

# A justiça social fiscal através da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva

Márcia Machado Terra\*

**Resumo:** O presente trabalho trata do exame da relação fisco-contribuinte e dos princípios constitucionais tributários como limitadores do poder de tributar do Estado a fim de proteger o contribuinte buscando uma tributação mais justa, com base, principalmente, nos princípios da isonomia, capacidade contributiva e vedação do confisco. O objetivo deste trabalho reside na análise das formas de quantificação tributária que melhor perfectibilizem a capacidade contributiva do sujeito passivo, visando alcançar a justiça social fiscal através da igualdade de tributação. A questão polêmica surge com a justificação trazida pelas teorias econômicas de que somente a progressividade fiscal é capaz de igualar os sacrifícios dos contribuintes desiguais, e, ao mesmo tempo, apenas há previsão constitucional permissiva da progressividade fiscal ao IPTU e ao IR, o que divide a opinião doutrinária acerca da possibilidade de se aplicar a progressividade de alíquotas aos demais impostos. Além disso, para parte da doutrina a realização desta progressividade implica em desestímulo à economia ao punir mais que proporcionalmente o sujeito passivo por ele ter uma situação financeira melhor. Ademais, naqueles impostos que muitos caracterizam como sendo de natureza real, o fato gerador não está atrelado às condições pessoais dos contribuintes, e, por tal razão, parte da doutrina entende que não deve ser submetido ao princípio da capacidade contributiva. Desta forma, compilando os diferentes pensamentos ora expostos numa análise doutrinária e jurisprudencial, se busca uma resposta à problemática ora exposta, a fim de encontrar a melhor maneira de realização da igualdade de tributação.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva. Isonomia. Justiça fiscal.

## Introdução

A tributação pode ser considerada como a manifestação mais visível da imposição do Estado ao cidadão para que contribua financeiramente a fim de atender as necessidades coletivas. No entanto, o poder de tributar deve ser limitado por diversos princípios, de modo a proteger o contribuinte de quaisquer arbitrariedades porventura praticadas pelo Fisco, além de promover a busca pela justiça social através da igualdade de tributação.

\* Advogada. Estudante do Curso de Especialização em Direito Público da PUCRS.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 115-138	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

O tema central do presente trabalho trata da discussão acerca das possibilidades de utilização da progressividade fiscal como instrumento apto a realizar a capacidade contributiva, uma vez que inexistente disposição constitucional permissiva dessa forma de quantificação a todos os impostos, o que gera diferentes posicionamentos. Há quem diga que, se a Constituição expressamente previu a determinados impostos, utilizar-se deste instrumento aos demais seria violação constitucional. Outros entendem que, como a progressividade é a única forma de realizar a igualdade de tributação, deve ser autoaplicável.

No desenvolvimento do tema, a estruturação do trabalho será realizada em três tópicos. No primeiro, será analisada a natureza da relação jurídico-tributária, seus sujeitos e as limitações do poder de tributar do estado. No segundo, será realizado um estudo mais profundo dos princípios tributários como instrumentos de justiça fiscal, através de uma análise doutrinária e jurisprudencial, focando, principalmente, no exame dos princípios da segurança jurídica, da vedação dos tributos com efeitos confiscatórios, da isonomia e da capacidade contributiva. Finalmente, no terceiro, serão analisadas as possibilidades de aplicação do princípio da capacidade contributiva nas diferentes espécies tributárias, além da melhor forma de quantificação afim de perfectibilizar a eficácia de tal princípio. Neste tópico será feito o contraponto entre os diferentes posicionamentos da doutrina e da jurisprudência acerca da aplicação da progressividade tributária como melhor forma de realização da igualdade, além da possibilidade de aplicações de alíquotas progressivas em casos não previstos na Constituição. Para isso, serão abordadas as teorias econômicas que justificam a aplicação da progressividade de alíquotas como melhor forma de realização da justiça social.

## 1 A relação fisco-contribuinte

### 1.1 A obrigação tributária como consequência da relação fisco-contribuinte

O poder de tributar só surge devido à existência do direito de propriedade e livre iniciativa, que fornecem substrato econômico para a imposição fiscal.<sup>1</sup> Mediante exercício desse poder, o Estado se apropria, compulsoriamente, de parte do produto do trabalho de cada cidadão, a fim de atender aos interesses gerais da coletividade.

A relação fisco-contribuinte se concretiza através da adequação da situação de fato verificada à previsão normativa, que enseja o nascimento da obrigação tributária;<sup>2</sup> esta, por sua vez, acarreta a constituição do crédito tributário, que se dá mediante ato denominado lançamento, no qual há identificação dos sujeitos, verificação da ocorrência do fato gerador e apuração do montante devido.<sup>3</sup> Assim,

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 20.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 163.

não obstante haja obrigação tributária, o indivíduo só será compilável ao pagamento do tributo pertinente se, e a partir da data em que o sujeito ativo efetivar o lançamento tributário.

Assim, a consequência jurídica da ocorrência do fato gerador é o direito do fisco de lançar o tributo, e o estado de sujeição do contribuinte ou responsável, de ter contra ele criada uma relação de débito. Quanto às causas de extinção do crédito, estão previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional.<sup>4</sup>

A obrigação tributária pode ser denominada principal ou acessória. O artigo 113 do Código Tributário Nacional denomina as obrigações de prestar dinheiro, seja a título de tributo ou multa, de obrigações principais e as obrigações de fazer, não fazer ou tolerar de obrigações tributárias acessórias.<sup>5</sup> Tal obrigação assemelha-se à civil no que tange o seu alicerce no tripé: causa, sujeito e objeto. Entretanto, a tributária diferencia-se pela peculiaridade de ter como causa a lei e não a convergência de vontades,<sup>6</sup> em outras palavras, o requisito da vontade, exigido para a obrigação de Direito Privado, é na obrigação tributária substituído pela vontade da lei manifestada na descrição do fato gerador.<sup>7</sup>

## 1.2 Os sujeitos da relação jurídico-tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável; o contribuinte é aquele cuja prática de ato típico ensejou a obrigação, possuindo relação pessoal e direta o fato gerador; já o responsável tributário é terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributado, mas se encontra vinculado, por determinação legal, a esse fato.

Ricardo Lobo Torres analisa as diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável. Segundo ele, o contribuinte tem débito, isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor, enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o

<sup>4</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento; II – a compensação; III – a transação; IV – remissão; V – a prescrição e a decadência; VI – a conversão de depósito em renda; VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X – a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

<sup>5</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>6</sup> HARADA, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 353.

