

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

ANDRÉ FELIPE PEDROSA PEREIRA LIMA

A POSSIBILIDADE JURÍDICA DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS

Recife
2016

ANDRÉ FELIPE PEDROSA PEREIRA LIMA

A POSSIBILIDADE JURÍDICA DA PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS REAIS

Monografia entregue à Faculdade Damas como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: André Felipe Canuto Coelho

RECIFE
2016

Lima, André Felipe Pedrosa Pereira

A possibilidade jurídica da progressividade nos impostos reais. / André Felipe Pedrosa Pereira Lima. – Recife: O Autor, 2016.

47 f.

Orientador(a): Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho.

Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução Cristã.

Trabalho de conclusão de curso, 2016.

Inclui bibliografia.

**1. Direito tributário. 2. Princípio da progressividade. 3. Impostos reais
4. Isonomia tributária. I. Título.**

**34 CDU (2.ed.)
340 CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas
TCC 2016-482**

À Deus, por todas as bênçãos; minha família, especialmente minha Mãe, Cíntia, meu pai José Melício, minha irmã Fernanda, aos meus avós e tios: muito obrigado por confiarem e me apoiarem em todos os momentos desta caminhada, por tudo que me proporcionaram.

À minha linda namorada, Lays Vitória, por todo o amor, carinho, companheirismo, incentivo, apoio, por estar sempre presente em minha vida.!

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar a possibilidade jurídica de se instituir a progressividade nos impostos de natureza real. A progressividade é um instituto que visa assegurar a isonomia material no âmbito tributário por meio um sistema de majoração de alíquotas de acordo com a base de cálculo do imposto. Há uma grande controvérsia quanto à sua aplicabilidade ou não aos impostos reais, mormente quando não existe possibilidade expressa na Constituição Federal, sendo um assunto muito debatido em âmbito acadêmico e jurisprudencial. Para atingir o objetivo do trabalho foi utilizado o método dedutivo, analisando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e posição da doutrina nacional. Durante o percurso foi apresentado o conceito de tributo, suas origens históricas, natureza jurídica, bem como a evolução do sistema tributário nacional. Posteriormente, foi realizado um estudo sobre a isonomia tributária, capacidade contributiva e sua aplicação nos impostos reais. Por fim, apresentamos o estudo sobre a progressividade, sua relação com a desigualdade social, sua aplicabilidade aos impostos reais e como é possível controlar judicialmente as legislações progressivas. A pesquisa conclui que existe a possibilidade jurídica de se instituir a progressividade nos impostos reais, mesmo quando ausente disposição expressa, conforme interpretação sistemática da Magna Carta e princípios tributários analisados ao longo da pesquisa, notadamente a isonomia material e a capacidade contributiva objetiva.

Palavras-chave: Impostos reais; Capacidade contributiva; Progressividade.

ABSTRACT

The present research aims to analyze the legal possibility of establishing progressivity in taxes of a real nature. Progressivity is an institute that aims to ensure material isonomy in the tax area through a rate increase system according to the tax base. There is a great controversy as to its applicability or not to real taxes, especially when there is no express possibility in the Federal Constitution, being a subject much debated in academic and jurisprudential scope. In order to reach the objective of the work, the deductive method was used, analyzing the jurisprudence of the Federal Supreme Court and the position of the national doctrine. During the course was presented the concept of tribute, its historical origins, legal nature, as well as the evolution of the national tax system. Subsequently, a study was carried out on tax isonomy, tax capacity and its application in real taxes. Finally, we present the study on progressiveness, its relation to social inequality, its applicability to real taxes and how it is possible to judicially control progressive legislation. The research concludes that there is a legal possibility of establishing progressivity in real taxes, even when there is no express provision, according to the systematic interpretation of the Magna Carta and tax principles analyzed throughout the research, especially material isonomy and objective tax capacity.

Keywords: Real taxes; Contributory capacity; Progressivity.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	OS TRIBUTOS.....	10
2.1	Origem e natureza jurídica.....	10
2.2	Evolução do sistema tributário nacional	12
3	OS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	19
3.1	Princípio da isonomia tributária	20
3.2	Princípio da capacidade contributiva.....	22
3.3	Capacidade contributiva e impostos de natureza real.....	27
4	O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE:.....	30
4.1	Progressividade e diminuição da desigualdade social	33
4.2	A possibilidade jurídica da progressividade nos impostos reais.....	35
4.3	Controle Jurisdicional de legislações progressivas.....	38
5	Conclusão	42
6	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

A problemática da presente pesquisa reside na possibilidade de ser utilizada a técnica da progressividade nos impostos reais, para que sirva como fator de realização da Justiça Social. Existe uma divergência doutrinária e jurisprudencial muito grande, tendo em vista que a nossa Carta Magna de 1988 não previu expressamente que os impostos reais deveriam ser progressivos.

Algumas fontes de pesquisas colaboraram para o presente objeto de estudo, tais como o livro *O capital no século XXI*, de Piketty, um famoso economista contemporâneo. O tema também aparece em artigo científico denominado *A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal*, da Doutora em direito tributário, Piscitelli e em um livro jurídico chamado *a possibilidade jurídica da progressividade tributária*, da professora da UFRRJ, Roland, além de ser um tema bastante atual nos âmbitos dos tribunais superiores e ainda pouco discutido e escrito em âmbito acadêmico.

O fato de a Constituição Federal de 1988 ter se referido expressamente apenas aos impostos pessoais, e não aos reais, fez com que surgisse a dúvida quanto a tal possibilidade. Afinal, existe a possibilidade jurídica de se utilizar a técnica da progressividade nos impostos de natureza real?

Não obstante a complexidade e a controvérsia do tema em comento, a resposta para a pergunta é positiva. A partir de uma interpretação sistemática da Carta Magna, notadamente quanto aos princípios norteadores do sistema tributário nacional, aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, aos objetivos fundamentais e pela possibilidade expressa na própria Constituição Federal em relação a alguns impostos reais, fica evidenciado que a técnica da progressividade também poderá ser utilizada nos impostos de natureza real.

A presente pesquisa objetiva verificar a compatibilidade entre a utilização da referida técnica nesses impostos e o ordenamento jurídico pátrio. Os objetivos específicos são: analisar o conceito de tributo; demonstrar a compatibilidade da utilização da técnica da progressividade nos impostos reais e a Constituição Federal e, por fim, apresentar o princípio da capacidade contributiva como fator que legitima a progressividade.

Nesta pesquisa foi utilizado o método dedutivo, procurando demonstrar a possibilidade jurídica da utilização da técnica da progressividade nos impostos reais através de pesquisa das legislações referentes aos impostos reais, de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais.

No segundo capítulo é analisado um conceito para os tributos, em especial para os impostos, suas origens históricas, e a evolução do sistema tributário nacional, através das constituições brasileiras, com ênfase na evolução da capacidade contributiva e na progressividade.

No terceiro capítulo foram apresentados os princípios da isonomia tributária, sua evolução histórica, o princípio da capacidade contributiva e sua historicidade, bem como os papéis desempenhados pelos princípios e sua força normativa no sistema jurídico pátrio.

O quarto capítulo, analisou o princípio da progressividade, em que consiste, sua origem histórica, como pode servir para diminuir a desigualdade social existente no Brasil e a possibilidade de ser utilizado também nos impostos de natureza real, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na conclusão, apresentamos uma síntese da pesquisa, abordando os principais temas tratados e chegando a resposta de que é juridicamente possível utilizar a técnica da progressividade em todos os impostos reais presentes no ordenamento brasileiro.

2 OS TRIBUTOS

2.1 Origem e natureza jurídica

Precisar a origem dos tributos é tarefa extremamente árdua, devido ao longo decurso de tempo e poucos escritos sobre o assunto nos tempos mais remotos. No entanto, é certo que há notícias sobre tributação em várias sociedades ao redor do mundo e em diferentes épocas, como, por exemplo, na Grécia antiga, no império Romano, na Babilônia, na China e muitas outras (SIDOU, 1978).

Os tributos são manifestações do poder de império do Estado, que cobra, por meio de suas diversas manifestações, contribuições financeiras dos seus cidadãos, como forma de assegurar a paz social, tão preciosa nas épocas mais antigas, em que existiam muitas guerras, invasões aos estados, escravidão, fome, miséria, enfim, vários tipos de problemas que somente poderiam ser resolvidos com a atuação estatal.

Na antiguidade, os impostos tinham função de carrear recursos para o soberano ou Estado e ainda, em alguns casos, para os povos que perdiam as guerras, como uma forma de castigo, de forma que eram obrigados a entregar escravos, ouro, a totalidade ou parte de suas riquezas aos vencedores, eram as chamadas reparações de guerra.

