos impostos – pressuposto da progressividade e obstáculo intransponível numa interpretação restritiva da norma.

Assim, posicionam-se inclusive contra a constitucionalidade da Emenda 29 autores como BARRETO, não admitindo sequer a progressividade prevista expressamente na Carta Magna para os impostos que não estivessem aptos a demonstrar capacidade contributiva – dentre eles o IPTU.

É seu entendimento:

[...] ao editar essa Emenda, o Congresso Nacional não estava investido do chamado poder constituinte originário, esgotado que fora esse poder pela Assembléia Nacional Constituinte. E, como se sabe, só esta tem plenos poderes – sem quaisquer

outros limites, que não os decorrentes do Direito Natural – para dispor livremente sobre todas as matérias, sem quaisquer empecos ou restrições<sup>76</sup>.

Para essa linha da doutrina, a progressividade viria a ferir um princípio constitucional tributário que estaria revestido por proteção de cláusula pétrea. O mesmo autor explica que se trata de uma área intocável da Constituição da República, cujo rol seria composto de todos os princípios constitucionais, inclusive e principalmente aqueles ligados ao direito tributário.

Tal exegese decorreria de uma interpretação sistemática, consequência da conjugação do disposto no §2º, do art. 5º, com o art. 60, §4º, IV, CF. Tentando propor uma estrutura lógica, afirma BARRETO:

Por outras palavras: a) os princípios (§2º do art. 5º) configuram direitos individuais, b) a capacidade contributiva é princípio, c) sendo princípio, configura cláusula pétrea, à luz do disposto no inciso IV, do §4º, do art. 60; logo, d) não pode ser modificado por emenda constitucional<sup>77</sup>.

O caso do ITCMD, ainda mais polêmico, tendo em vista a previsão da progressividade ter sido feita pelo Senado Federal, ensejou manifestações como a de BATISTA:

Para a exigência do imposto, logo, não são considerados os aspectos pessoais do contribuinte, mas sim as características da coisa (bem e/ou direito) tributada. É, portanto, imposto real. E, em se tratando de imposto real, o princípio da capacidade contributiva [...] não é suficiente para autorizar a aplicação de alíquotas progressivas em função do valor da base de cálculo. Enfim, no caso do ITCMD, a progressividade de alíquotas com base no valor do bem ou direito transmitido não é compatível com a Constituição Federal de 1988, considerando-se que não há, no texto constitucional, qualquer preceito que autorize, explícita ou implicitamente, a imposição de progressividade nestes moldes. [...]

A Resolução nº 9/92 não é capaz de alterar esta realidade. Ela não encontra fundamento na Constituição Federal – pelo contrário, excede a competência que lhe foi conferida pelo art. 155, §1º, IV, da CF<sup>78</sup>.

Em sentido um pouco diverso, interessante o desenvolvimento feito por MONTEIRO, que reforça os primados propostos por TIPKE E LANG, no que foram seguidos por Fernando Aurélio Zilveti. Afirma o jurista:

<sup>76</sup> BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: Progressividade e Diferenciação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 7, jan. 2002.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 8.

<sup>78</sup> BATISTA, Clayton Rafael. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD?. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 132 p. 40-47, set. 2006.

Nos termos postos por Zilveti, a progressividade é “pouco eficaz como instrumento de política fiscal, o que a afasta do ideal de igualdade na tributação e, conseqüentemente, do princípio da capacidade contributiva”.

Além disso, deve-se notar que a utilização desmedida do instituto, não raras vezes, pode levar a estipulação de uma alíquota confiscatória de imposto, o que deve ser repellido sob pena de infringir a norma prevista no art. 150, IV, da CF/1988. Neste sentido, aduz Zilveti que: “estabelecer uma progressão, simples ou graduada, não faz senão agravar a exação sobre uma riqueza tributada, mediante um critério que considera apenas a questão monetária. Não leva em conta a capacidade para contribuir para o custeio do Estado”<sup>79</sup>.

Para o autor, com base no entendimento acima esposado, em não se afigurando a progressividade de alíquotas um corolário direto da capacidade contributiva, deve ao menos com ela ser compatibilizada. No entanto, em direção oposta ao que sustenta segmento expressivo da doutrina – vertente que ainda será analisada neste trabalho –, não haveria espaço no ordenamento jurídico para a aplicação irrestrita da progressividade aos tributos de natureza real.