<sup>7</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 185.

débito; a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador e a do responsável com a realização do pressuposto previsto em lei.<sup>8</sup>

Além do contribuinte e do terceiro responsável, vinculado indiretamente ao fato gerador, a lei atribui a responsabilidade tributária,<sup>9</sup> em algumas situações, aos sucessores, aos terceiros administradores dos bens e aos solidários daquele obrigado perante o fisco.<sup>10</sup> Toda pessoa tem capacidade tributária, desde que tenha capacidade contributiva e seja indicada pela lei; nada impede que um menor figure como sujeito passivo, desde que seja representado por seus pais e não pratique qualquer ato em procedimento administrativo.<sup>11</sup>

O Estado *lato sensu*, na condição de fisco, é quem figura como sujeito ativo na relação jurídico-tributária. Em nosso sistema constitucional, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem figurar como sujeito ativo (arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal).<sup>12</sup> O conceito de sujeito ativo consta da redação do art. 119 do Código Tributário Nacional.<sup>13</sup>

Tendo em vista que a competência é a aptidão para criar tributos, ela é irrenunciável e indelegável. Admite-se, todavia, que o titular da competência deixe de exercitá-la, que perdoe o débito ou que a exercite apenas em parte.<sup>14</sup> Tais funções fiscais arrecadatórias, como não implicam transferência de poder (competência), mas

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Renovar, 2004. p. 254.

<sup>9</sup> Código Tributário Nacional. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>10</sup> Código Tributário Nacional. Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Renovar, 2004. p. 255.

<sup>12</sup> Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>13</sup> Código Tributário Nacional. Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

<sup>14</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 492.

de titularidade ativa (posição de credor) ou apenas de atribuições administrativas, são delegáveis.<sup>15</sup>

Ao mesmo tempo em que se verifica no Sistema Tributário Nacional um poder do Estado em legislar sobre criação, majoração e extinção de tributos, além de exercitar sua cobrança (ao apregoar as competências tributárias), o legislador o delimita, caracterizando-o como não absoluto, pois como as leis tributárias são interventivas restringindo a liberdade e propriedade do cidadão independentemente da sua vontade,<sup>16</sup> é preciso que haja uma proteção ao contribuinte que figura como a parte mais fraca da relação obrigacional tributária, evitando-se o excesso irrazoável e desproporcional do ônus.

### 1.3 As limitações constitucionais ao poder de tributar

Visando proteger o contribuinte de eventuais abusos do Poder Público, o legislador constituinte instituiu limites ao poder de tributação; um primeiro limite é a observância das normas constitucionais, devendo toda e qualquer lei ordinária obediência àquelas. O legislador encontra outro limite nos inúmeros princípios tributários, os quais guiam a ação estatal de tributar, estabelecendo restrições, ora no interesse do cidadão ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades federativas.

Dentre os limites estabelecidos na Constituição, temos a repartição da competência (a outorga da competência de um ente veda o exercício desta por outro) e as regras de imunidades, que impedem a definição por lei como hipótese de incidência tributária daquilo que abrangem, como por exemplo, as do artigo 150, VI, da Constituição.<sup>17</sup>

Existem, em nosso ordenamento jurídico, diversos tipos de normas: princípios, regras ou postulados. As regras estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo. Os princípios são os alicerces do ordenamento jurídico, são disposições fundamentais que compõe as demais normas e ajudam na sua exata compreensão, definindo a lógica do sistema normativo<sup>18</sup>; indicam valores a serem promovidos de modo que se identificará, no caso concreto, analisando todas as cir-

<sup>15</sup> PLAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 56.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 72.

<sup>17</sup> Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – Instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

<sup>18</sup> BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 21.

cunstâncias, qual a conduta devida. Em face de um princípio será construída a regra para o caso concreto.<sup>19</sup>

Pode-se dizer que os princípios subordinam todas as demais normas do ordenamento jurídico, que devem ser construídas em observância daqueles, sejam explícitos ou implícitos. Destarte, os princípios tributários são responsáveis por firmar os direitos e garantias dos contribuintes, uma vez que condicionam as regras a sua observância, proporcionando harmonização da relação fisco-contribuinte.

## 2 Os princípios tributários e sua relação com a justiça social fiscal

### 2.1 A segurança jurídica e sua decorrência dos princípios da estrita legalidade, da irretroatividade e da anterioridade tributária

O princípio da segurança jurídica estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade na atuação do Poder Público; traduz a ideia de previsibilidade e certeza<sup>20</sup>. Evidencia-se a segurança jurídica, na ótica da tributação, no que diz respeito ao seu conteúdo de certeza do direito, através das garantias previstas no art. 150 da Constituição, como é o caso da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária, que são direitos fundamentais dos contribuintes. A segurança jurídica é, pois, um subprincípio que se efetiva pela atuação de outros princípios, tais como os supramencionados.<sup>21</sup>

Para melhor compreensão do tema, cabe tecer algumas considerações sobre essas garantias. O princípio da legalidade em direito tributário consiste em vedação a qualquer das pessoas políticas de direito constitucional de instituírem ou majorarem tributos sem que haja prévia lei que as autorize;<sup>22</sup> assim, somente o Poder Legislativo, por meio do procedimento legislativo, pode instituir ou aumentar tributos.<sup>23</sup> Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que é inconstitucional o ICMS instituído por decreto<sup>24</sup> e os benefícios fiscais que não sejam instituídos por meio de lei.<sup>25</sup>

<sup>19</sup> PLAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 70.

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 296.

<sup>21</sup> PLAUSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 45.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 155.

<sup>23</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgado em 15/12/1993. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2008.

<sup>24</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 77.457/PR. Relator Ministro Antônio Neder. Julgado em 04/10/1977. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2008.

<sup>25</sup> EMENTA: INCENTIVO FISCAL INSTITUÍDO POR DECRETO ESTADUAL SEM PRÉVIA DELIBERAÇÃO CONJUNTA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. NULIDADE. PRECEDENTES. 1. A norma constante do art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição do Brasil pressupõe a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios fiscais concernentes ao ICMS (ADI 2.157, Moreira Alves, DJ de 07/12/00). Agravo regimental a que se nega provimento. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 449.522-1/RJ. Relator Ministro Eros Grau. Julgado em 21/09/2004.)

Além da autorização legislativa, é mister que a lei defina em abstrato todos os aspectos pertinentes ao fato gerador necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta; ou seja, a lei deve determinar quem terá de pagar, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. Isso denota que a legalidade tributária não implica a simples preeminência da lei, mas a sua reserva absoluta; assim, não pode a autoridade administrativa decidir, no caso concreto se o tributo é devido e quanto é devido.<sup>26</sup> A interpretação estrita da lei importa, ainda, dizer que, mesmo quando houver lacunas na lei, é proibida a utilização da analogia para solucioná-las.<sup>27</sup>

É importante salientar que o princípio da legalidade estrita restou atenuado pela Constituição em relação a alguns impostos, quais sejam, sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, por força do art. 153 § 1º que faculta ao Poder Executivo alterar suas alíquotas.<sup>28</sup>

Nesse contexto, quando se fala em proteção ao contribuinte através da observância do princípio da legalidade, é no sentido de dar ao cidadão a segurança de que o Poder Público não poderá, por mero ato administrativo, instituir ou aumentar tributos com a ausência do processo legislativo, ou aplicar-lhes interpretação analógica.