Conforme a sociedade foi evoluindo, a tributação passou a ter novos fundamentos, como a redução das desigualdades sociais e desconcentração de riqueza, na medida em que todos contribuirão para o bem comum, especialmente para ajudar aqueles que não possuem condições de ter uma vida minimamente digna. Argumenta-se que alguns indivíduos irão, de fato, enriquecer menos, mas a riqueza nacional vai ser no mínimo a mesma, com possibilidade de aumentar ainda mais, em virtude da melhor qualidade dos serviços ofertados à coletividade.

De acordo com Paulsen (2014), os tributos são necessários para que o Poder Público possa desenvolver as atividades de caráter coletivo:

Tributa-se porque há necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público, ou ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes.

Desta forma, é possível afirmar que para que exista uma sociedade minimamente organizada, tal como conhecemos, é necessário que haja tributação dos particulares, uma vez que a mesma constitui o principal meio utilizado pelo Estado para angariar recursos, organizar-se e fazer-se presente na sociedade, sem o qual, isso não seria possível, ao menos da forma como conhecemos.

Os tributos são tão necessários para a sociedade atual que se configuram um verdadeiro dever fundamental de todos aqueles que vivem em sociedade. Aduz Nabais (2004, p. 45):

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contribuinte indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.

Ademais, para além da função eminentemente fiscal, de angariar recursos para o Estado, alguns tributos também possuem finalidade extrafiscal, tão importante nos dias atuais. Pode ser conceituada como a função de estimular ou desestimular determinados comportamentos e ações, com objetivo de, por exemplo, fomentar a produção nacional aumentando a alíquota de importação à entrada de produtos estrangeiros, o que, certamente, diminuirá as importações.

Revelando a importância da tributação extrafiscal, AMARO (2014) leciona:

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) **induzir comportamentos**, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, **mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.**, diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (grifos nossos).

A intensidade da carga tributária de um Estado depende da sua atuação frente aos seus cidadãos, diante dos serviços públicos ofertados à coletividade, equipamentos comunitários e diversos outros benefícios proporcionados pelo ente público. Além disso, também deve ser levada em consideração a capacidade do estado em produzir riquezas (receitas originárias), vez que quanto mais riquezas o estado consegue captar por si só, menor tende a ser a carga tributária exigida dos cidadãos.

Para o direito financeiro, existem duas modalidades de receita do Estado, quais sejam, a originária e a derivada. As receitas Originárias, como exposto, são aquelas que resultam da atuação do próprio Estado, sob regime de direito privado, na exploração de atividade econômica, como por exemplo, as receitas patrimoniais, industriais, comerciais e tarifas.

Por sua vez, receita derivada são aquelas em que o Estado, em virtude de sua autoridade e supremacia em relação aos cidadãos, utiliza-se de seu poder de império para retirar dos particulares parcelas de suas riquezas para consecução do bem comum. São as receitas decorrentes da tributação.

Em seu livro denominado “*For good and evil: the impact of taxes in the course of civilization*”, Adams faz uma análise histórica da tributação em relação as diferentes civilizações pela história, chegando a algumas conclusões que são importantes para a temática do presente trabalho de conclusão.

A primeira delas se refere à dificuldade que os governos têm de viver com um sistema tributário bem trabalhado e moderado, demonstrando que é de fundamental importância separar o poder de instituir tributos e o de gastá-los, de forma que, segundo o autor, os governantes tendem a se comportarem como consumidores imaturos, adaptando os gastos para sua vontade e não para sua realidade.

A segunda conclusão é, na verdade, um alerta que o autor faz, em relação à autodestruição que são os sistemas tributários dos dias atuais. Estamos nos tributando até a morte, não apenas economicamente, que violamos as regras fiscais das quais nossos antepassados nos alertaram e a necessidade de isso ser levado a debate.

A terceira conclusão do autor é que o denominador comum de todos os bons sistemas tributários até hoje foi a moderação. Deve-se buscar equilibrar a tributação, a igualdade entre os cidadãos, as invasões patrimoniais e as penalidades, de forma que fique ao máximo parecido com um quadrado, em que esses aspectos fiquem com o mesmo tamanho.

2.2 Evolução do sistema tributário nacional

O sistema tributário brasileiro passou por muitas transformações ao longo dos anos; muitas dessas mudanças se devem aos fatos históricos, acontecimentos

políticos e sociais que marcaram profundamente a história do país. A tributação existiu em nosso país desde os tempos em que o Brasil era apenas uma colônia.

De acordo com Martuscelli (2010, p. 1): “A evolução da tributação no país é marcada por um interessante fenômeno: tínhamos contribuintes antes mesmo de termos direito tributário; tínhamos tributação antes mesmo de termos constituição.”

Após longo período, surgiu a primeira Constituição pátria, em 1824, ainda na época do império e já previa um instituto primitivo semelhante à progressividade. Vejamos:

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. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres (grifo nosso).

Referida constituição foi importante porque conseguiu fazer com que as receitas decorrentes da tributação permanecessem no Brasil, o que não ocorria na época da colonização, em que as riquezas beneficiavam Portugal (MARTUSCELLI, 2010, p. 1).

A constituição de 1891, a primeira republicana, previa a repartição dos impostos entre a União e os Estados membros, de forma a assegurar a autonomia necessária para o funcionamento do federalismo, no caso, a independência financeira em relação ao ente central.

Segundo Varsano (1997, p. 2):

A Constituição de 1891 adotou sem maiores modificações a composição do sistema tributário existente ao final do império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhe permitissem autonomia financeira.

A progressividade foi prevista no imposto sobre a renda desde 1922, quando proposta pelo então secretário da fazenda, o eminente jurista Rui Barbosa. Conforme Gobetti e Orair (2016, p. 10):

O IRPF brasileiro nasceu com alíquotas moderadas, uma máxima de 8%, mas uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho. Paulatinamente, essa alíquota máxima foi sendo elevada, atingindo 20% em 1944 e saltando para 50% em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial. Esse percentual permaneceu até 1961, quando o então presidente

Jânio Quadros elevou a alíquota para 60%, e, em seguida, seu sucessor, João Goulart, para 65%, o mais alto percentual de toda a história brasileira, logo antes do golpe militar de 1964.

A partir da Constituição de 1934 começam a surgir os primeiros princípios tributários, como a vedação à discriminação em razão da procedência ou destino (art. 8º, p. 1º, da CF/34), ter previsão constitucional das taxas e expressamente assegurar a competência municipal para instituir impostos (artigo 13, II, da CF/34).

A mesma ainda introduziu importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. Outra inovação foi a criação de um sistema de repartição das receitas provenientes dos impostos entre as esferas de governo (VARSAÑO, 1997, p. 3).

Logo em seguida, foi promulgada a Constituição Federal de 1937, outorgada por Getúlio Vargas, em que inaugurou o Estado novo. Tal constituição teve tendência de acabar com a autonomia dos Estados e Municípios e poucas disposições acerca dos tributos. De acordo com Martuscelli (2010, p. 7):

Vê-se, então, um recrudescimento das normas referentes aos direitos e garantias do cidadão, bem como das normas de efetivação do princípio federativo e reduzido número de garantias ligadas ao exercício da competência tributária é fruto da opção constitucional centralizadora.

No entanto, a Constituição de 1946, trouxe importantes alterações. Nas palavras de Martins (2013, p. 3): “A Constituição de 1946 trazia alguns princípios constitucionais, porém veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema”.

A Constituição de 1946, inclusive, discorria, em seu artigo 202 sobre progressividade nos tributos. Vejamos: “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

No entanto, devido ao crescimento do País e da sua economia, era preciso que houvesse uma reforma no sistema tributário nacional, para que fosse organizada as espécies de tributos, seus princípios constitucionais tributários e também para poder dar autonomia aos municípios.

Nas lições de Martuscelli (2010, p. 8):

Nesse panorama, viu-se a necessidade de uma reforma tributária premente, em função do fato de que, em grande parte, a arrecadação era destinada a fundos com finalidades específicas, legais e constitucionais criados e manejados pela União.

Tal conquista foi possível através da EC 18/65, que reformou o sistema tributário nacional. A referida emenda constitucional organizou os princípios tributários, instituindo que os tributos eram impostos, taxas e contribuição de melhoria (art. 1º); estabeleceu os princípios da legalidade (art. 2º, I), anterioridade de exercício (art. 2º, II), imunidades (art. 2º, IV), sendo muito importante para o direito tributário brasileiro. Nas palavras de Martins (2013, p. 4):

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi, portanto, a semente do CTN, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967.

O Código Tributário Nacional, que continua em vigor até os dias atuais, é muito parecido com a emenda em comento. Após tal criação, o Brasil possuía o primeiro Sistema Tributário Nacional de sua história, composto pela constituição de 1946, atualizado pela EC 18/65 e pelo CTN.

Um ano após a promulgação do CTN, uma nova Constituição Federal entrou em vigor, a Constituição de 1967, que possuía algumas mudanças em relação às constituições anteriores, mas foi marcada mesmo pelo período de exceção em que o Brasil vivia à época. Como a mesma exigia Lei complementar para tratar sobre o sistema tributário nacional (artigo 18, CF 67), o CTN foi recepcionado pela mesma com status de Lei Complementar.