O autor conclui:

De fato, [...] entendemos haver evidente equívoco de premissa na tese sustentada, não existindo qualquer vínculo de interdependência unindo o princípio da capacidade contributiva e a igualdade à progressividade. Ao contrário, acreditamos, na esteira do entendimento inferido da obra conjunta de Tipke e Lang, que a fórmula que melhor reflete a igualdade tributária bem como a capacidade contributiva é a da proporcionalidade, servindo a progressividade a propósitos nitidamente sociais e, portanto, divorciados de uma justiça fiscal<sup>80</sup>.

Dada a distinção clássica entre o caráter dos impostos (se reais ou pessoais), BALEEIRO também se filiava à impossibilidade de graduação dos primeiros, de forma geral:

[...] em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo em casos de aplicação extrafiscal<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A progressividade em suas facetas fiscal e extrafiscal: uma releitura do instituto e de sua inter-relação com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, p. 133, mar. 2012.

<sup>80</sup> *Ibidem*.

<sup>81</sup> BALEEIRO, Aliomar *apud* BROFMAN, Paula Eschholz Ribeiro. A (in)constitucionalidade da progressividade de alíquota do ITCMD. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3576, 16 abr. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24201>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

Também fortes os argumentos de MARTINS, que vê na progressividade um excesso de tributação, seja recaindo sobre a renda, o lucro ou o patrimônio, a ensejar o afastamento dos investidores e um desestímulo para o ingresso de capitais. Para ele, as alíquotas progressivas teriam por razão ulterior onerar desigualmente os mais favorecidos<sup>82</sup>.

Mais um a criticar a progressividade, sem meias palavras, foi Roberto Campos, economista que atuou na Constituinte de 1988. Retomando a ideia de que a progressividade desestimularia os empreendedores, atrela seus argumentos a um caráter basicamente punitivo da técnica, aliado a uma visão acerca da má gestão dos recursos pelo Poder Público. Em suas palavras:

A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma é que quanto mais bem sucedido o contribuinte mais deve ser punido. Outra é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade, não só dos impostos, mas também das tarifas<sup>83</sup>.

Os posicionamentos aqui elencados representam parte da doutrina que, por muitos anos, foi dominante no Direito Tributário brasileiro. Embora defendidos por juristas importantes, suas premissas passaram a ser contestadas, cada vez com mais força, também por autores respeitados. É esse contraponto que será analisado a seguir.

### **2.2.2. Apontamentos em defesa da progressividade**

Desde seu nascimento, ainda entranhada na Ciência das Finanças, defendia-se a progressividade de alíquotas como meio hábil a atingir uma tributação isonômica. Fosse com base na principiologia, fosse na teoria da utilidade da renda excedente, os estudiosos exploravam todas as facetas do conceito em busca de melhor conhecê-lo, para melhor aplicá-lo.

---

<sup>82</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 77.

<sup>83</sup> CAMPOS, Roberto de Oliveira *apud* CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 77.

Foi ATALIBA um dos juristas mais conceituados a defender no Brasil a noção de que, intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, estava a aplicação de alíquotas progressivas. Dizia o autor, adotando uma posição quase radical na sua época, que como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos seriam passíveis de tratamento progressivo<sup>84</sup>.

Adotando entendimento semelhante, CARRAZA também via em todos os impostos a possibilidade de graduação; para a jurista, somente a progressividade seria capaz de realizar a justiça fiscal, em detrimento da opinião daqueles que defendem a aplicação restrita da proporcionalidade:

[...] a progressividade das alíquotas é aplicável a todos os impostos e não somente ao imposto de renda, como querem alguns.  
Em verdade, a progressividade é uma característica de todos os impostos, da mesma forma que a todos eles se aplicam os princípios da legalidade, da generalidade e da igualdade tributária, que não são expressamente referidos na Constituição Federal, quando traça suas hipóteses de incidência genéricas. Inexistindo progressividade descumpre-se o princípio da isonomia, uma vez que [...] a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária<sup>85</sup>.

Por sua vez, MACHADO entende que o fato de ser considerado um imposto de caráter real, por si só, não representa empecilho para o estabelecimento da progressividade como técnica que respeita a capacidade contributiva. Em suas palavras:

Primeiro, note-se que o 1.º do art. 145 não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais [...]. À primeira vista, pode parecer que os impostos reais não se prestam para a realização do princípio da capacidade contributiva. Na verdade, porém, assim não é [...]<sup>86</sup>.

E complementa, apontando inexistir qualquer ofensa às cláusulas pétreas, reforçando sua interpretação daquele dispositivo constitucional:

[...] (a) não existe na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, mas, muito pelo

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan. 1990.