Também o princípio da irretroatividade, consubstanciado pelo art. 150, III, "a" da Constituição, confere a certeza de que no estado de direito a lei em vigor à época da ocorrência do fato imponible (aquele que coincide com o descrito na hipótese de incidência) é que será aplicável.<sup>29</sup> Isso significa dizer que a lei tributária não poderá atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, dando a todos a tranquilidade para planejarem o porvir; se o fato for anterior à lei, esta não será aplicável ao fato. Em se tratando de lei que agrave a situação do contribuinte, esta regra é absoluta; no entanto, em se tratando de leis que de alguma forma beneficiem o contribuinte, poderão ser retroativas.

A maior controvérsia na aplicação do princípio da irretroatividade reside no caso de tributos que abrangem períodos. O Supremo Tribunal Federal entende que a lei tributária a ser aplicada, no caso do imposto de renda, deve ser aquela vigente no exercício em que for apresentada a declaração.<sup>30</sup> Contrariamente, Humberto Ávila entende que, em se tratando de tributos que abrangem períodos, a lei deveria ser editada antes do início do período de ocorrência da soma dos fatos, afim de que haja uma maior segurança jurídica para o contribuinte. Ainda, confere segurança jurídica à relação fisco-contribuinte, o princípio da anterioridade, na medida em que permite ao contribuinte avaliar, previamente, suas obrigações tributárias futuras.<sup>31</sup>

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 112.

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 432.

<sup>28</sup> Constituição Federal. Art. 153, § 1º: É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 342.

<sup>30</sup> STF. Súmula nº 584: Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

<sup>31</sup> ÁVILA. Humberto Bergamann. Op. cit., p. 155.

Isso porque, pelo princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição) nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou ou aumentou tenha sido publicada no exercício anterior,<sup>32</sup> regra esta que comporta as exceções previstas no § 1º do mesmo dispositivo.<sup>33</sup> Na alínea “c” do referido artigo, há, ainda, a vedação chamada pela doutrina de anterioridade nonagesimal.<sup>34</sup>

Importante mencionar que a espécie normativa da anterioridade possui duas dimensões: a de regra e a de princípio jurídico. É tido como regra por descrever um comportamento a ser seguido pelo Legislativo, e como princípio por estabelecer um ideal de previsibilidade, controlabilidade, inteligibilidade e mensurabilidade relativamente aos tributos que os entes federativos componentes irão instituir ou aumentar.<sup>35</sup>

O Supremo Tribunal Federal proferiu diversas decisões sobre esse tema. Dentre os assuntos discutidos, está a atualização monetária dos tributos, cujo aumento dos índices, segundo este tribunal, não representa sua majoração, pelo que não ofende a anterioridade e a irretroatividade.<sup>36</sup> Outra decisão interessante é a de que, quando uma isenção é revogada, o tributo pode ser, desde logo, exigido, pois não houve a instituição de um novo tributo, o que dispensa a aplicação da anterioridade.<sup>37</sup>

Ricardo Lobo Torre destaca, ainda, outro princípio vinculado à segurança jurídica, qual seja, a irreversibilidade do lançamento, que consiste na impossibilidade de o fisco alterar tal ato após a sua realização, contanto que não haja impugnação do sujeito passivo ou recurso da Fazenda (o que é possível em caso erro material, fraude, falta funcional simulação ou falsidade na declaração do contribuinte), podendo acarretar a revisão do lançamento.<sup>38</sup>

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 86.

<sup>33</sup> Art. 150. § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

<sup>34</sup> Art. 150. III – cobrar tributos [...] antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...].

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, p. 155.

<sup>36</sup> [...] simples atualização monetária não se confunde com majoração do tributo. [...] A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, *b*).” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 200.844-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 25-6-2002, Segunda Turma, DJ de 16-8-2002.) No mesmo sentido: AI 626.759-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8-2009.

<sup>37</sup> [...] não caberia falar em violação à anterioridade tributária, com a imediata exigibilidade do tributo na fonte sobre a parcela isenta, ut art. 2º, do Decreto-lei nº 2019/1983, prevista no art. 65, § 1º, da LOMAN (Lei Complementar nº 35/1979). 4. Não procede a alegação de que a revogação da isenção prevista no art. 2º do Decreto-lei 2019/83 só teria ocorrido com o advento da Lei n.º 7722/89, art. 7º. [...]. (STF. Mandado de Segurança n. 20858/DF. Relator Ministro Néri da Silveira. Julgado em 14/03/2002).

<sup>38</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Renovar, 2004. p. 116.



## 2.2 Princípio da vedação ao confisco

É um princípio explícito estabelecido no art. 150, inciso IV da Carta Magna, que veda utilizar o tributo com efeito de confisco.

O princípio da vedação do confisco limita o princípio da igualdade material ou isonomia, pois, muito embora uma tributação excessiva vise promover a redistribuição de riquezas e maior igualdade entre diversas camadas da nação, é vedada pelo nosso ordenamento jurídico pela sua conotação confiscatória e ressocializante, que vai de encontro com o direito de propriedade a todos assegurado pelo art. 5º, XXII.<sup>39</sup>

O grande problema enfrentado hoje em busca da observância do referido princípio é na sua definição, no estabelecimento do limite a partir do qual o tributo deve ser considerado abusivo, pois aquilo que para alguns é confiscatório, para outros não o é.<sup>40</sup> Em que pese esta dificuldade, considera-se confiscatório a exigência tributária que absorva significativamente o patrimônio ou que venha a comprometer o bom funcionamento da pessoa jurídica, gravando-a de forma desmedida ou incompatível com suas atividades.<sup>41</sup>

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se inúmeras vezes sobre o tema; destaca-se a decisão que veda a instituição de alíquotas progressivas às contribuições previdenciárias devidas pelos servidores públicos da União, em que a relatora Ellen Gracie entendeu que o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política não pode valer-se da progressividade das alíquotas pertinentes àquela contribuição, sob pena de violação ao princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeitos confiscatórios.<sup>42</sup>

Por fim, salienta-se que a Suprema Corte vem aplicando extensivamente essa vedação à multa tributária, muito embora ela seja uma sanção e não um tributo. Esse aspecto foi exposto de forma clara neste precedente: “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”.<sup>43</sup>

## 2.3 Princípio da igualdade ou isonomia tributária

Desde a época de Aristóteles, a ideia de igualdade está intimamente ligada à de justiça. Toda ideia de justiça supõe o confronto, a comparação. E é pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça. A justiça

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 101.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 159.

<sup>41</sup> BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 78.

<sup>42</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 4149150/PR. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgado em 21/03/2006.