Martuscelli (2010, p. 9) dispõe que:

No que toca à questão tributária, a Constituição de 1967 a partir do Capítulo V do Título I, especificamente em seu artigo 18, inaugura textualmente o denominado Sistema Tributário Nacional, criado pela anterior Emenda Constitucional n.º 18/65 e que teve por finalidade principal, como já esboçado, sistematizar a tributação no país. Nesse aspecto, difere em muito a Constituição de 1967 das anteriores, pelo simples motivo de fazer constar em seu texto um capítulo específico acerca das normas de tributação de forma sistematizada e é, obviamente, produto de um processo que já se iniciara desde o início da década de 60.

Depois, veio o período de redemocratização, que culminou com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, a constituição cidadã. A mesma inaugura o novo sistema tributário nacional e fixa normas de caráter principiológico, regras de competência e os limites constitucionais ao seu exercício (MARTUSCELLI, 2010, p. 9).

No tocante à progressividade, a mesma foi expressamente prevista na seção I – dos princípios gerais do sistema tributário nacional da CF/88 depois de aparecer expressamente somente na constituição de 1946 e na Constituição de 1824.

Originalmente, a Constituição da República federativa do Brasil (art. 145) e o Código Tributário Nacional (art. 5º) adotaram expressamente a teoria tripartite, temos três espécies de tributos, há saber: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

No entanto, a doutrina e o Supremo Tribunal Federal, após intensos e calorosos debates, acabaram por adotar a teoria *quinquipartite* ou pentapartida, reconhecendo cinco espécies de tributos no ordenamento jurídico pátrio. Além das referidas no parágrafo anterior, temos ainda as contribuições especiais, e empréstimos compulsórios (AMARO, 2014).

Nesse íterim, temos os impostos, que são imposições do Estado aos particulares, uma coerção social, como dito alhures, que pode ser criado por meio de lei ou de ordens emanadas do soberano, a depender da organização política do país, para que seus contribuintes ou súditos paguem determinada importância pecuniária, uma parcela de sua riqueza, como forma de obrigação de participação na sociedade.

Os impostos, conforme o conceito legal do Código Tributário Nacional, no artigo 16 do mesmo, tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativamente ao contribuinte, o que reforça a ideia marcante de solidariedade social presente em todas as espécies tributárias, porém, que fica mais evidente nos impostos.

Nos impostos, conforme o conceito legal adotado, não há uma nenhuma relação de bilateralidade como ocorre em outros tributos, é desvinculado de qualquer atividade estatal específica, ou seja, o pagamento de impostos não trás nenhum tipo de benefício diretamente para o contribuinte.

O cidadão paga o imposto porque manifestou uma riqueza, possuindo capacidade para contribuir, seja através de uma compra, prestação de um serviço,

porque possui a propriedade de um imóvel ou quaisquer outras situações descritas em lei, a que chamamos de fato gerador.

Conforme Portella (2009, p. 59):

Imposto é tributo, devendo-se necessariamente enquadrar-se nos perfeitos moldes do artigo 3º do CTN. É prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, que se diferencia da multa por não configurar sanção de ato ilícito. Aliás, as condutas humanas que ensejam a cobrança de impostos, mais que puramente lícitos, são em realidade desejáveis, por configurarem supostos de desenvolvimento econômico e social.

Essa manifestação da capacidade contributiva que dá origem à obrigação de pagar o imposto serve para custear os serviços públicos, obras e outros benefícios para toda a coletividade, tal como saúde, educação, segurança, entre outros. São chamados os serviços públicos *uti universi*, em que não há, em primeiro momento, saber que irá se beneficiar dos mesmos.

Com base neste raciocínio jurídico, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante número 41 que enuncia a proibição de o serviço de iluminação pública ser remunerado mediante taxa, haja vista a impossibilidade de se determinar quem irá se beneficiar do referido serviço público, requisito indissociável para criação de taxas.

Mesmo que o contribuinte do imposto nunca precise ou queira utilizar do serviço, deve pagar, pois essas receitas buscam a realização do bem comum. Na lição de Baleeiro (2006, p. 270):

c) o imposto divide a despesa de serviços públicos de qualquer natureza entre os que têm capacidade econômica de pagá-los sem quaisquer indagações sobre o proveito ou a responsabilidade dos contribuintes em relação à existência de tais serviços.

Tanto isso é verdade que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, inciso IV, veda, salvo as exceções nela previstas, que sejam vinculadas as receitas dos impostos à órgão, fundo ou despesa; justamente para que sirvam de custeio às atividades estatais que beneficiem a todos.

Os impostos são os tributos em que melhor se pode auferir a capacidade contributiva do cidadão submetido à exação, tendo em vista que o fato gerador

independe de qualquer atividade por parte do poder público e leva em consideração uma manifestação de riqueza que pode ser tributada (DUTRA, 2010).

Quanto à sua classificação em impostos reais e pessoais, temos: são pessoais os impostos que levam em consideração os aspectos relativos a pessoa que vai sofrer a exação, como, por exemplo, se a mesma possui dependentes financeiros, onde mora, qual a sua ocupação, entre outros. O montante de imposto a ser pago varia conforme as condições pessoais do contribuinte (HARADA, 2014).

O grande expoente dessa categoria é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, que em sua lei de regência, Lei Federal nº 7.713/1988, artigo 6º, isenta alguns rendimentos em virtude de doenças graves (XIV), diárias de viagens à trabalho (II), entre outros. Ou seja, o montante de imposto a pagar varia conforme as condições pessoais do sujeito passivo, pois incidem subjetivamente.

Já os impostos reais, para a doutrina clássica, são aqueles em que o legislador não levou em consideração a condição do pessoal do sujeito passivo. Nesses impostos interessam tão somente o valor do bem ou renda, de forma que poderá variar ou não de acordo com ele, pouco importando as condições pessoais do sujeito passivo, uma vez que incide objetivamente (HARADA, 2014).

Vale ressaltar que a tendência legislativa é de cada vez mais personalizar os impostos reais, fazendo com que tal classificação seja eliminada (HARADA, 2014). No entanto, tendo em vista que a mesma ainda é reconhecida pela doutrina majoritária e pela jurisprudência pátria, foi adotada no presente trabalho de pesquisa.

3 OS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Antes de adentrar nos princípios específicos que fundamentam a progressividade nos impostos reais, é necessário delinear o papel e a força normativa que os mesmos possuem em nosso sistema jurídico pátrio, para que, dessa forma, possa se entender, verdadeiramente, a sua importância.

A doutrina pátria identifica três principais funções dos princípios no ordenamento jurídico nacional, quais sejam: (a) interpretativa, (b) integrativa e (c) informativa. A função interpretativa, como o próprio nome já indica, serve para ajustar, melhorar a interpretação das normas jurídicas quando houver dúvida sobre o seu real significado.

A função integrativa é utilizada nos casos em que há lacuna na legislação e precisa-se de uma solução para decidir o caso concreto. Desta forma, o Estado-juiz quando se depara com uma situação que não tem norma específica para resolver, decide o caso com base nos princípios reconhecidos pela doutrina e tribunais.

Por fim, temos a função informativa, talvez a mais importante de todas, que dispõe serem os princípios verdadeiros nortes, objetivos a serem alcançados pela legislação. As leis devem, portanto, buscar dar efetividade aos princípios alocados na Constituição Federal.

Muito se discutiu sobre se existe eficácia normativa nos princípios ou não. O tema foi amplamente discutido pelos estudiosos da teoria geral do direito, dentre os quais podemos destacar, pela relevância de suas contribuições, os juristas Alexy, Dworkin e Canotilho (FERNANDES, 2015).

No entanto, tal discussão se encontra superada, já que tanto para a doutrina como para a jurisprudência majoritárias, os mesmos possuem força normativa. Conforme aduz Fernandes (2015, p. 222):

Ao longo da história do direito, os princípios jurídicos percorreram um longo caminho até se desgarrarem totalmente da noção de Direito Natural e alcançarem uma leitura que lhes atribuisse normatividade. Nesse sentido, deixaram de ser vistos como elementos de uma racionalidade especial e atemporal (divina ou universal), para pertencerem ao conceito de **norma jurídica**, passando essa a ser formada agora por duas espécies distintas: as regras jurídicas e os princípios jurídicos (grifos do autor).

Desta feita, podemos concluir que atualmente existem dois tipos de normas jurídicas em nosso ordenamento: as regras e os princípios. A principal diferença

entre os dois é o fato de que as regras incidem de forma tudo ou nada, não havendo espaço para realizar ponderações sobre sua aplicação ao caso.

Ao revés, os princípios podem ser aplicados a todos os casos, e podem ser, ao contrário das regras, vários ao mesmo tempo. Uma determinada situação pode ser decidida através da ponderação dos princípios que incidem sobre a mesma, dando prevalência a um em detrimento do outro, pela técnica da proporcionalidade (FERNANDES, p. 224).