<sup>85</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* BONES, Thiago Fernando Fasolo. A aplicação de alíquotas progressivas no IPTU. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1144, 19 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8812>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito *apud* CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. IPTU e a Emenda Constitucional n.º 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, n.94, p. 133-139, 2003.

contrário, nela existe norma expressa que o preconiza; (b) se existisse tal vedação, ela não consubstanciaria cláusula pétrea, porque não constituiria um direito fundamental, mas uma redobrada e flagrante injustiça; (c) a progressividade, embora seja instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, pode ser utilizada também com a finalidade de desestimular a concentração da propriedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva<sup>87</sup>.

De outra banda, para autores como TEIXEIRA, que seguem a postura adotada por BECKER, a simples classificação dos impostos em reais ou pessoais já é falha e ineficiente, com consequências negativas dentro do ordenamento jurídico, sem falar da deficiência técnica da própria diferenciação. Assim menciona o autor:

A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos, e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depuração atinente aos adequados critérios de seleção. Mencionada prática é qualificada por Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, p. 22-28) como cientificamente incorreta e de todo prejudicial para uma verdadeira Ciência do Direito<sup>88</sup>.

Sua conclusão, contudo, serve aos mesmos fins – a defesa da aplicação da técnica aos impostos que incidem sobre a manifestação de riqueza no patrimônio, como é o caso do IPTU e do ITCD, dentre outros.

BALEEIRO, no que é seguido por DERZI, relativiza a natureza do ITCD:

Do mesmo modo, o imposto de transmissão *causa mortis* pode ser decretado, como tributo real sobre o acervo hereditário, quaisquer que sejam os sucessores, ou pode ser regulado como tributo pessoal sobre os quinhões legados, com graduações segundo a idade, parentesco e outras condições individuais do herdeiro ou legatário<sup>89</sup>.

Aduz que vários financistas, muitos deles franceses, criaram a categoria intermediária de impostos semipessoais, colocando nela, sobretudo, os impostos cedulares de renda, ou seja, os que recaem discriminadamente, segundo a natureza da fonte, sobre cada elemento da renda global.

<sup>87</sup> MACHADO, Hugo de Brito *apud* CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. IPTU e a Emenda Constitucional n.º 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, n.94, p. 133-139, 2003.

<sup>88</sup> TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80. p. 20, mai. 2002.

<sup>89</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1155.

E conclui, demonstrando que se os impostos reais não aceitam a progressividade, é possível sua relativização:

Em verdade, participam simultaneamente de critérios reais e pessoais vários outros tributos na prática moderna. No dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outrora havidos como de natureza real<sup>90</sup>.

Quem fez interessante análise do problema da classificação tradicional, ainda muito utilizada pela doutrina brasileira, entre uma natureza real e pessoal dos impostos, foi PESSÔA<sup>91</sup>, cujo estudo repercutiu em GIACOMUZZI<sup>92</sup>. Em artigo de conteúdo inovador e iconoclasta, dissecou o problema da aparente impossibilidade de compactuar os impostos reais com a capacidade contributiva e de lhes aplicar a progressividade.

Entende o autor que a tese da impossibilidade de progressividade nos impostos reais foi adotada devido a um transplante descontextualizado e acrítico de parte da doutrina italiana para o direito brasileiro. Afirma não haver qualquer fundamento jurídico plausível no direito brasileiro que impeça a progressividade dos impostos reais.

Cesarino Pessôa demonstra que, na Itália, a distinção entre impostos pessoais e reais surgiu por necessidades históricas de que se encontrasse uma forma mais justa de tributação logo após a unificação dos diversos reinos, que possuíam sistemas tributários diferentes uns dos outros com relação a sua estrutura, tipos de tributos previstos e seu peso relativo. Diz que, numa tentativa de se evitar o retorno do privilégio pessoal da nobreza, criou-se um tributo sobre a riqueza móvel, para recair sobre as coisas, e não sobre as pessoas, diferentemente do modelo inglês, que era um imposto sobre todas as rendas do contribuinte.

Ao criar o imposto sobre a *ricchezza mobile*, evitou-se a edição de um tributo único e, ao mesmo tempo, criou-se um imposto que, nas palavras de Pasquale Russo, alcançaria “o

---

<sup>90</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1155.

<sup>91</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, Impostos Reais e Progressividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 13, n. 60, p. 93-99, jan./fev. 2005.

<sup>92</sup> GIACOMUZZI, José Guilherme. Nota Crítica sobre a Interpretação Constitucional e o Mau Uso do Direito Comparado no Caso da Progressividade Tributária: nova chance ao Supremo Tribunal Federal afirmar sua legitimidade política. *Revista do Ministério Público do RS*, Porto Alegre, n. 65, p. 139-152, jan./abr. 2010.



fato, índice de capacidade contributiva em si e por si considerado, prescindindo de qualquer referência de ordem subjetiva, de tal modo que a disciplina que o acompanha tende a não se interessar pelas características do titular do pólo passivo da obrigação tributária”<sup>93</sup>.