<sup>43</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 24/10/2002.



distributiva é vista como igualdade na distribuição das riquezas dos cidadãos; o justo corresponde ao igual, o injusto ao desigual.<sup>44</sup> A esse conceito milenar damos o nome de igualdade material. Tal conceito foi difundido no Brasil por Ruy Barbosa, mas, no entanto, só com a Constituição Federal de 1988 é que o conceito de igualdade formal característico do estado liberal, o qual impõe o mesmo tratamento aos iguais e aos desiguais, restou definitivamente abandonado na medida em que se consagra a verdadeira igualdade: a material.<sup>45</sup>

Victor Uckmar menciona que a igualdade perante os gravames fiscais é entendida em sentido jurídico de modo que os contribuintes que se encontram em situações idênticas sejam submetidos ao mesmo regime fiscal e em sentido econômico de modo que contribuam aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício.<sup>46</sup>

O princípio da igualdade tributária, ou isonomia, foi prestigiado na Constituição Federal desde o preâmbulo, como direito fundamental, não só na tributação, mas também na ordem econômica e social e em todas as matérias tratadas, expressa ou implicitamente; no campo da tributação, vem expressamente previsto no artigo 150, II, da Constituição.<sup>47</sup>

De acordo com as decisões do Supremo Tribunal Federal, o princípio da igualdade não é violado quando a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontrarem na mesma situação, quando o tratamento diferenciado não violar direito fundamental e quando possuir um fundamento constitucional justificador. Da análise das decisões do Supremo a respeito da constitucionalidade da norma que proibia a importação de automóveis usados, extrai-se que, neste caso, há um fundamento constitucional justificador da norma proibitiva da importação, qual seja, o interesse público manifestado pelo poder de polícia, considerando que, o que o princípio da igualdade proíbe são as diferenciações injustificadas, e, além disso, o direito de importação não é um direito fundamental.<sup>48</sup>

<sup>44</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. por Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2001. p. 140.

<sup>45</sup> TABOADA, Palao. Apogeo y crises del principio de capacidade contributiva. In: *Estudios jurídicos – homenaje al prof. Frederico de Castro*, Madrid: Tecnos, 1976. v. 2, p. 415. Apud MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 27.

<sup>46</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 54.

<sup>47</sup> Constituição Federal. 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 os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por estes exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

<sup>48</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário n. 203954/CE. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 20/11/1996.

A despeito do que já foi dito, a eficácia do princípio da isonomia não recebeu grande significado normativo, pois, quando a norma é inconstitucional por ferir o princípio em comento, o Poder Judiciário pode declará-la nula, mas não pode instituir a norma adequada, pois assim estaria exercendo função legislativa.<sup>49</sup>

Nesse contexto, o princípio da igualdade visa a garantir uma tributação justa, considerando-se que ele se desenvolveu a partir de uma ideia de justiça.<sup>50</sup> Reside aí a importância do presente trabalho, que objetiva analisar as formas de tributação que melhor realizem a justiça social, dentre elas a progressividade.

## 2.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos mais importantes do Direito Tributário, pois é a manifestação da igualdade neste campo, na medida em que, quanto mais rica a pessoa for, maior será sua carga tributária.

Capacidade contributiva é a disponibilidade de meios econômicos do sujeito passivo para que arque com a tributação e, desse modo, concorra ao custeio das despesas públicas; ordena que cada contribuinte seja tributado segundo suas manifestações de riqueza.<sup>51</sup> Não se deve confundir capacidade tributária passiva com capacidade contributiva; enquanto aquela significa a aptidão de alguém para figurar como sujeito passivo, esta é entendida como manifestação de riqueza que justifica a retirada tributária do contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.<sup>52</sup>

Destarte, Aliomar Baleeiro entende que capacidade contributiva, no âmbito objetivo, significa que deve ser considerado o valor do fato gerador para que o fisco tribute proporcional ou progressivamente. Há que se ressaltar que, muito embora os indivíduos possuam renda ou bens tributáveis idênticos, é sabido que existem circunstâncias pessoais que tornam suas capacidades contributivas diferentes (como o fato de um indivíduo viver sozinho e outro ser um chefe de família, por exemplo). No entanto, não há como se auferir essa “capacidade contributiva subjetiva” nos casos concretos; o legislador deverá levar em conta, ao criar os impostos, as manifestações objetivas de riquezas.

O Princípio da Capacidade Contributiva está expresso no art. 145 § 1º da Constituição<sup>53</sup> e seu principal objetivo é preservar o contribuinte, buscando evitar

<sup>49</sup> [...] Não é dado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo, mas apenas como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade (RE 493234 AgR/Relator(a): Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 27/11/2007).

<sup>50</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 434.

<sup>51</sup> JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. p. 32.

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 748.

<sup>53</sup> Constituição Federal. 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.” (grifo nosso)

que uma tributação excessiva comprometa seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais. Ademais, visa assegurar a eficácia da lei de incidência, no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto.<sup>54</sup>

Segundo Roque Antônio Carrazza, o princípio da vedação do confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, pois aquele “exige do legislador uma conduta marcada pelo equilíbrio, moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tendo em vista um direito tributário *justo*”.<sup>55</sup>

### 3 Justiça social fiscal

#### 3.1 Aplicabilidade da capacidade contributiva aos tributos vinculados, aos impostos indiretos e aos impostos reais

Existe controvérsia da doutrina quanto à possibilidade de aplicação da Capacidade Contributiva às taxas e contribuições, pois a Constituição só previu expressamente esse princípio em relação aos impostos.

Hugo de Brito Machado sustenta que no sistema jurídico brasileiro, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é obrigatória apenas aos impostos; quanto aos demais tributos, o legislador tem liberdade para observá-lo, ou não. Exemplifica que, nas taxas, a valoração se dá considerando-se a atividade estatal, facultado ao legislador conceder isenções aos pobres, caso em que se observa a capacidade contributiva; nas contribuições a base de cálculo está na valorização mobiliária, que, de certa forma, demonstra um acréscimo de riqueza.<sup>56</sup> Já para Regina Helena Costa, quando o Poder Público concede isenções às populações carentes, não o faz “em virtude da inexistente ou diminuta capacidade contributiva dos sujeitos, mas em virtude de considerações de outra ordem, tais como a desigualdade social”. Para ela, também a valorização imobiliária decorrente de obra pública, não se relaciona com a capacidade contributiva do contribuinte, pois tal valorização dissocia-se da esfera individual do sujeito passivo.<sup>57</sup>

Outro problema na observância do princípio da capacidade contributiva se dá quando o imposto for indireto, pois neste caso quem suporta o ônus é o contribuinte de fato, cuja situação financeira não é possível de ser identificada. Devido a essa dificuldade, foi criado um mecanismo de graduação desses impostos, justamente para permitir a verificação, pelo menos de forma mais próxima, da aptidão dos sujeitos passivos: é o que chamamos de seletividade.<sup>58</sup>

<sup>54</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 136.

<sup>55</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 101.

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. Op. cit., p. 71.

<sup>57</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 56.

<sup>58</sup> JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. p. 32.