É preciso, portanto, que o legislador e o intérprete do direito observem a força normativa dos princípios no sistema tributário como um todo, notadamente em relação aos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e progressividade, objeto de estudo da presente pesquisa.

3.1 Princípio da isonomia tributária

Inicialmente, podemos observar que o princípio da isonomia é um dos mais importantes vetores do ordenamento jurídico pátrio. Surgiu para tentar acabar com os privilégios e regalias de toda ordem que existia no século XVIII (CORDEIRO, 2009). O princípio em comento vem sendo, ao longo de vários séculos, objeto de estudo por vários estudiosos e doutrinadores, tendo em vista que é um dos mais importantes de todo o direito. Conforme Bonavides (2015, p. 384):

De todos os direitos fundamentais, a igualdade é aquele que mais tem subido de importância no Direito constitucional de nossos dias, sendo, como não poderia deixar de ser, o direito-chave, o direito-guardião do Estado Social.

No sistema jurídico pátrio, o princípio da igualdade foi previsto em várias constituições. Sendo previsto nas cartas magnas de 1891 (artigo 72), 1934 (artigo 113), 1937 (artigo 122), 1946 (artigo 141), 1967 (artigo 150) e finalmente na constituição federal de 1988, *in verbis*:

Art. 5º 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 vida, à liberdade, à **igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (grifo nosso).

A doutrina constitucionalista pátria diferencia os conceitos de igualdade perante a lei (formal) e na lei (material). A primeira seria meramente formal, pois a lei trataria todos da mesma maneira, sem qualquer diferenciação, enquanto a segunda haveria discriminação em virtude da desigualdade fática existente.

De acordo com D´oliveira (2012, p. 3):

A igualdade formal está presente em quase todos os diplomas constitucionais modernos e no Brasil desde a Constituição de 1891 quando refere-se a expressão de que todos serão iguais “perante a lei”. A isonomia estudada sob este prisma expressamente delineado no artigo 5º, caput da Constituição impede que os legisladores em face de uma igualdade na lei editem e publiquem leis que veiculem dispositivos e normas violadoras do princípio da igualdade.

Por sua vez, ainda conforme D´oliveira, a igualdade material é o instrumento de concretização da igualdade em sentido formal, tirando-o da letra fria da lei para viabilizá-lo no mundo prático. Necessita da edição de leis e de atos materiais do poder público para minimizar as diferenças que não sejam naturais entre os seres humanos.

Somente com a igualdade material, a discriminação permitida pela nossa constituição, é que se conseguirá atingir os objetivos e fundamentos da República, como a erradicação da pobreza e a dignidade da pessoa humana, vez que a igualdade meramente formal é insuficiente, pois não leva em consideração as desigualdades gritantes que existem no mundo real.

No âmbito do sistema tributário nacional, a igualdade tem tratamento previsto no artigo 150, II, da CF/88, *in verbis*:

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; (grifos nossos).

Desta forma, o comando constitucional proíbe que se dê tratamento diferenciado aos que se encontrem na mesma situação, como forma de prestigiar o

princípio da isonomia (horizontal), que se aproxima com a ideia de igualdade perante a lei, já que veda a discriminação.

Ao revés, é plenamente possível e até mesmo desejável que haja tributação diferenciada para aqueles contribuintes que estejam em situações distintas sem que isso implique ofensa ao princípio em comento, por se tratar de isonomia vertical, considerando as diferenças fáticas existentes.

Alexandre (2016), explica o princípio da isonomia tributária da seguinte maneira:

Por tudo, é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante, **a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige.** Como consequência e a título de exemplo, haveria inconstitucionalidade (por omissão) se a lei do imposto de renda não previsse as chamadas deduções da base de cálculo do imposto (saúde, educação, dependentes), pois a inexistência das deduções redundaria num tratamento idêntico dispensado a pessoas em situações claramente distintas (grifos nossos).

Desta forma, a tributação deve ser igual para os que se encontrem em situação equivalente, como forma de se prestigiar a isonomia formal e desigual para quem se encontra em situação distinta, observando-se a igualdade substancial. Essa diferenciação deve ser feita conforme a capacidade contributiva de cada cidadão. Comungando desse entendimento Cordeiro (2009), dispõe que:

É importante aduzir que os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva andam de mãos dadas, ou seja, para que realmente seja respeitado o Princípio da Igualdade Tributária, é necessário que aqueles que tenham igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual, enquanto aqueles que não têm igual capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual. Só assim o Princípio da Isonomia Tributária será realmente efetivo.

Podemos concluir, portanto, que para se realizar a igualdade no direito tributário pátrio é preciso dimensionar a exação nos limites da capacidade contributiva de cada cidadão, tendo em vista que só assim podemos ter um sistema tributário realmente justo.

3.2 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva existe há muitos séculos, sendo um assunto que já foi objeto de estudo por vários filósofos, economistas e juristas ao longo de diversas épocas e em lugares bem distintos. Não é tarefa fácil precisar

origem histórica deste princípio, devido aos poucos escritos existentes e ao decurso do tempo.

No entanto, podemos reconhecê-lo até mesmo no antigo Egito, através de Bíblia, mais precisamente no segundo livro dos Reis, capítulo 23, versículo 35, que dispõe, *in verbis*:

Joaquim entregou ao faraó a prata e o ouro exigidos. Mas para obter o peso estipulado pelo Faraó, teve de tributar o povo, cobrando dos cidadãos, **de acordo com o patrimônio de cada um**, a prata e o ouro a dar ao Faraó Neco (grifo nosso).

Também existem relatos de sua aplicação na Grécia antiga, através dos filósofos; na Idade Média, através dos escritos de São Tomás de Aquino, para quem cada um deveria pagar os tributos *secundum equitatem proportionis* e passando por diversos outros pensadores, como o sociólogo alemão Max Weber (KARKACHE, p. 1).

É possível também visualizá-la na Elizabethan Poor Law, nas legislações tributárias das colônias inglesas e até mesmo nas obras de Maquiavel, quando trata da repartição das despesas públicas entre os cidadãos e analisa os prós e os contras no acúmulo de bens pelos particulares (DUTRA, 2010).

Um dos mais famosos e importantes economistas da história, Adam Smith, escreveu, no livro a Riqueza das Nações, sobre a capacidade contributiva (2003):

É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a manutenção do governo, **proporcionalmente às suas respectivas capacidades**, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado. [...] **É na observação ou negligência dessa máxima que consiste a chamada igualdade ou desigualdade nos impostos** (grifos nossos).

Importante previsão da capacidade contributiva pode ser vista na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, surgida na Revolução Francesa, em 1789, que em seu artigo 13 dispõe que para manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com a sua possibilidade.

Dois anos após, foi previsto expressamente o princípio da capacidade contributiva na Constituição francesa de 1791, artigo 2º, que dispõe: “todas as

contribuições serão igualmente repartidas entre todos os cidadãos **proporcionalmente aos seus recursos**” (grifo nosso).

Essa previsão da capacidade contributiva na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e posteriormente na própria Constituição Francesa, fez com que referido princípio se expandisse ao redor do mundo, havendo sua previsão em diversas constituições. Como exemplo, podemos listar a previsão na Itália, Espanha, Haiti, Chile, Albânia, entre outros (GREGÓRIO, 2007).

Zilveti (2004, p. 144, *apud* Dutra, 2010), menciona que na Inglaterra, em 1803, foi desenvolvida a teoria de que a tributação teria de respeitar a capacidade contributiva e, na Prússia, ainda no século XIX, também se passou a adotar o referido conceito.

É importante ressaltar que vários acontecimentos políticos importantes da história mundial tiveram como causa direta ou indireta a inobservância da capacidade contributiva, como o *Boston Tea Party*, a revolução francesa e a inconfidência mineira (DUTRA, 2010).

Desta forma, fica evidente a importância histórica do princípio em comento e sua interferência direta na vida dos cidadãos que se submetem ao pagamento dos tributos, muitas vezes de forma desproporcional ao seu patrimônio, o que foi motivo de vários acontecimentos políticos e reviravoltas ao decorrer do tempo.

No Brasil, conforme visto no primeiro capítulo, houve previsão do princípio da capacidade contributiva nas Constituições de 1824, 1946 e por fim, na atual constituição de 1988, em seu artigo 145, parágrafo primeiro. Vejamos:

§ 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. (grifos nossos)

Antes de prosseguir no tema, faz-se necessário distinguir o que se entende por capacidade econômica de capacidade contributiva. Não existe uniformidade na doutrina sobre o conteúdo de cada princípio, devendo o intérprete do direito ficar atento a essas divergências.

A capacidade econômica é a aptidão que o cidadão tem de adquirir bens necessários para sua sobrevivência, enquanto capacidade contributiva seria a

possibilidade de ser sujeito passivo da exação tributária, levando em consideração outros fatores além do puramente econômico (COSTA, 2012).