Além do mais, aduz PESSÔA em seu artigo que na própria Itália se admite atualmente a hipótese de impostos reais progressivos, como a *imposta di registro*, desmistificando a preconcepção de que a natureza real de um imposto importaria, necessariamente, a rejeição da progressividade.

### 2.3. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Encerra-se este trabalho com um rápido, porém abrangente panorama das decisões vacilantes do STF, enquanto trata da aplicabilidade da técnica da progressão de alíquota nos impostos de natureza real.

Selecionaram-se para esta análise acórdãos referentes ao IPTU, IPVA, ITBI e ITCD, levando em consideração quando da sua escolha, principalmente, a importância dos julgados (especialmente nos *leading cases*, ou processos com repercussão geral reconhecida) e, quando aplicável, as que representaram marcos na mudança de orientação jurisprudencial.

#### 2.3.1. Os julgamentos do IPTU

O Supremo Tribunal Federal julgou a progressividade aplicada ao Imposto Predial e Territorial Urbano, chegando a decisões diferentes, em duas ocasiões que merecem destaque – antes e depois da edição da Emenda Constitucional 29/2000.

Na ocasião do primeiro julgamento, a aplicação da técnica ainda não era aceita; declarou-se, assim, a inconstitucionalidade dos impostos municipais que visassem à sua instituição. O acórdão, que data de 1997, recebeu a seguinte ementa:

- IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a

---

<sup>93</sup> RUSSO, Pasquale *apud* PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, Impostos Reais e Progressividade. Revista *Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 13, n. 60, p. 93-99, jan./fev. 2005.

progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte<sup>94</sup>.

Num segundo momento, então, já havendo a previsão normativa explícita para a graduação do imposto com caráter fiscal, julgou-se novamente a progressividade do imposto:

Imposto predial e territorial urbano. Progressividade. Função social da propriedade. EC 29/2000. Lei posterior. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a EC 29/2000.<sup>95</sup>

Percebe-se que, após a edição da emenda, passou-se a considerar a constitucionalidade e a legitimidade da técnica de acordo com a capacidade contributiva, pelo menos em relação ao IPTU, cujos fundamentos podem ser observados na decisão exarada no Recurso Extraordinário nº 423.768/SP.

Um resumo foi apresentado no Informativo nº 433 do STF, de 26 a 30 de junho de 2006. Cabe a transcrição de seu teor, *in verbis*:

IPTU: Progressividade e EC 29/2000

O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do referido Estado-membro que, ao prover apelação em mandado de segurança, declarara a inconstitucionalidade da Lei municipal 13.250/2001 - que, dando nova redação à Lei municipal 6.989/66, estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU tendo em conta o valor venal e a destinação do imóvel - ao fundamento de terem sido violados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e de que a EC 29/2000, ao prever as citadas alíquotas, ofendeu o art. 60, § 4º, IV, da CF. O Min. Marco Aurélio, relator, conheceu do recurso e deu-lhe provimento, para, reconhecendo a constitucionalidade da EC 29/2000 e da Lei municipal 6.989/66, na

<sup>94</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. Rel. Ministro CARLOS VELLOSO. TRIBUNAL PLENO. DJ 05/09/1997. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 03 de dezembro de 2013.

<sup>95</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 423.768/SP. Rel. Ministro MARCO AURÉLIO. TRIBUNAL PLENO. DJ 10/05/2011. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 03 de dezembro de 2013.

redação dada pela referida Lei 13.250/2001, restabelecer a sentença que indeferira a segurança. Após mencionar os diversos enfoques dados pela Corte em relação à progressividade do IPTU, concluiu, ante a interpretação sistemática da Constituição Federal, com o cotejo do § 1º do seu art. 156 com o § 1º do seu art. 145, que a EC 29/2000 veio tão-só aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte. O relator reafirmou sua convicção, exposta em julgamentos anteriores ao advento da EC 29/2000, de que o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto. Asseverou, no ponto, que a capacidade econômica do contribuinte há de ser aferida sob os mais diversos ângulos, inclusive o valor, em si, do imóvel. Ressaltou, também, que a lei impugnada foi editada ante a competência do Município e com base no §1º do art. 156 da CF, na redação dada pela EC 29/2000, concretizando a previsão constitucional, e que o texto primitivo desse dispositivo não se referia ao valor do imóvel e à localização e ao uso respectivos, mas previa a progressividade como meio de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence, que acompanhavam o voto do relator, pediu vista dos autos o Min. Carlos Britto.  
RE 423768/SP, rel. Min. Marco Aurélio, 28.6.2006. (RE-423768)<sup>96</sup>.