Tem-se que os impostos indiretos de maior importância no Sistema Tributário Brasileiro são o IPI e o ICMS, que deverão ser seletivos, levando em conta a essencialidade do produto, das mercadorias e dos serviços. A seletividade consiste em graduar com baixas alíquotas ou dispensar da tributação os bens indispensáveis ao mínimo de subsistência do cidadão, indicando, ao mesmo tempo, que os supérfluos deverão ser tributados com os percentuais mais elevados; tributo seletivo é todo aquele que seleciona, onerando diferentemente objetos diferentes.

Além da finalidade mencionada, existem outras finalidades extrafiscais (que se fundamentam em interesses econômicos, políticos ou sociais), destinadas a incentivar ou não o consumo de determinado produto.

Obviamente a seletividade para fins fiscais surgiu como uma tentativa de melhor realização da justiça social, pois, sendo os bens menos essenciais gravados de forma mais onerosas, apenas quem tiver melhores condições financeiras vai adquiri-los, ao passo que os bens essenciais, tributados de forma mais branda, são adquiridos por todos. A dúvida que resta na doutrina é a seguinte: será que este critério de tributação pode ser entendido como forma de realização da capacidade contributiva?

Hugo de Brito Machado<sup>59</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>60</sup> entendem que a seletividade realiza os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como forma de personalização de um tributo. Contrariamente, Roque Antônio Carrazza<sup>61</sup> e Humberto Ávila<sup>62</sup> entendem que determinados impostos, por sua natureza, não permitem que se aplique a capacidade contributiva. Humberto Ávila explica que pela seletividade seria concretizada a igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro de dignidade humana, mas sem qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva.

A seletividade faz com que os preços dos produtos essenciais fiquem menores e, por conseguinte, mais acessíveis a todas as pessoas, pelo que se evidencia a busca da igualdade do consumo mínimo. Assemelha-se com a progressividade no sentido de ambas serem formas de quantificação tributária; no entanto difere da mesma no seguinte aspecto: a progressividade consiste em forma de graduação de tributo (quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota) e a seletividade consiste em aplicação de diferentes alíquotas sobre diferentes objetos.<sup>63</sup>

Desta forma, tem-se como predominante o entendimento de que a capacidade contributiva, no que se refere aos tributos vinculados e aos impostos indiretos, é observada no sentido de que o tributo não pode ter efeitos confiscatórios; não se pode dizer, contudo, que o critério de tributação dos impostos indiretos, das taxas e contribuições é totalmente igual, pois tanto o rico quanto o pobre terão de pagar ao fisco as mesmas taxas, contribuições e o mesmo valor de imposto sobre cada mercadoria consumida.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. Op. cit., p. 112.

<sup>60</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Renovar, 2004. p. 92.

<sup>61</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 103.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 380.

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade: distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 31, p. 90, 1998.

Quando aos impostos reais, Antonio Manoel Gonzalez<sup>64</sup> e Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>65</sup> compartilham a opinião de que tais impostos não obedecem ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que neles a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável, sendo irrelevantes os aspectos pessoais do sujeito passivo; nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que será analisada posteriormente.

O maior argumento sustentado na inadequação do patrimônio como índice de capacidade contributiva reside no fato de que uma pessoa pode, eventualmente, possuir elevado patrimônio, mas não dispor de renda, como, por exemplo, quando o sujeito passivo for contemplado com uma herança ou doação de algum bem de elevado valor, sem que tenha renda que condiga com tal bem, sendo forçado a sofrer uma redução de seu patrimônio se tiver que pagar impostos elevados, o que vai de encontro com o princípio da vedação do tributo confiscatório. Na verdade, tal argumento é de validade apenas aparente, pois, uma pessoa que possui elevado patrimônio tem, inegavelmente, capacidade contributiva, o que não se confunde com capacidade imediata de pagamento ou liquidez patrimonial.<sup>66</sup>

Nesse contexto, a doutrina majoritária entende que os impostos reais devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva; ou seja, não se pode, na criação de impostos reais, estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte.

Ocorre que, embora haja uma clareza na distinção conceitual entre impostos pessoais e reais, é muito complexo, na prática, que um imposto, mesmo o real, seja completamente destituído de qualquer fator relacionado com as qualidades do sujeito passivo. Para Roque Antônio Carrazza, embora o fato gerador desses impostos incida sobre o bem tributado, existe uma presunção absoluta da situação econômica do contribuinte, que deve ser aplicada no cálculo do tributo em respeito ao princípio da capacidade contributiva.<sup>67</sup> Ora, se o indivíduo tem posses que lhe garantam apartamento e carro luxuosos, ou, no caso de um fazendeiro, uma grande área territorial rural onde trabalha (quanto maior a atividade rural, maior os rendimentos) é sabido que tem condições financeiras suficientes para pagar o tributo.<sup>68</sup>

Nesta seara, é possível dizer que os impostos sobre o patrimônio, quando da aplicação da capacidade contributiva, são personalizados. Para Conti<sup>69</sup> existe uma

<sup>64</sup> GONÇALEZ, Antonio Manoel. Alíquota progressiva do IPTU – Inconstitucionalidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 9, out./dez. 2001, p. 144.

<sup>65</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Sistemas fiscal e tributário: reflexões sobre as reformas. *Revista da Procuradoria Geral do Rio Grande do Norte*, Natal, v. 8, p. 134, 1999/2000. Apud JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Op. cit., p. 70.

<sup>66</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. Op. cit., p. 80.

<sup>67</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário*, v. 64, p. 44, 1995.

<sup>68</sup> JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Op. cit., p. 70.

<sup>69</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialéfrica, 1997. p. 71. Apud BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 111.

tendência que os impostos reais sejam graduados segundo as características pessoais do contribuinte, como por exemplo, no caso do ITR, que não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. Aliomar Baleeiro, no mesmo sentido, sustenta que o princípio da justiça impõe a introdução de certa dose de personalização àqueles impostos, porque a base de cálculo do imposto real denota uma base econômica apta a suportar o gravame fiscal, indicativa da capacidade contributiva do sujeito passivo.<sup>70</sup> Kiyoshi Harada é ainda mais crítico em relação a classificação entre impostos reais e pessoais, pois entende que a mesma está desatualizada. Para ele, “a divisão dos impostos em reais e pessoais já perdeu a nitidez. Só o exame do fato gerador do imposto, em todos os seus aspectos, possibilitará a sua classificação”.<sup>71</sup>

Assim, não há impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais sobre o patrimônio.

### 3.2 Formas de quantificação tributária para fins de observância da capacidade contributiva: progressividade e proporcionalidade de alíquotas

Dentre as formas de quantificação tributária para fins de observância da capacidade contributiva, temos a progressividade e a proporcionalidade de alíquotas. Na Constituição Federal há a previsão expressa de que o IR e o IPTU observem a progressividade fiscal; quanto ao ITR, a Constituição faculta que ele seja progressivo. Tanto a aplicação da proporcionalidade quanto a da progressividade resulta em tributo mais elevado quanto maior a base de cálculo; no entanto, a proporcionalidade é obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre a base tributável variável, enquanto pela progressividade as alíquotas sofrem aumento, conforme a majoração da base tributável.