É possível, inclusive, que exista capacidade econômica e não exista capacidade contributiva. Basta imaginar uma pessoa “X” que ganha 10 mil reais mensais de salário, mas gasta 90% desse montante com a saúde de seus pais, já idosos. Ao revés, um colega de “X”, “Y” ganha o mesmo salário, no entanto, o mesmo é solteiro, jovem e gasta todo seu soldo com vaidades, possuindo, desta forma, capacidade econômica e contributiva.

No entanto, tal classificação, ainda que importante para o crescimento da técnica tributária não assume importância elevada para o princípio da capacidade contributiva. De acordo com Zilveti (2004, p. 251, *apud* Dutra, 2010, p.13), a expressão capacidade econômica foi extraída da constituição espanhola e é interpretado naquele país como sinônimo de capacidade contributiva, motivo pelo qual o constituinte brasileiro ao falar em capacidade econômica, quis se reportar a condição do particular de pagar tributos, ou seja, à capacidade contributiva.

Feita essa distinção, passa-se, agora para análise do conteúdo jurídico do princípio da capacidade contributiva. Inicialmente, vale ressaltar que não há consenso doutrinário e jurisprudencial sobre o seu real conteúdo axiológico, tendo em vista que se trata de um conceito indeterminado, aberto às mais diversas interpretações.

O princípio da capacidade contributiva significa que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento o de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, mais alto deve ser o imposto (TIPKE, YAMASHIDA, 2002).

De acordo com Conti (1996, p. 33 *apud* Dutra, 2010):

A capacidade contributiva pode ser vista sob dois aspectos: 1) o estrutural, que se caracteriza pela aptidão de **suportar o ônus tributário** e 2) o funcional, em que é vista como uma espécie de critério destinado a **distinguir pessoas**, identificando os iguais e desiguais sob o aspecto do direito tributário (grifos nosso).

Podemos concluir, portanto, que se trata de princípio que visa efetivar o princípio da isonomia tributária e justiça, na medida em que busca distribuir equitativamente os ônus da tributação de acordo com as possibilidades dos

contribuintes, evitando que ocorra a insuportabilidade da carga tributária por aqueles que não possuem capacidade contributiva.

Também serve para limitar a tributação, protegendo o mínimo vital e impedindo o efeito confiscatório. O primeiro pode ser conceituado como as necessidades mais básicas dos cidadãos, fundamentais para sua sobrevivência, cujo conteúdo varia no tempo e espaço, mas não é possível de ser tributada, sob pena de flagrante inconstitucionalidade (DUTRA, 2010; COSTA, 2003).

O efeito confiscatório, vedado em nosso ordenamento jurídico (artigo 150, IV, da CF/88), seria um tributo tão alto que violaria o direito de propriedade ou impediria a prática de atividade profissional pelo cidadão, sendo reputado injusto e inconstitucional, por violar esses valores previstos na constituição (Artigo 170, II, III e VIII da CF/88).

Apesar de ser difícil de caracterizar o momento em que acontece o efeito confiscatório, o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010/DF, decidiu que deve ser observado o princípio da capacidade contributiva, renda e capital para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que deve pagar, dentro de um determinado período, a uma mesma pessoa política. Vejamos a ementa do julgado:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº 9.783/99. AGUIÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ARTIGO 150, IV) E DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL. PLAUSABILIDADE JURÍDICA. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE.

O princípio em comento deve ser obrigatoriamente observado pelo legislador infraconstitucional quando da elaboração das leis, tendo em vista que se trata, conforme demonstrado, subprincípio da justiça e da isonomia, tal como previsto nos artigos 1º e 3º da CF/88.

3.3 Capacidade contributiva e impostos de natureza real

Polêmica existia quanto à correta interpretação da primeira parte do artigo 145, parágrafo primeiro da CF/88. Vejamos o que ele diz: “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

A doutrina se dividia sobre a correta aplicação do parágrafo, especialmente sobre se a locução sempre que possível se relacionava com a segunda parte, referente a graduação conforme a capacidade econômica. Atualmente, a doutrina majoritária e também a jurisprudência entendem que as duas locuções são absolutamente independentes.

De fato, sempre que possível os impostos deverão ter caráter pessoal, pois nem sempre isso será exequível, enquanto a segunda parte é de observância obrigatória para todos os impostos, sejam eles pessoais ou reais. De acordo com Machado (1989, p. 125 *apud* DUTRA, 2010):

Realmente, a expressão *sempre que possível* diz respeito apenas a atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não a graduação destes segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].

No mesmo sentido, o então Ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau, em seu voto no Recurso extraordinário 562.045-0/RS, dispõe que a interpretação do dispositivo em comento deve ser a que a expressão sempre que possível se refere à pessoalidade, visto que há impostos que não possuem tal característica. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos à capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

Os índices que permitem a aferição do princípio da capacidade contributiva por parte do contribuinte são o patrimônio, renda e consumo. A capacidade contributiva pode ainda ser analisada sobre o viés objetivo ou subjetivo, conforme leve em considerações presunções ou leve em consideração as efetivas condições do cidadão.

No primeiro caso, temos a capacidade contributiva objetiva, que de acordo com Carraza (2013, p. 90 *apud* KARKACHE, p. 6):

A capacidade contributiva à qual alude a constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos

de sua competência é **objetiva**, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, **mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em bolsa, praticar operações mercantis, etc)** (grifo nosso).

Por sua vez, a capacidade contributiva subjetiva leva em consideração as características do cidadão, para saber se o mesmo possui ou não condições de arcar com a exação tributária, como, por exemplo, o imposto sobre a renda.

Para verificar a capacidade contributiva sobre os impostos reais, o legislador considera que a própria propriedade é fato imponible para a tributação, por ser fato presuntivo de riqueza que pode sofrer a exação tributária, trata-se da capacidade contributiva objetiva, tal como aceito pela doutrina pátria.

Essa também se tornou a opinião prevalecente no âmbito do Supremo Tribunal Federal após o julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS. Em seu voto, o ex-Ministro Carlos Ayres Brito destacou que cabe ao Estado realizar a justiça social tributando aquele que tem mais imobiliariamente e que a constituição quer, sim, que se leve em consideração a capacidade contributiva, mesmo nos impostos reais.

E terminou seu brilhante voto lecionando que pouco importa que o tributo seja da espécie real, o imposto sempre será jungido à regra de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente deve pagar mais. Essa fórmula possibilita a concreção otimizada dos princípios da função social da propriedade, da justiça social-tributária e da isonomia.

Também o Ministro Marco Aurélio adotou expressamente a teoria da capacidade contributiva objetiva ao mencionar em seu voto que quem possui ou compra imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo.

No mesmo sentido, votou o ex-Ministro Menezes Direito:

[...] porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, **porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte.**(grifo nosso)

Pelo exposto, podemos afirmar que atualmente o Supremo Tribunal Federal também adota a teoria da capacidade contributiva objetiva para os impostos de

natureza real. Vale ressaltar que, conforme explicação da ex-Ministra Gracie, os impostos reais podem ser subjetivados, ou seja, em determinadas situações, em virtudes das condições pessoais do contribuinte, a legislação pode conceder isenção do imposto.

Por exemplo, uma isenção de IPTU para uma família de 10 pessoas, que possui rendimentos menores que dois salários mínimos. Isso prestigia a justiça tributária e isonomia, fazendo ainda com que a capacidade contributiva seja melhor observada nos tributos reais.

Tanto isso é verdade que o Tribunal editou a súmula 539, entendimento em que adota expressamente a subjetivação nos impostos reais: “É constitucional a lei do Município que reduz o impôsto predial urbano sôbre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

A ex-Ministra Ellen ainda explica que mesmo nos impostos ditos pessoais, como no Imposto de Renda, há determinadas situações que consideram a capacidade contributiva objetiva, como no caso de investimentos na área financeira, quando o mesmo ocorre com base fixa, por exemplo.

Desta feita, as legislações tributárias brasileiras, ainda que referentes a impostos reais, devem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão, mormente em sua vertente objetiva, sob pena de violar os princípios constitucionais da isonomia, justiça tributária e capacidade contributiva, tal como previstos na constituição.

4 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE:

Inicialmente, cumpre destacar que a progressividade é muito mais que uma técnica de tributação, devendo ser tratada efetivamente como um princípio. Vejamos: o artigo 145, § 1º da Constituição, que dispõe sobre a graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte está localizado na seção I – dos princípios gerais do sistema tributário nacional.

Além disso, no anteprojeto da subcomissão de tributos na assembleia constituinte de 1988, fez alusão expressa ao se decorrer sobre a necessidade da progressividade no sistema tributário brasileiro, cabendo ao legislador ordinário promover a sua implementação, mediante o estabelecimento de alíquotas progressivas, seletivas e estabelecendo uma faixa de isenção.