Merece ser feito aqui um breve cotejo. Quando do primeiro julgamento pelo Plenário, o entendimento que prevalecia era o de que não poderia o valor venal dos imóveis ser tomado em consideração pelo legislador municipal para a introdução da progressividade na cobrança do IPTU.

O voto condutor, do Ministro Moreira Alves, deixava clara a opção pela classificação doutrinária entre impostos reais e pessoais, distinção que impedia, no seu entendimento, aferir capacidade contributiva a partir de tributo cuja incidência se liga a bem imóvel.

O Ministro Sepúlveda Pertence ficou tentado a admitir a tese que ganhava força através dos ensinamentos de Roque e Elizabeth Carrazza, de que a propriedade mobiliária de grande valor gera presunção de natureza absoluta de capacidade contributiva; no entanto, recuou.

Foi o Ministro Carlos Velloso que, forte na doutrina de Sacha Calmon, Misabel Derzi, Geraldo Ataliba e Alcides Jorge Costa, entre outros, tentou, por meio de seu voto, concretizar, na época, o que viria a se tornar o entendimento dominante anos depois.

---

<sup>96</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Informativo nº433*. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>>. Acesso em: 03 de dezembro de 2013.

Esse entendimento, de fato, foi bem expressado quando do segundo julgamento, nas palavras do Ministro Marco Aurélio. Aferiu o relator que a Constituição homenageia a individualização e determina que se atente à capacidade econômica do contribuinte, que deve ser examinada sob os mais diversos ângulos, inclusive o valor venal do imóvel.

Em sentido diametralmente oposto ao anteriormente adotado, arguiu que se cumpre emprestar aos vocábulos da norma constitucional sentido próprio, não havendo de se confundir capacidade econômica com capacidade financeira – a primeira ligada ao patrimônio em sua totalidade, a segunda a um momento específico, que avalia no contribuinte a liquidez ou disponibilidade da moeda.

Afirmou, ainda, que a dicotomia tradicional entre tributos pessoais e reais não se compatibiliza com o texto da Constituição Federal Brasileira, o documento da cidadania, que visa à existência de uma sociedade livre, justa e solidária, concretizando os objetivos da República.

Quando de seu voto, a Ministra Carmen Lúcia procedeu a citar a doutrina de Roque Carrazza e de Sacha Calmon, no que defendiam que em relação ao IPTU, as alíquotas podem e devem ser progressivas para que se realize o princípio da capacidade contributiva.

O que não ficava resolvido, entretanto, era se essa nova linha exegética que ora se adotava seria compatível com os demais impostos. Era um caso extremamente particular, com uma inovação legislativa prevendo a progressividade através de Emenda especificamente para o IPTU, cuja constitucionalidade foi reconhecida, mas que não comportava aplicação analógica. Não havia, portanto, qualquer indício de como a nova interpretação do Supremo Tribunal Federal adotada nesse caso impactaria a implementação da progressividade nos outros impostos.

### **2.3.2. Os casos do IPVA e do ITBI**

Como já mencionado neste trabalho, o IPVA é um imposto cujas hipóteses de progressividade estão expressamente previstas na Constituição Federal (poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização), enquanto o ITBI é marcado pela ausência de norma autorizadora.

O que se observa na jurisprudência da Corte Suprema em relação a esses tributos é que, excetuadas as hipóteses de seletividade – extrafiscais, portanto –, previstas para o IPVA, não se reconhece a constitucionalidade de qualquer norma visando à incidência de alíquotas progressivas de natureza fiscal.

Sobre o IPVA, veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTOS NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CF. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS-MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, 3.º, DA CF. PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, 3.º, da CF.

II – A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/2003 – que incluiu o 6.º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo.

III – Agravo regimental improvido.<sup>97</sup>

Quanto ao ITBI, seguindo o ainda vigente entendimento da Corte consubstanciado na Súmula 656, publicado no Diário de Justiça em outubro de 2003, assim foi julgado o Recurso Extraordinário 234.105/SP:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II. - R.E. conhecido e provido.<sup>98</sup>

<sup>97</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 601.247/RS*. Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, DJ 13/06/2012. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 03 de dezembro de 2013.

<sup>98</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 234.105/SP*. Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, DJ 31/03/2000. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 03 de dezembro de 2013.