Há divergências na doutrina sobre se progressividade é uma técnica econômica, cuja utilização consiste numa faculdade do legislador, ou se é uma consequência necessária do princípio da capacidade contributiva. Alguns doutrinadores entendem que o tributo proporcional não é capaz de realizar a justiça social, sendo a progressividade a única maneira de tributar igualmente a todos. Outros, pelo contrário, entendem que, nos impostos sobre o patrimônio, à exceção do IPTU que, por força da Emenda Constitucional 29 passou a ser progressivo, a proporcionalidade é a forma de quantificação que melhor se ajusta. No caso do IPTU, uma vez consolidada a jurisprudência do STF contrariamente à progressividade para fins fiscais,

<sup>70</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 748.

<sup>71</sup> HARADA, Kiyoshi. Comentário acerca das decisões do STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1399>>. Acesso em: 03 set. 2008.

o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional 29 admitindo por previsão expressa tal progressividade.<sup>72</sup>

Quanto ao imposto territorial rural, importante mencionar que sua redação também foi alterada por uma Emenda Constitucional, a Emenda 42/2003, passando o texto constitucional a prever que esse imposto “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma e desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.<sup>73</sup> Note-se que essa nova redação gera interpretações diversas acerca da previsão de estabelecer-se a progressividade fiscal, pois, com a redação atual, poder-se-ia compreender que só será progressivo quando se tratar de propriedade improdutiva. Para Humberto Ávila “o ITR pode ser progressivo, sem que essa progressividade precise necessariamente estar vinculada à produtividade, podendo sê-lo, por exemplo, em razão do valor da terra”.<sup>74</sup>

Semelhantemente ao IPTU, no ITR há progressividade tanto em razão do tamanho da propriedade, quanto em relação ao aproveitamento da área. A progressividade em função da área do imóvel é a chamada fiscal, na medida em que o proprietário de área maior de imóvel demonstra condições objetivas de suportar uma carga econômica maior, com alíquota mais elevada.<sup>75</sup>

A progressividade extrafiscal do ITR diz respeito ao seu grau de utilização, e tem por base, assim como o IPTU, o princípio da função social da propriedade. Neste caso, a alíquota é progressiva quanto menor a utilização da área.

Como a Carta Magna é omissa quanto a aplicação da progressividade fiscal aos demais impostos, surge a discussão acerca da possibilidade de utilização desse método de graduação.

Para Ricardo Lobo Torres a proporcionalidade de alíquotas se aplica aos tributos em geral, quando não houver regra constitucional em contrário. Para ele, esse critério se ajusta excelentemente aos impostos sobre patrimônio imobiliário, muito embora o legislador tenha introduzido o critério da progressividade para o IPTU.<sup>76</sup>

Luciano Amaro<sup>77</sup> e Humberto Ávila<sup>78</sup> compreendem a progressividade como importante instrumento de justiça fiscal, mas não descartam que a capacidade contributiva se realize através de uma tributação proporcional, pois daquele princípio não decorre o dever de aumentar a alíquota média por causa do aumento da base de cálculo. Em síntese, traduzem a ideia de que o princípio da capacidade contributiva

<sup>72</sup> STF. Súmula 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.

<sup>73</sup> Constituição Federal, Art. 150, § 4º, I.

<sup>74</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 376.

<sup>75</sup> Idem, ibidem, p. 377.

<sup>76</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 313.

<sup>77</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 139.

<sup>78</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 378.

não se confunde com a progressividade tributária. Daí a afirmação de Tipke: “o princípio da capacidade contributiva não determina necessariamente ao legislador a utilização de um tributo progressivo”.<sup>79</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho, em análise ao projeto de lei da reforma tributária, comenta que a instituição de alíquotas progressivas geraria a penalização brutal da classe média brasileira, o aumento da pressão fiscal e a fuga de capitais. Aduz que a progressividade é baseada num axioma marxista de cada um, segundo as suas potencialidades; a cada um, segundo as suas necessidades. Sustenta ser tal tributação uma ilusão socialista que serve para alavancar arrecadação, pura e simplesmente.<sup>80</sup>

Para Ives Gandra da Silva, a progressividade tributária é um princípio decadente, pois atua no sentido de afastar os investimentos e desestimular a vinda de capitais por tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio.<sup>81</sup> Norteia seu pensamento, os dizeres do economista Roberto Campos, quando caracteriza a progressividade como uma forma de “não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores”.<sup>82</sup>

Em que pese haja opiniões contrárias, a maior parte da doutrina, inclusive os que aceitam a constitucionalidade da tributação proporcional, aceita que o instituto da progressividade é importante meio de justiça fiscal.

Geraldo Ataliba<sup>83</sup> e Misabel Derzi<sup>84</sup> compartilham as opiniões de que a instituição de alíquotas progressivas é a melhor maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva, levando a uma maior justiça social e de que todos os impostos são passíveis, em tese, de tratamento progressivo. No mesmo sentido, para Elisabeth Carrazza “a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária”.<sup>85</sup> Também para Roque Antônio Carrazza a progressividade é o melhor meio de se afastar as injustiças fiscais e se atingir a igualdade tributária, e, somente desta forma os impostos poderão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, isso porque imposto com alíquota fixa trata de forma idêntica os contribuintes desiguais. Conti concluiu que “a tributação

<sup>79</sup> TIPKE, Klaus, apud ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 378.

<sup>80</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. A reforma tributária. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. Disponível em: <[http://200.198.41.151:8081/tribunal\\_contas/2004/01/02/2002\\_11\\_07\\_0001.2xt/-versao\\_impressao?ed=02&folder=2](http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2004/01/02/2002_11_07_0001.2xt/-versao_impressao?ed=02&folder=2)>. Acesso em: 12 set. 2008.

<sup>81</sup> SILVA, Ives Gandra. *Capacidade econômica e capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1989. p. 207. (Caderno de Pesquisas Tributárias).

<sup>82</sup> CAMPOS, Roberto. As tentações de João Batista. Artigo publicado no jornal *O Estado de São Paulo*, p. 2, 04 ma. 1990.

<sup>83</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, jan/mar. 1991, v. 23, n. 93, p. 233.

<sup>84</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado et al. *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 112.