Feita essa observação, podemos concluir que a progressividade é, de fato, um princípio constitucional tributário, devendo ser levada em consideração pelo legisladores de todos os entes federativos, para que se cumpra o mandamento constitucional. Feita essa necessária distinção, passamos agora para a evolução histórica do princípio.

A origem da progressividade, assim como a dos outros princípios, também é difícil de ser precisada devido ao longo decurso de tempo e a falta de escrita. Segundo Baleeiro (2009, p. 204), os impostos progressivos podem ser visualizados desde a época da Grécia antiga, passando pela República Florentina, República da Basileia do Século XIX e até mesmo na Prússia, em 1891, em que as alíquotas do imposto variavam entre 0,9 a 4%.

Cumpre ressaltar que esse princípio tributário nem sempre foi visto com bons olhos, imunes às críticas, tendo alguns alemães, em 1866, denominaram como tributação dos esforçados em favor dos desocupados e também nos Estados Unidos, no século XIX, foi chamada de “roubo graduado”, “abutre a devorar as próprias entranhas” e “navegação sem leme e nem compasso” (TIPKE, YAMASHIDA, 2008, p. 71).

Por outro lado, outros filósofos e economistas como Montesquieu, Rousseau, Wagner, Stuart Mill, entre outros, foram favoráveis à progressividade, como tema central de seus argumentos: seria um instrumento de compensação de riquezas e uma forma de evitar a acumulação de fortunas na mão de poucos (TIPKE, YAMASHIDA, 2008).

Como visto acima, a progressividade não é novidade no ordenamento jurídico pátrio muito menos nos ordenamentos jurídicos alienígenas, mas ainda assim encontra dificuldades, principalmente política para ser efetivamente instituída em conformidade com o comando legal. Dispõe o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1988:

§ 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 (grifo nosso).

Antes de avançar no tema, é preciso diferenciar o que se entende por tributo fixo, proporcional e por fim, o progressivo. O tributo fixo é aquele cujo montante a ser pago pelo contribuinte já vem expresso na lei instituidora, sem que o contribuinte precise realizar qualquer cálculo, como por exemplo, uma taxa de serviços.

Por sua vez, tributo proporcional é aquele em que a alíquota é única, variando o valor a ser pago pelo contribuinte em razão da base de cálculo da operação tributada, como, por exemplo, no ICMS.

A progressividade, por sua vez, é considerada pela doutrina como um subprincípio da capacidade contributiva, justiça e isonomia tributária (TORRES, 2009), mais ainda: podemos considerar que possui fundamento na ideia de igualdade de sacrifício e na busca pela diminuição das desigualdades econômicas e sociais (TIPKE, YAMASHIDA, 2002).

De acordo com Canuto e Borba (2016, p. 205), explicando a progressividade no imposto sobre a renda:

A progressividade indica que, quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, quanto maior a renda, maior a alíquota aplicável. Desta forma, os que ganham mais, pagam proporcionalmente mais.

O princípio da progressividade pode ser implementado de duas maneiras distintas: 1) simples e 2) graduada. De acordo com Paulsen (2014):

Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido. Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riqueza que se enquadrarem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar

riqueza aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva alíquota, e o que dela extrapolar se submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante.

Assim, por exemplo, na progressividade simples em impostos reais seria o caso de aplicar uma alíquota de 8% sobre o valor do imóvel, tendo em vista que seu valor corresponde a essa faixa, utiliza-se apenas um cálculo para determinar o montante de tributo devido. Por outro lado, caso a alíquota fosse graduada, somente sobre o montante que superou o valor previsto para a alíquota de 7% é que incidiria o percentual de 8%, ou seja, utilizando-se vários cálculos sucessivos.

Ademais, o princípio da progressividade também pode ser utilizado para finalidades extrafiscais, como previsto para os proprietários de terrenos urbanos ou rurais que não dão a devida destinação social para sua propriedade, sendo as alíquotas aumentadas como forma de desestimular tais comportamentos e forçar o proprietário a cumprir o mandamento constitucional da função social (artigo 5º, XXIII, da CF/88). Vejamos:

Artigo 182, § 4º, CF/88. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (grifo nosso)

Artigo 153, § 4º, CF/88. O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será **progressivo** e terá suas alíquotas fixadas de forma a **desestimular a manutenção de propriedades improdutivas** (grifos nossos).

Um importante viés extrafiscal da progressividade refere-se que a mesma pode servir para proteger o mínimo vital do contribuinte da tributação e evitar o efeito confiscatório dos tributos (TIPKE, YAMASHIDA, 2008, p. 72). A possibilidade de não se tributar esses dois extremos se dá justamente com a utilização do princípio da progressividade, que determinará uma faixa de isenção em que o tributo não incidirá.

4.1 Progressividade e diminuição da desigualdade social

O princípio da progressividade serve também para dar concretização aos objetivos da República, notadamente quanto a erradicação da pobreza, construir uma sociedade livre, justa e solidária, já que o Brasil possui uma tributação regressiva muito forte, o que onera muito as camadas mais abastadas da população, que sofrem a forte incidência tributária no consumo de bens essenciais para sua sobrevivência (SINDFISCO, 2010).

Conforme o periódico:

A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda tende a ser progressiva, ou seja, quem ganha mais paga progressivamente mais, conforme o volume de seu patrimônio ou de sua renda. **Isso permite que seja alcançada a chamada justiça fiscal, já que os detentores de melhor situação econômica contribuem com mais, fazendo com que haja uma melhor distribuição da riqueza** (grifos nossos).

De acordo com os dados do programa das nações unidas para desenvolvimento, o Brasil está entre as dez maiores economias do mundo, mas também está no *top* dez dos países com mais concentração de riqueza. Muito disso se deve ao fato, como mencionado, de que a população mais pobre é quem sofre a carga tributária mais pesada, possuindo nítido caráter regressivo, que ocorre quando o imposto é o mesmo para pessoas de situações financeiras distintas, como acontece no ICMS (SANTOS).

A diferença é tão gritante que as camadas mais pobres da população, que ganham até dois salários mínimos precisam de 197 dias de trabalho e 53,9% de sua renda somente para pagar tributos, enquanto as pessoas que ganham mais de 30 salários mínimos têm 29% de sua renda e 116 dias de trabalho destinados para pagamento de tributos (SANTOS).

O princípio em comento constitui um método mais ou menos liberal para reduzir as desigualdades, tendo em vista que respeita a livre concorrência entre os particulares e a propriedade privada enquanto modifica a tributação, mas isso sempre ocorre de acordo com as leis fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática (PIKKETY, 2013).

Ademais, o Brasil ainda não instituiu o Imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, por intermédio de lei complementar. Tal exação poderia servir ainda mais para conseguirmos um sistema tributário mais justo, pois os

sujeitos passivos teriam, efetivamente, uma grande capacidade contributiva, além de poder ser progressivo em razão do montante de riqueza disponível.

O Imposto sobre Grandes Fortunas poderia servir como um instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que possibilitaria, não só uma justa redistribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e desconcentração da riqueza na mão de poucos, o que possibilita a redução das latentes desigualdades sociais verificadas no país, notadamente pela tributação sobre o consumo (MOTA, 2010).

Existem vários projetos de Lei para instituir o IGF, dentre eles podemos destacar o PLP 277/2008, que está em regime de prioridade de votação, sendo estabelecido a faixa de isenção para as fortuna de até dois milhões de reais e alíquotas progressivas, variando entre 1 e 5% sobre o patrimônio do contribuinte.

De acordo com Harada (2014, p. 448): “Por razões políticas esse imposto não foi instituído até hoje e não será criado no futuro, confirmando a velha tradição brasileira de o rico ficar à margem da tributação”.

É preciso instituir a progressividade, subprincípio da igualdade tributária e justiça fiscal nos impostos reais, que incidem sob o patrimônio do contribuinte, para que assim possamos aumentar esse tipo de arrecadação, viabilizando a distribuição de riqueza de determinadas classes sociais e atendendo de forma mais eficaz aos objetivos constitucionais em comento (TOLENTINO, 2011).

De acordo com o Sindfisco (2010, p. 56):

As medidas de aumento de progressividade na taxação sobre o patrimônio, juntamente com o aumento da progressividade do imposto sobre a renda, possibilitariam a geração de recursos para que fosse desonerada a tributação sobre o consumo, tornando mais baratos para a população todos os gêneros de primeira necessidade, além de outras mercadorias, em especial as que possuem efeito indutor de crescimento sobre a Economia, como insumos à construção civil, eletrodomésticos, automóveis, etc (grifo nosso).

Pelo exposto, podemos concluir que a utilização do princípio da progressividade é elemento redutor da desigualdade social, vez que ao tributar os cidadãos em conformidade com a capacidade de contribuir de cada um, pode realizar a justiça fiscal e isonomia material, o que nos aproxima efetivamente dos objetivos da República, notadamente a redução da desigualdade social e de construir uma sociedade livre, justa e solidária, ao menos no âmbito tributário.