Verifica-se que o Tribunal optou por acompanhar a clássica concepção doutrinária que distingue os impostos em pessoais e reais. Além da crítica feita hoje por alguns autores à própria classificação, como visto anteriormente, o que pode se argumentar é que a graduação de alíquotas, em si, seria responsável por conferir a esse imposto o caráter pessoal.

Com a supressão da progressividade nas alíquotas, o imposto justificadamente demonstra “natureza real”, já que todos os contribuintes acabam sendo tributados sobre o mesmo percentual, que leva em conta exclusivamente a matéria tributável – nesse caso, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Discutivelmente, pode ser arguido que aquele que adquire um bem de valor venal robusto revela, objetivamente, capacidade contributiva maior do que aquele que adquire um bem de valor venal inferior.

Há que se ponderar se merecem tratamento tributário isonômico os contribuintes que adquirem imóveis, um no valor de R\$ 30.000,00 e outro no valor de R\$ 10.000.000,00. Se entendido que o indivíduo que adquire o bem mais caro, de fato, demonstra maior capacidade contributiva, há que se graduar a incidência da alíquota para corresponder a essa maior demonstração de riqueza.

Essa exegese da hipótese é a que parece mais justa, sem manifestar ofensa à Constituição da República, apesar do entendimento atualmente defendido pelo Supremo Tribunal Federal.

Esse mesmo raciocínio poderia ser aplicado ao IPVA, graduando os veículos de acordo com o seu valor venal – aquele contribuinte, proprietário de veículo automotor de grande valor, também teria maiores condições de contribuir para o Fisco, portanto.

### **2.3.3. O julgamento do ITCD**

O Recurso Extraordinário a ser analisado, de julgamento extremamente recente, foi responsável por uma das maiores surpresas entre os julgados recentes da Corte Suprema na seara tributária.

Com repercussão geral reconhecida pelo STF ainda em 2008, a ementa do acórdão, publicada em novembro de 2013, ficou assim redigida:

Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio Da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. Recurso Extraordinário provido.<sup>99</sup>

Para uma melhor compreensão de seu conteúdo, veja-se o resumo publicado no Informativo 694 do STF:

O Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, para assentar a constitucionalidade do art. 18 da Lei gaúcha 8.821/1989, que prevê o sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a transmissão *causa mortis* de doação – ITCD" – v. *Informativos* 510, 520 e 634. Salientou-se, inicialmente, que o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCD seria inconstitucional decorreria da suposição de que o 1.º do art. 145 da CF a admitiria exclusivamente para os impostos de caráter pessoal. Afirmou-se, entretanto, que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal. Esse dispositivo estabeleceria que os impostos, sempre que possível, deveriam ter caráter pessoal. Assim, todos os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, poderiam e deveriam guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Aduziu-se, também, ser possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD, pois, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Asseverou-se que a progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (art. 155, 1.º, IV, da CF). Ademais, assinalou-se inexistir incompatibilidade com o Enunciado 668 da Súmula do STF ("É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana"). Por derradeiro, esclareceu-se que, diferentemente do que ocorreria com o IPTU, no âmbito do ITCD não haveria a necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.

RE 562.045/RS, rel. orig. Min. Ricardo Lewandowski, red. p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia, 06.02.2013<sup>100</sup>.

Restaram vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski, relator, e Marco Aurélio. O Relator defendeu, em seu voto, que a progressividade de qualquer tributo só poderia ser adotada se houvesse expressa disposição constitucional, como acontece com o IPTU.

<sup>99</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, TRIBUNAL PLENO, DJ 27/11/2013. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 04 de dezembro de 2013.

<sup>100</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Informativo nº 694*. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo694.htm>>. Acesso em: 04 de dezembro de 2013.

Afirmou também que a vedação da progressividade dos impostos de natureza real (CF, art. 145, §1º) configuraria garantia constitucional e direito individual do cidadão-contribuinte, sem que qualquer lei estadual tivesse o condão de modificar esse quadro, muito embora isso não conste da norma – configurando interpretação restritiva que acarreta diversas críticas, como se viu neste trabalho.

O Ministro Marco Aurélio ponderou que a progressividade das alíquotas, embora teoricamente realizasse justiça tributária, não o faria no caso, visto que herdeiros em situações econômicas distintas seriam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo.

Muito embora pareçam razoáveis os votos vencidos, assentam-se em uma premissa que merece ser revista, como afirma parte da doutrina representada, por exemplo, por Kiyoshi Harada. A distinção ainda utilizada entre impostos reais e pessoais, também no entender deste humilde trabalho, merece novas considerações; o que leva à conclusão de que impróprio afirmar os impostos “reais” não permitirem aferição de capacidade contributiva.

