

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

NILTON BARROS JÚNIOR

PROGRESSIVIDADE FISCAL EM IMPOSTO REAL APLICANDO O PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO JUSTIÇA FISCAL

Aracaju

2013

NILTON BARROS JÚNIOR

PROGRESSIVIDADE FISCAL EM IMPOSTO REAL APLICANDO O PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO JUSTIÇA FISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe –
FANESE, como um dos pré-requisitos
para a obtenção do grau de Bacharel de
Direito.

ORIENTADOR:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira

Aracaju

2013

FICHA CATALOGRÁFICA

B277p

BARROS JÚNIOR, Nilton

Progressividade Fiscal em Imposto Real Aplicando o Princípio da Capacidade Contributiva como Justiça Fiscal / Nilton Barros Júnior. Aracaju, 2013. 56 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Departamento de Direito, 2013.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Princípio da Capacidade Contributiva 2. Progressividade 3. Justiça Fiscal I. TÍTULO.

CDU 336.225.5/ 340.114 (813.7)

NILTON BARROS JÚNIOR

PROGRESSIVIDADE FISCAL EM IMPOSTO REAL APLICANDO O PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO JUSTIÇA FISCAL

Monografia apresentada como exigência
parcial para a obtenção do grau de
bacharel em Direito, à comissão julgadora
da FANESE.

Aprovado em _____ / _____ / _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Mateus Brito Meira
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

Prof. Dr. Pedro Durão
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

Prof. Me. Vitor Condorelli
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

À minha mãe, por todo seu amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus, presente em mim, no meu amigo, no meu mestre, nos meus pensamentos... Tu que me sondas me conheces bem, sabes que minhas lágrimas e meus sorrisos, hoje, são de felicidade e são para ti, o meu muito obrigado.

Aos meus queridos avós, Manoel Batista (*in memoriam*), Josefa Monteiro Batista (*in memoriam*), Manoel Messias Barros (*in memoriam*) e Hilda de Oliveira Barros (*in memoriam*), como é grande a saudade! sei que de onde estiverem estarão orando e torcendo por mim, estou certo de que um dia nos encontraremos num outro plano.

A minha mãe, Maria Carmen, a quem costumo chamar de Dona Carminha, mãezinha maravilhosa que sempre me proporcionou o melhor dessa vida, o seu amor incondicional por mim foi a base para o meu sucesso, hoje sei que sem você nada seria possível, essa conquista é mais sua que minha!

Ao meu pai, Nilton Barros, por todas as razões que me faz crer o quanto sou grato pela sua presença paterna constante e dedicada.

Aos meus irmãos, Cássius Clay, Acácia, Simone, Andréia e Tony, a todos vocês que tanto tenho orgulho de dizer que são os melhores irmãos do mundo e que nessa vida pude compartilhar os melhores e mais raros momentos em família.

Aos meus queridos sobrinhos, Beatriz, Bruno, Victória e ao pequeno Arthur pelos ótimos momentos vividos desde quando ainda pequenos.

Aos meus tios, Adélia e Rui e meus primos Felipe e Fernanda pelos momentos ternos e vividos em convívio familiar.

A minha namorada, Gardênia, a você que sempre ouviu minhas frustrações como se fossem as últimas a pessoa que se dedicou incondicionalmente aos melhores e os difíceis momentos ao meu lado nessa jornada, seguindo forte e confiante acreditando sempre no meu sucesso.

A todos os meus queridos colegas de trabalho da Procuradoria Jurídica do IPESAÚDE em especial a Dr. Ceciliano Jorge, Dr. Murilo, Dr. Marcos, Rosemary, Dr. Eleison, Dr. Phillip, aos estagiários e ao amigo José Carlos Coêlho, obrigado a todos vocês pelas nossas lutas diárias na função laboral de servir ao Estado como servidores públicos.

Ao meu orientador e grande amigo, Dr. Matheus Brito Meira, que me soube

conduzir com sabedoria meu trabalho de conclusão de curso, grande parcela do sucesso desse trabalho pertence a você, sem você isso seria um sonho distante, meu muito obrigado.

Aos queridos Mestres Pedro Durão e Vitor Condorelli vocês foram para mim verdadeiros amigos, tenho muito a agradecer pelos conselhos e as conversas que tivemos extra classe, a essência dos verdadeiros mestres reside aí.