<sup>85</sup> CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Jeruá, 1999. p. 102.

progressiva é a que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva por igualar os sacrifícios dos contribuintes e obter, assim, a equidade”.<sup>86</sup>

Em que pese o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva não pode ser analisado como se fosse sinônimo do princípio da progressividade, e de que além da progressividade podemos usar a proporcionalidade para atingir o exigido pela constituição no artigo 145 § 1º, para Aliomar Baleeiro a progressividade nos tributos é a única que permite a personalização dos impostos, como determina o mencionado artigo.<sup>87</sup>

### 3.3 Teorias de justificação da progressividade

Tendo em vista a ideia de que a progressividade fiscal está alicerçada no princípio da capacidade contributiva, três teorias econômicas foram desenvolvidas objetivando encontrar um fundamento científico para a existência de uma tributação que alcance uma melhor e mais justa redistribuição da renda e da riqueza, quais sejam: do sacrifício igual em termos absoluto, do sacrifício igual em termos proporcionais e do sacrifício mínimo, todas ligadas ao conceito da decrescente utilidade marginal da riqueza (à medida que a renda cresce, diminui a utilidade acrescentada ao total pelo último real ganho).<sup>88</sup>

Tanto a teoria do sacrifício igual absoluto quanto a do sacrifício igual proporcional tem como ponto de partida a compreensão de que todos os indivíduos de uma comunidade devem ser iguais na hora de suportar o peso dos tributos.<sup>89</sup> O que ambas as teorias trazem é a ideia de utilidade marginal do capital, que significa que o capital, acima de certa faixa, apresenta uma menor utilidade social, o que justifica a cobrança progressiva do imposto, uma vez que a capacidade contributiva aumenta mais que em proporção fixa, já que a utilidade dos bens é decrescente em função do seu valor quantitativo.<sup>90</sup>

As referidas teorias são, na verdade, duas visões diferentes, ou duas teorias que derivam da teoria do sacrifício igual, formulada por Stuart Mill, segundo a qual os encargos tributários devem ser repartidos de modo que todos arquem com o mesmo sacrifício, pois igualdade de tributação é sinônimo de igualdade de sacrifícios. Exemplificando, a utilidade de R\$ 1,00 (leia-se utilidade como satisfação ou proveito) não é a mesma para alguém que ganha R\$ 500,00 mensais e para quem

<sup>86</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 98. Apud GODOL, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 218.

<sup>87</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 754.

<sup>88</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 54.

<sup>89</sup> MARTINS, James. *Justiça tributária e processo tributário*. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 1998. p. 26.

<sup>90</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 2 v., p. 309.

ganha R\$ 50.000,00. A utilidade de R\$ 1,00 para o primeiro é muito maior do que a utilidade para o segundo, pelo que deve recolher mais reais para arcar com o mesmo sacrifício em que incorre o primeiro.<sup>91</sup>

Pela teoria do sacrifício igual em termos absolutos, Marciano Seabra Godoi explica:

Se o governo precisar arrecadar “x” reais ele deve dividir a carga tributária entre “n” indivíduos não de modo que cada um pague “x/n” reais, mas de modo a que cada um perca com a quantia paga o mesmo número y” de utilidades. Ora, como cada real do rico tem menos utilidade que cada real do pobre, exigir-se-á mais reais do rico e menos do pobre, de modo que ambos percam o mesmo número “y” de utilidades.

Essa visão da teoria da igualdade de sacrifícios aponta para uma tributação proporcional (com alíquotas fixas), considerando a utilidade marginal como uma constante. No entanto, dependendo da curva da utilidade marginal do capital, a tributação poderá ser, ainda, progressiva ou regressiva.<sup>92</sup>

Segundo a teoria do sacrifício igual em termos proporcionais, não se exige que o cidadão pobre perca o mesmo número de utilidade marginal do capital que o cidadão rico, mas que ambos percam a mesma proporção de utilidades em função da utilidade total de suas rendas. Marciano Seabra Godoi esclarece:

Assim, se o total de utilidades de toda a renda do pobre é “x” e o total de utilidades do rico é “y”, a igualdade de sacrifícios é obtida quando o pobre paga uma quantidade em reais cuja perda de utilidades dos reais pagos pelo rico representa em relação a “x” o mesmo que a perda de utilidades dos reais pagos pelo rico representa em relação a “y” – daí a teoria do sacrifício proporcional.<sup>93</sup>

Desta forma, essa visão da teoria de igualdade de sacrifícios tende a uma tributação progressiva, demonstrando ser esta matematicamente mais justa, sempre que houver um decréscimo da utilidade marginal do capital com o aumento da riqueza, conforme já exemplificado.

Apesar de não ser necessário confrontar as curvas de utilidade dos indivíduos, a proporção do sacrifício está sempre em relação à curva de utilidade da renda de cada contribuinte. Finalmente, a teoria do sacrifício mínimo, ao contrário das demais, “tem em vista a conveniência da distribuição dos impostos do ponto de vista da coletividade; o objetivo é o sacrifício menor do grupo”.<sup>94</sup> Tal teoria tem um enfoque socialista e objetiva a igualação das rendas. Marciano Seabra de Godoi exemplifica:

<sup>91</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 216.

<sup>92</sup> UCKMAR, Victor. Op. cit., p. 77.

<sup>93</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 216.

<sup>94</sup> Idem.

Se o governo precisar arrecadar, por exemplo, R\$ 1000.000,00, ele deve começar a arrecadar a quantia pelos ricos, pois os reais assim arrecadados representam a perda de menos utilidade, e somente quando a utilidade dos reais arrecadados dos ricos se igualar à utilidade dos reais dos pobres é que estes deverão ser tributados.<sup>95</sup>

Por mais bem fundadas matematicamente que sejam tais teorias, na prática não podem ser cumpridas a rigor, pois não há como precisar a curva da utilidade marginal do capital (sobretudo por existir a capacidade contributiva subjetiva), e, conseqüentemente, a igualdade de sacrifícios. No entanto, apesar disso, não é absolutamente impossível chegar a algumas induções sobre a estrutura da curva de utilidade: considerando que o andamento normal da curva é decrescente, dado que o aumento da riqueza diminui a utilidade do capital, a repartição do custo dos serviços públicos deve ser feita por meio de impostos progressivos de acordo com o exato grau de decréscimo.<sup>96</sup>

Em vista disso, pode-se afirmar que a tributação progressiva é um meio através do qual o princípio da igualdade pode ser concretizado, pois a diferença por ela perpetrada não é odiosa, mas plenamente justificável pelas teorias estudadas. Conforme foi visto, a proporcionalidade como critério quantitativo não é totalmente imprestável para fins de dimensionamento da carga tributária dos cidadãos, no entanto, a progressividade tributária dá ensejo a uma efetiva justiça fiscal.<sup>97</sup>

Em que pese o acima exposto, é unânime na doutrina que o princípio da progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado ao princípio constitucional que veda o confisco.

### 3.4 Possibilidade de aplicação da progressividade em casos não previstos na Constituição

Aqueles doutrinadores que entendem ser a progressividade o único método de realização da justiça social defendem sua auto aplicabilidade, pois, para eles, sua inobservância acarretaria o desrespeito aos princípios constitucionais da igualdade material e da capacidade contributiva. Quanto à falta de previsão constitucional da aplicação da progressividade para a maioria dos impostos, Marciano Buffon diz que “não constitui óbice à sua implantação, posto que tributar progressivamente é corolário lógico do princípio da igualdade”.<sup>98</sup>

Por outro lado, ha quem entenda que é possível uma tributação com alíquotas cujo percentual é fixo, uma vez que Constituição Federal adotou o sistema de progressividade de alíquotas para hipóteses taxativamente elencadas, pois, se assim

<sup>95</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 217.