Correta, nessa senda, a divergência primeiro instaurada pelo Ministro Eros Grau, que seguiu as divergências já levantadas em outras ocasiões pelo Ministro Carlos Velloso, chamando a atenção para o fato de que não cabe ao STF controlar senão a constitucionalidade de textos normativos; diz que não se pode, sem franca agressão à própria Constituição Federal, ousar exercer o controle da sua proporcionalidade ou razoabilidade.

Ayres Britto, por sua vez, apesar da dissonância levantada pelo Ministro relator Ricardo Lewandowski, consignou que conhece do recurso para lhe dar provimento, mas que no fundo estava interpretando o §1º do artigo 145 da Constituição Federal, por entender que a expressão “caráter pessoal” lá expressa não tem o intuito de classificar tributos em pessoais ou reais.

Por fim, mesmo com o argumento do Ministro Marco Aurélio de que somente o IPTU teria previsão constitucional expressa para a aplicação da progressividade, votou a Ministra Ellen Gracie pela constitucionalidade da previsão da técnica para o ITCMD, lembrando os ensinamentos de Geraldo Ataliba: “os impostos são reais ou são pessoais na medida em que eles tomem em consideração a situação individual do contribuinte”.



Com base em tudo o que foi reunido ao longo deste trabalho, entende-se acertada a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal ao declarar a constitucionalidade da previsão de alíquotas progressivas para o ITCMD, bem como assentar seu posicionamento no sentido de que o caráter real de qualquer imposto não caracteriza óbice pré-constituído à aplicação da progressividade.

## CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho procurou-se demonstrar, primeiro numa análise fundamental do princípio da capacidade contributiva, e depois das características controvertidas da progressividade, como o Direito Tributário brasileiro trata a questão da aplicabilidade de alíquotas progressivas nos direitos reais.

Seja através do papel informador da doutrina, completamente dividida quanto ao tema, seja na incorporação das diversas teses pelo Poder Judiciário, a interpretação do art. 145, §1º, não parece ainda ter sido esgotada.

Conforme foi visto, o princípio da capacidade contributiva (*the ability to pay principle*) tem função fundamental no ordenamento jurídico. Verdadeira limitação ao poder de tributar, expressão imortalizada na obra de Aliomar Baleeiro, visa aos objetivos da República e aos ideais do Estado Democrático de Direito.

Em seus ensinamentos, Regina Helena Costa define o conceito de capacidade contributiva como a aptidão do contribuinte para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza sobre a qual incide a tributação, com fundamento na legislação vigente. Com base nessa definição é que se desenvolveu o trabalho, cujo foco cada vez mais passou a ser a aptidão ou não do contribuinte em pagar impostos – num primeiro momento, de maneira geral, para depois analisarem-se os impostos reais, em específico.

Viu-se que é também a capacidade contributiva quem estabelece os limites da tributação “para cima”, e “para baixo”. De um lado, na proibição de exação com efeitos de confisco; de outro, preservando o mínimo vital – aquilo que é considerado a unidade básica de subsistência indispensável a qualquer indivíduo, e que não pode, portanto, ser tributado.

O princípio se revela verdadeira diretriz para a modulação da carga tributária, atuando como pressuposto ou fundamento jurídico dos impostos – quando analisada sua face objetiva –, e também expressando a aptidão individual para que cada um contribua na medida das suas possibilidades econômicas.

No que diz respeito a sua natureza, parece correto entendê-lo como um desdobramento do princípio da igualdade, que está em sua essência. Dele deriva e, a partir dele, atua como medida de comparação entre os contribuintes, a fim de distingui-los, para que lhes seja dado tratamento isonômico, sempre buscando alcançar a justiça.

Partindo dessa ideia de uma capacidade contributiva que emana da igualdade, verificou-se que o sistema tributário mais justo e isonômico seria aquele aberto à progressividade – e não apenas a progressividade de um imposto, mas do sistema tributário como um todo.

Viu-se, no entanto, que a doutrina se divide quanto à aplicação dessa técnica: alguns a combatem, ainda adotando um entendimento superado de que a proporcionalidade, por si só, realizaria justiça fiscal. E dentre os que a defendem, há forte resistência quanto a sua aplicação aos impostos tradicionalmente concebidos como de natureza real.