4.2 A possibilidade jurídica da progressividade nos impostos reais

Polêmica existe quanto a possibilidade jurídica de ser utilizado o princípio da progressividade nos impostos reais, existindo posicionamento divergente até mesmo nos tribunais superiores, conforme veremos ao longo deste capítulo.

O Supremo Tribunal Federal, entendia, em meados dos anos 90, que os impostos reais não poderiam ser progressivos por não se poder auferir a capacidade contributiva do cidadão de acordo com suas propriedades. No Recurso Extraordinário nº 167.654-0/MG, o ex- ministro Maurício Correa votou, e a turma acompanhou seu voto para declarar a inconstitucionalidade da lei municipal da cidade de Belo Horizonte, que instituía o IPTU progressivo pelos seguintes argumentos:

A progressividade do IPTU, que é imposto real em que **não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte**, só é possível, em face da constituição, para o fim extra-fiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade (grifos nossos).

Essa foi a jurisprudência pacífica da corte até a Emenda Constitucional 29/2000, nítida superação legislativa pelo Congresso Nacional em que foi previsto o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

Dessa forma, a Corte editou a súmula nº 668:

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 (grifo nosso).

Vejamos que a suprema corte antes da emenda constitucional mencionada considerava não se possível aferir a capacidade econômica nos impostos reais, mas depois de publicada a mudança adotou a tese de que seria possível, pois se assim não fosse, a própria emenda constitucional seria inconstitucional.

Podemos ressaltar ainda, que foi aceita a teoria da capacidade contributiva objetiva, pois foi levado em consideração a presunção de riqueza decorrente do valor, uso e localização do imóvel, sem fazer quaisquer considerações acerca do proprietário do imóvel urbano.

No tocante ao imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso (ITBI), também de competência municipal, o STF, no recurso extraordinário nº 234.105-3 do Município de São Paulo, declarou a inconstitucionalidade da lei municipal, sob o fundamento de que não havia autorização constitucional expressa para tanto.

No caso em tela, o Ministro Marco Aurélio votou da seguinte maneira: “[...] Não posso colocar na mesma vala alguém que adquire um bem imóvel com valor de mercado igual a vinte mil reais daquele que adquire um bem avaliado no mercado em milhões de reais”.

Apesar de ter reconhecido expressamente que há como aferir a capacidade contributiva no imposto, o mesmo votou pela inconstitucionalidade da lei municipal de São Paulo por inexistir previsão constitucional para a progressividade o imposto de transmissão *inter vivos* por ato oneroso.

Desta forma, o tribunal declarou a inconstitucionalidade da lei municipal e editou, no ano de 2003, a súmula 656, que dispõe: 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 Supremo Tribunal deixou de prestigiar os princípios constitucionais fundamentais ao caso em tela, como a capacidade contributiva, justiça social e isonomia material (art. 150, II, da CF/88). No entanto, esse posicionamento não é mais adotado sem críticas.

Em seu voto no recurso extraordinário 562.045/RS, que tratava sobre a progressividade no ITCMD, o Ministro Marco Aurélio, que havia admitido a possibilidade de se auferir a capacidade contributiva no ITBI, asseverou: “É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo”.

De acordo com Lustoza (2015, p. 199):

Esse entendimento demonstra a superação do posicionamento previsto na súmula 656, repercutindo no entendimento acerca da progressividade do ITBI, sendo permitida a utilização de outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, ainda que não previstas expressamente na Constituição

O entendimento a que o autor se refere é o julgamento do recurso extraordinário nº 562.045/RS, em que se discutia a constitucionalidade da Lei

Gaúcha que instituiu a progressividade no imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCD), tipicamente um imposto de natureza real.

Esse importante julgado discutia a constitucionalidade da Lei estadual 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul, que previa alíquotas variáveis entre 1 e 8% do total do patrimônio doado ou transmitido. Além disso, a legislação ainda previa uma faixa de isenção para os valores de até 2.000 UPF.

O ministro relator, Ricardo Lewandowski, votou pela inconstitucionalidade da lei sob o fundamento de que os impostos reais só poderiam ser progressivos caso existisse autorização expressa na Constituição Federal, o que não era o caso do imposto de transmissão causa mortis e doação.

Em seguida, o Ministro Eros Grau votou pela constitucionalidade da lei, sob o fundamento de que seria possível, sim, aferir a capacidade contributiva nos impostos reais. A partir de então, a divergência aberta foi se tornando majoritária e a tese vencedora do debate foi que os impostos reais guardam, sim, relação com a capacidade contributiva do cidadão, podendo ser progressivo mesmo que não exista dispositivo constitucional expresso para tanto.

Desta forma, o Recurso Extraordinário ficou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, P. 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

O fundamento para utilização do princípio da progressividade seria, então, o preceito do artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição, que permite a graduação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Utilizando-se o valor venal dos imóveis, móveis ou propriedades para determinar o percentual de alíquotas que irá incidir no caso concreto.

Lacombe (2002, p. 36 *apud* PAULSEN, 2014) dispõe que a progressividade nos impostos é uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, devendo todos os impostos que incidam sobre o patrimônio ou renda serem progressivos, elevando-se as alíquotas conforme se aumentem as rendas tributáveis ou base de cálculo, sob pena de ser injusto.

Tal aplicação do princípio da progressividade nos impostos reais deve ainda levar em consideração o mínimo vital do contribuinte, como foi o caso da Lei gaúcha, evitar o efeito confiscatório, vedado por nossa Carta Magna e ainda ser razoável, pois se assim não for, o número de sonegações fiscais irá aumentar muito e poderá desestimular a produção de riquezas (PAULSEN, 2014).

4.3 Controle Jurisdicional de legislações progressivas

Por fim, cabe ressaltar que, caso o contribuinte ache que a exação progressiva está excessiva, violando o seu direito à propriedade ou até mesmo o princípio da capacidade contributiva e isonomia material, poderá levar seu pleito à apreciação do Poder Judiciário, já que a lei não pode afastar lesão ou ameaça a direito (artigo 5º, XXXV, CF/88).

Existem muitas formas das leis serem questionadas, tais como Ações diretas de inconstitucionalidade, em âmbito federal e estadual, controle difuso de constitucionalidade, que pode ser realizado por qualquer juiz ou tribunal e ainda as ações tipicamente tributárias, como ação anulatória, ação declaratória de inexistência do débito fiscal.

Entre essas, podemos destacar as ações de processo objetivo, que decidem abstratamente a constitucionalidade ou não das leis, sem que haja outra questão a ser decidida no caso. Trata-se de instrumento jurídico hábil a proteger a supremacia da Constituição Federal ou Estadual, pois a Constituição da República também previu a possibilidade no âmbito do Tribunal de Justiça estadual.

É possível inclusive, que se verifique a compatibilidade de leis municipais ou mesmo legislações anteriores a 1988 em face da Constituição da República, com base no processo objetivo denominado Arguição de descumprimento de preceito fundamental, que tem previsão no artigo 102, § 1º da CF/88 e é bastante utilizada em âmbito tributário em virtude de várias leis nesse ramo serem anteriores à promulgação da Constituição.

Essas ações têm como fundamento proteger a supremacia da Constituição, que é a norma fundamental do Estado, com a qual todas as outras devem guardar compatibilidade. Essa aferição pode acontecer com base em artigos expressos na Carta Magna ou até mesmo em face de princípios implícitos, como a razoabilidade, proporcionalidade e dignidade da pessoa humana (DIMIOULIS; LUNARDI).

A atuação do judiciário, nesses casos, deve levar em consideração a capacidade contributiva absoluta do cidadão, que é a possibilidade abstrata de o particular em sofrer a exação tributária, sem que isso prejudique o seu mínimo existencial ou configure confisco (COSTA, p. 77).

Ademais, também é razoável defender que essa aferição pode se dar também com base nos princípios tributários, como o confisco, igualdade, legalidade, entre outros. Desta feita, caso o juiz ou o tribunal entendam que a referida lei tributária é, de fato, inconstitucional, devem afastar sua aplicação do caso concreto, pois não cabe ao mesmo, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes, fazer a graduação da tributação justa ou possível, pois tal mister é atribuído exclusivamente ao Poder Legislativo, a quem compete inovar no ordenamento jurídico.

Ao poder judiciário resta atuar no caso como “legislador negativo”, declarando a inconstitucionalidade da lei e retirando-a do ordenamento jurídico pátrio. Vale ressaltar que esse efeito acontece somente no controle abstrato de normas, pois no difuso, realizado por qualquer magistrado, a lei continua a existir, apenas sendo afasta no caso concreto.

Um caso prático da possibilidade de apreciação judicial aconteceu com a Lei Estadual nº 11. 413/96 de Pernambuco. Tal legislação previa o imposto de transmissão *causa mortis* e doação com alíquotas progressivas de acordo com o valor do imóvel e de acordo com o grau de parentesco dos sucessores para com o *de cuius*.