<sup>96</sup> UCKMAR, Victor. Op. cit., p. 79.

<sup>97</sup> BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 84.

<sup>98</sup> Idem, ibidem, p. 94.

não o fosse, não faria sentido a previsão constitucional expressa da progressividade para o Imposto de Renda e o Imposto Predial e Territorial Urbano. Segundo Rogério Vidal Gandra Martins, constitui afronta à Constituição utilizar-se do princípio da capacidade contributiva como permissivo para a adoção da progressividade irrestrita para os impostos, pois esta forma de tributação, por não ser o único meio de graduação da capacidade contributiva, deve ser regulada expressamente na Carta Magna.<sup>99</sup>

Depois de inúmeros precedentes sobre a inconstitucionalidade de alíquotas progressivas do IPTU sem previsão constitucional, o STF o editou a Súmula 668,<sup>100</sup> pacificando a matéria no sentido de que as medidas de aplicação da progressividade devem ter prévia e expressa permissão constitucional. O Supremo, em suas decisões, esclarece que os impostos de natureza real e proporcional não se submetem à graduação tributária, primeiramente porque a Constituição Federal adotou o sistema de progressividade de alíquotas para hipóteses taxativamente elencadas, pois, se assim não o fosse, não faria sentido a previsão constitucional expressa da progressividade para o IR e IPTU; e, em segundo lugar, porque nos tributos reais a dimensão econômica do fato gerador não é a própria mensuração da capacidade contributiva.

Importante salientar que a Suprema Corte não entra na discussão sobre a hipótese de alíquotas proporcionais realizarem ou não a capacidade contributiva, apenas informando que a capacidade contributiva não se aplica aos impostos ditos reais, não sendo cabível, conseqüentemente, a progressividade de alíquotas.

Em que pese a maioria da doutrina entenda que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos impostos ditos reais, para o Supremo Tribunal Federal a caracterização do tributo como “real” tem uma razão de ser, uma vez que não há a presunção absoluta de que quem, por exemplo, recebeu um bem por herança ou doação, tem em sua renda, o dinheiro que lhe corresponde. Se a alíquota do tributo for aumentando de acordo com a base de cálculo não seria realizada a capacidade contributiva, pois o aumento patrimonial não é condizente com o da capacidade econômica.

Nesse sentido, Victor Uckmar afirma: “À parte o evidente absurdo de alíquotas progressivas para impostos reais, um sistema fiscal pode ser progressivo”.<sup>101</sup> Veja-se que ele excepciona a regra da aplicação da progressividade de alíquotas aos impostos pessoais.

Ainda acerca da progressividade, o STF julgou inconstitucional a norma municipal que estabelecia a progressividade ao imposto de transmissão inter vivos de

<sup>99</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra. IPTU – Considerações Constitucionais. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Revista dos Tribunais, v. 1, p. 100-106, 1992.

<sup>100</sup> Supremo Tribunal Federal. Súmula 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.gov.br/>>. Acesso em: 19 set. 2008.

<sup>101</sup> UCKMAR, Victor. Op. cit., p. 82.

bens imóveis.<sup>102</sup> Por fim, a Suprema Corte assentou, ainda, no azo do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade 2.010-DF, que é vedada a progressividade de alíquotas sem que haja expressa previsão constitucional.<sup>103</sup>

### Considerações finais

Ao longo do trabalho verificou-se que existem diversos posicionamentos acerca das possibilidades de quantificação tributária para fins de justiça social. Para parte da doutrina a realização da progressividade fiscal implica em desestímulo à economia ao punir mais que proporcionalmente o sujeito passivo por ele ter uma situação financeira melhor. Ademais, nos impostos de natureza real, o fato gerador não está atrelado às condições pessoais dos contribuintes, e, por tal razão, parte da doutrina entende que não deve ser submetido ao princípio da capacidade contributiva. Além disso, apenas há previsão constitucional permissiva da progressividade fiscal ao IPTU e ao IR, o que pode levar à dedução de que a intenção do legislador era somente atribuir progressividade a estes impostos. No entanto, a doutrina majoritária é no sentido de que, de acordo com o princípio da isonomia, somente a progressividade fiscal é capaz de igualar os sacrifícios dos contribuintes desiguais, e, assim, realizar a justiça social.

A conclusão a que se chega é que, considerando-se a tendência atual à personalização dos impostos, bem como as teorias da justificação da progressividade, a melhor maneira de realização da justiça social é através da instituição de alíquotas progressivas a todos os impostos. No entanto, dado a jurisprudência consolidada no STF, de que a intenção do legislador ao prever alíquotas progressivas expressamente a determinados impostos é de que só estes poderão ser progressivos, que a solução ao problema apontado está na criação de uma nova emenda constitucional que, assim como a Emenda Constitucional 29 previu expressamente alíquotas progressivas ao IPTU, fizesse a mesma previsão aos demais impostos.

<sup>102</sup> Ementa: 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 (grifei). (STF. Recurso Extraordinário nº. 234105/SP. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado em 08/04/1999).

<sup>103</sup> [...] Estrutura progressiva das alíquotas: a progressividade em matéria tributária supõe expressa autorização constitucional. Relevância jurídica da tese. – Relevância jurídica da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional – CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) – inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição [...] (STF. Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/DF. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30/09/1999).

## Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU. Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, jan/mar. 1991, v. 23, n. 93, p. 233.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42 de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BRASIL. Constituição da República Federativa da Brasil. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/>>.
- \_\_\_\_\_. Lei 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>.
- BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Mémória Jurídica, 2003.
- CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Jeruá, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. A progressividade na ordem tributária. *Revista de Direito Tributário*, v. 64, p. 44, 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A reforma tributária. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. Disponível em: <[http://200.198.41.151:8081/tribunal\\_contas/2004/01/02/2002\\_11\\_07\\_0001.2xt/-versao\\_impressao?ed=02&folder=2](http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2004/01/02/2002_11_07_0001.2xt/-versao_impressao?ed=02&folder=2)>. Acesso em: 12 set. 2008.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 35-36. Apud JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. p. 33.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GONÇALEZ, Antonio Manoel. Alíquota progressiva do IPTU – Inconstitucionalidade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, RT, ano 9, out./dez. 2001, p. 144.
- HARADA, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- \_\_\_\_\_. Comentário acerca das decisões do STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1399>>. Acesso em: 03 set. 2008.
- JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. IPTU. Ausência de progressividade. distinção entre progressividade e seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 31, 1998.



MARTINS, Rogério Vidal Gandra. IPTU – Considerações Constitucionais. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Revista dos Tribunais, v. 1, p. 100-106, 1992.

PLAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SILVA, Ives Gandra. *Capacidade econômica e capacidade contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1989. (Caderno de Pesquisas Tributárias)

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Renovar, 2004.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. por Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