O que se passou a demonstrar foi que a própria visão tradicional do caráter pessoal ou real dos impostos não mais se justifica. Como diz o próprio Ministro Eros Grau, no julgamento do RE 562.045, “caráter porque os impostos não pertencem ao reino da natureza”. Não mais se justifica, igualmente, a premissa de que impostos reais não permitiriam mensurar a capacidade contributiva, nem ser graduados por alíquotas progressivas.

Quanto ao IPTU e ao ITCD, o Pretório Excelso já mudou seu posicionamento. É apenas lógica a constatação de que outros impostos, como o ITBI e o IPVA, também passem a ser submetidos a essa nova visão. Estendendo-se essa nova interpretação a outros impostos, fica aberta a possibilidade de futura revisão, ou até mesmo cancelamento, dos entendimentos consagrados nas Súmulas 656 e 668 do STF. Alguns autores já defendiam que essa era a interpretação mais justa desde o começo, como o mestre Geraldo Ataliba, que teve sua tese bem desenvolvida por Hugo de Brito Machado; ambos orientaram fortemente a criação deste trabalho.

Em resumo, a progressividade pode ser definida como uma técnica, que tem origem e fim no princípio da igualdade, cuja aplicação deve respeitar os limites estabelecidos pela capacidade contributiva. Coaduna-se com a interpretação do art. 145, §1º, da Constituição

Federal, que demanda sejam pessoalizados os impostos, sempre que possível, graduando-os de acordo com a capacidade contributiva.

Esta interpretação, atualmente majoritária no Supremo Tribunal Federal, é a que parece mais acertada, em detrimento daquela que por muitos anos orientou a jurisprudência nacional. Resta saber agora, a partir daqui, que rumo tomará a doutrina brasileira, que tem em mãos questão tão delicada, que ainda anseia pela luz do conhecimento.

**REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco; Poética*. In: Aristóteles; seleção de textos de José Américo Motta Pessanha, 4ª. ed., *Os pensadores*, v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan. 1990.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: Progressividade e Diferenciação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 7-11, jan. 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, Tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.

BATISTA, Clayton Rafael. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD?. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 132 p. 40-47, set. 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BONES, Thiago Fernando Fasolo. A aplicação de alíquotas progressivas no IPTU. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1144, 19 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8812>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1824*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1946*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao\\_compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm)>. Acesso em: 18 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional (29/2000). *Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm)>. Acesso em: 01 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Resolução do Senado Federal (9/1992). *Resolução nº 9, de 1992*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383>>. Acesso em: 02 dez. 2013.

BROFMAN, Paula Eschholz Ribeiro. A (in)constitucionalidade da progressividade de alíquota do ITCMD. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3576, 16 abr. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24201>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. IPTU e a Emenda Constitucional n.º 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, n. 94, p. 133-139, jul. 2003.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. Isonomia Tributária: compreensão holística - abordagem analítica dos seus vieses e de suas imbricações. In: Manoel Severo Neto (org.). *Direito, Cidadania e Processo*, 1ª. ed. Recife: Fundação Antônio dos Santos Abranches - Fasa, 2006, v. 2, p. 151-170.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *A Tributação e o Mínimo Existencial*. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 175-188, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1991.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 116, p. 123, mai. 2005.

FRANÇA. *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789*. Disponível em: <[www.assemblee-nationale.fr/connaissance/pouvoirs-publics/pouvoirs\\_publics.pdf](http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/pouvoirs-publics/pouvoirs_publics.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2013.

GIACOMUZZI, José Guilherme. Nota Crítica sobre a Interpretação Constitucional e o Mau Uso do Direito Comparado no Caso da Progressividade Tributária: nova chance ao Supremo

Tribunal Federal afirmar sua legitimidade política. *Revista do Ministério Público do RS*, Porto Alegre, n. 65, p. 139-152, jan./abr. 2010.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal de 1988*. Tributação em Revista, ano 7, n. 25, p. 17-30, jul./set.

INGLATERRA. *Magna Carta de 1215*. Disponível em: <[http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc\\_trans.html](http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc_trans.html)>. Acesso em: 10 nov. 2013.

ITÁLIA. *Estatuto Albertino de 1848*. Disponível em: <<http://www.quirinale.it/qnrw/statico/costituzione/statutoalbertino.htm>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva. *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A progressividade em suas facetas fiscal e extrafiscal: uma releitura do instituto e de sua inter-relação com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, p. 133, mar. 2012.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Imposto real (?) e progressividade no IPTU. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 54, p. 24-27, jan. 2004.

PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, Impostos Reais e Progressividade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 13, n. 60, p. 93-99, jan./fev. 2005.



QUARESMA, Regina (coord.). *Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª. ed. ajustada ao novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*, v. 2. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, vol. 76, jan. 2002.