Tal questão foi decidida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.256/PE, o Ministro Gilmar Mendes defendeu a impossibilidade da progressividade das alíquotas no ITCMD em virtude do grau de parentesco, pois esse critério não guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, o que é necessário para implementar referida técnica. Nas palavras do Ministro Gilmar:

Na espécie, a ausência de razoável identidade entre o grau de parentesco e a capacidade contributiva incidente sobre o imposto controvertido revela a **inadmissibilidade de utilização desse critério como meio de efetivação da progressividade tributária**, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição da República (grifos nossos).

Segundo o Ministro Gilmar, o critério do parentesco não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, pois não há relação direta entre o

parentesco e a manifestação de riqueza que possa ser tributada pelo Estado. Neste caso, o critério utilizado não consegue auferir a capacidade contributiva objetiva do contribuinte, como é necessário para que se possa estabelecer as alíquotas progressivas.

Ademais, tal situação configura uma violação ao princípio da igualdade, pois estará acontecendo uma discriminação que não é razoável, não havendo o que se falar em progressividade. Tal situação viola o artigo 145, § 1º da CF/88 e as garantias individuais dos contribuintes.

Na mesma esteira, o Ministro Edson Fachin, também votou no sentido de declarar inconstitucional referido critério de progressividade. O Ministro leciona que o grau de parentesco não é critério inequívoco para aferir a capacidade contributiva revelada pelo beneficiário do patrimônio transmitido.

O acórdão ficou assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

Igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a progressividade em IPTU municipal em período em que o mesmo era vedado pela corte, ou seja, anteriormente à EC 29/2000. Neste caso, o Tribunal Constitucional ao julgar o Recurso Extraordinário nº 602.347/MG, fixou a tese de que o imposto predial progressivo no período vedado seria devido pela menor alíquota municipal, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal em vigor à época.

Em relação as outras ações que podem controlar a exação, mais simples de serem manejadas, temos a ação anulatória, que busca anular o lançamento efetuado em desfavor do contribuinte. Trata-se de uma modalidade muito importante de ação tributária, pois admite a produção probatória por parte do contribuinte, o que não seria possível em sede de mandado de segurança (MACHADO SEGUNDO).

Por sua vez, a ação declaratória o contribuinte busca a declaração da inexistência de determinada relação jurídica que o obriga a pagar determinado

tributo. A mesma pode ainda pleitear a restituição do que foi pago pelo contribuinte a título de exação e pedir que o fisco se abstenha de lançar na referida situação.

Podemos verificar assim, que a legislação progressiva, além de ser possível e desejável, conforme exposto nos capítulos supra, é plenamente possível de ser contralada pelo Poder Judiciário caso algum contribuinte se sinta demasiadamente cobrado. Isso não irá trazer qualquer embaraço para o fisco ou para os contribuintes, tendo em vista que ambos dispõem de amplo e sofisticado aparato judicial para verificar a justiça ou não da relação jurídica tributária travada.

5 Conclusão

Diante do profundo paradoxo doutrinário e jurisprudencial envolvendo a temática da possibilidade jurídica da utilização do princípio da progressividade nos impostos reais, observou-se que o contribuinte tem um dever fundamental de pagar tributos, como condição de sua cidadania e para o bem de toda a coletividade.

Também podemos notar a evolução e o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro ao longo do tempo, desde a época do império até a atual organização presente na Constituição de 1988. Igualmente, foi evidenciada a força normativa dos princípios no atual sistema jurídico brasileiro, que possuem força normativa e devem ser implementados pelo legislador pátrio.

A capacidade contributiva, como demonstrado na presente pesquisa, pode e deve ser utilizado em todos os impostos, não somente nos pessoais. Essa diferenciação é meramente técnica, pois quem sofre a exação é sempre o contribuinte, que pode ter o montante de imposto graduado em conformidade com sua capacidade contributiva objetiva, o que é aceito tanto pela doutrina como pela jurisprudência pátria.

A progressividade é um princípio que deve ser implementado em todos os impostos de natureza real, pois assim podemos ter um sistema tributário realmente justo e isonômico. A tributação proporcional ou regressiva é muito injusta, pois aumenta a desigualdade social e se afasta dos objetivos da República Federativa do Brasil.

O julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, foi um importante passo para o direito tributário brasileiro, pois o Supremo Tribunal Federal adotou a orientação mais justa, passando a admitir a progressividade fiscal nos impostos reais mesmo quando não existente autorização expressa na Constituição da República.

Além disso, também foi aceito pela corte suprema a aferição da capacidade contributiva dos contribuintes de maneira objetiva, pela presunção de riqueza decorrente das propriedades do contribuinte, o que foi uma verdadeira virada jurisprudencial no tribunal, visto que até então não a aceitava.

É preciso rever a vedação à progressividade no ITBI, tendo em vista que não se afigura como uma decisão justa, deixando de prestigiar os objetivos da república e os princípios da capacidade contributiva e isonomia material no caso concreto.

Não sendo justo que quem compra um imóvel com preço astronômico pague o mesmo percentual de quem compra uma casa simples para moradia com a família.

Desta forma, é preciso que a legislação tributária seja a mais progressiva possível, que os legisladores atuem de forma a sempre graduar os impostos de acordo com a capacidade de cada cidadão, mesmo os de natureza real e que não tenham autorização expressa na Constituição.

Só assim alcançaremos um sistema tributário justo, capaz de espelhar e perseguir os objetivos da República Federativa do Brasil, buscando uma sociedade melhor, com menos desigualdade e que prestigia as situações fáticas distintas que acontecem no mundo da vida.

Por fim, caso o contribuinte sinta que seu direito a uma tributação justa foi violado, o mesmo possui várias formas de questionar a exação perante o poder judiciário, tudo isso com a finalidade de assegurar o cumprimento dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição cidadã.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Manual de direito tributário esquematizado**. 10. ed., São Paulo: Método, 2016. E-book. ISBN 978-85-309-7035-2.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2014. E-book. ISBN 978-85-02-22008-9.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 11 nov. 2015.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. 24 de Fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 12 set. 2016.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 18 ago. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 10 nov. 2015.

_____. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em 17 ago. 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em 20 ago. 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em 18 set. 2016.

_____. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. 25 de Março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em 15 set. de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.256/PE. Primeira Turma. Relator: Gilmar Ferreira Mendes. Recorrente: Estado de Pernambuco. Recorrido: Espólio de Zélia Bessa Teódulo. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10374537>>. Acesso em 15 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Plenário. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em 16 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 167.654-0/MG. Relator: Ministro Maurício Correia. Recorrente: Anastacia Barros CIA LTDA. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216747>> Acesso em 17 jul. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 602.347/MG. Relator: Edson Fachin. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Maria aparecida Pessoa de Paula. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10676798>>. Acesso em 18 de set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 535. É constitucional a lei do Município que reduz o impôsto predial urbano sôbre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 29 ago. de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. 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. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 29 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 668. 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. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 29 ago. 2016.

CANUTO, André Felipe Coelho; BORBA, Bruna Estima. **Imposto de Renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica:** analisando o atributo da generalidade. Revista de investigações constitucionais, Curitiba, vol. 3, n.2, p. 199-223, maio/ago. 2016.

CORDEIRO, Rodrigo Aaiche. **O princípio da isonomia tributária no direito brasileiro**. 2009. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6358> Acesso em 10 ago. 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

D'OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros. **Breve análise do princípio da isonomia**. Disponível em: <http://institutoprocessus.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3_edicao1.pdf> Acesso em 15 de set. 2016.

DIMIOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito Constitucional**. 7. ed. Salvador: Juspodium, 2015.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf> Acesso em 12 ago. 2016.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp040939.pdf>> Acesso em 15 set. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KARKACHE, Sérgio. **A aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas no Brasil**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/7255973>. Acesso em 12 set. 2016.

LUSTOZA, Helton Kramer. **Impostos municipais para concursos**. 1. ed. Salvador: Juspodium, 2015.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedida, 2004.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: XIX Encontro Nacional da CONPEDI, 2010. Fortaleza. **Anais eletrônicos**. Fortaleza, 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>> Acesso em 19 set 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf> Acesso em 19 set. 2016.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo Constitucional**. São Paulo: Editora MP, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e jurisprudência**, 2014. Porto Alegre: livraria do advogado. E-book.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014.

ROLAND, Débora da Silva. **A possibilidade jurídica da progressividade tributária**. Rio de Janeiro: Editora MP, 2013.

SANTOS, Élvio Gusmão. **Desigualdade social e justiça tributária**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012> Acesso em: 27 set. 2016.

SIDOU, José Maria Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Zahar, 2003.

SINDFISCO. **Sistema tributário: diagnóstico e elementos para mudanças**. Brasília, 2011.

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

TOLENTINO, Pedro Deluare Filho. **Progressividade na tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro**. Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão. Brasília, 2011.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf> Acesso em: 27 set. 2016.