A todos os queridos colegas de sala, é chegado o fim de uma importante etapa, contudo não importa, porque ainda há tempo... para trocar o silêncio pelo sorriso, os punhos fechados pelos braços abertos, para dispersar a distância e acolher a cumplicidade, para pedir perdão e sentir saudade... De tudo e de todos.

A todos os professores e funcionários da Faculdade FANESE, pela convivência instrutiva e salutar, sempre solícitos e atenciosos.

Enfim, a todos vocês que de alguma forma contribuíram para o meu sucesso, os meus sinceros agradecimentos.

Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do estado, mormente ao estado democrático.

Konrad Hesse

RESUMO

O objetivo deste estudo consiste em investigar a existência de decisões do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade fiscal sobre impostos reais apontando a importância do emprego do princípio da capacidade contributiva no alcance da justiça fiscal. No primeiro capítulo trata-se da introdução onde serão dadas informações iniciais acerca do tema em questão, bem como os benefícios e o objetivo deste trabalho. Já no segundo capítulo, foi abordado um breve contexto histórico com fito de esclarecer o nascimento e desenvolvimento do tributo no Brasil. O terceiro capítulo adentra nos princípios constitucionais bem como sua importância para o ordenamento jurídico, além de explicar os princípios limitadores do sistema tributário, O quarto capítulo trata dos tributos, em especial, o imposto, bem como suas características e competências, norteadas pela jurisprudência e doutrina, no Quinto capítulo adentra especificadamente no princípio da isonomia tributária ensejando seu uso conforme a necessidade vigente no país, o Sexto capítulo define o que é capacidade contributiva de forma doutrinária e de acordo com a constituição federal bem como os atuais tributos a que se aplica, o Sétimo capítulo refere-se a progressividade dando definições além de levantar decisões do STF acerca da possibilidade do uso dela em alguns impostos reais além de fazer um link com o princípio da capacidade contributiva, visando defender que a sua aplicabilidade não ofende aos demais princípios já consagrados.

Palavra-Chave: Princípio da Capacidade Contributiva.Progressividade.Justiza fiscal

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the existence of decisions of the Supreme Court about progressive taxation on actual taxes pointing to the importance of using the principle of ability to pay in the range of fair taxation . In the first chapter it is where the introduction will be given initial information about the subject matter as well as the benefits and purpose of this work . In the second chapter , was approached with a brief historical context aim to clarify the birth and development of the tax in Brazil . The third chapter enters the constitutional principles and their importance to the legal system , and explain the limiting principles of the tax system , the fourth chapter deals with taxes , particularly the tax , as well as their characteristics and skills , guided by case law and doctrine, enters fifth chapter specifically on the principle of tax equality occasioning its use as needed force in the country , the sixth chapter defines what is contributive capacity and doctrinaire way according to the federal constitution and the current taxes that apply , the seventh chapter covers the progressiveness giving definitions besides raising Supreme Court decisions about the possibility of using it in some actual taxes plus a link to the principle of ability to pay in order to defend its applicability does not offend the other principles already established .

Keyword : Contributory Principle of Capacity.Progressivity.tax Justice

LISTA DE ABREVIATURAS

Art - Artigo

CF - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IR – Imposto de Renda

IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

STF- Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
2 BREVE HISTÓRICO SOBRE O TRIBUTO NO BRASIL.....	15
2.1 Colonização.....	15
2.2 República.....	15
3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	17
3.1 Conceito.....	17
3.2 Limitações do Poder de Tributar.....	18
3.3 Princípios Limitadores do Poder de Tributar.....	19
4 TRIBUTOS.....	25
4.5 Imposto.....	27
4.6 Imposto Real e Pessoal.....	31
4.7 Competência Tributária.....	32
4.7.1 Considerações iniciais.....	32
5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	34
5.1 Considerações iniciais.....	34
5.2 Isonomia Tributária.....	35
6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A EQUIDADE E A TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	36
6.1 A Capacidade Contributiva na Carta Magna de 1988.....	37
6.2 Tributos sujeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva.....	38
7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NO ATUAL DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	41
7.1 A Progressividade do Imposto de Renda – IR.....	42
7.2 A Progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU.....	43
7.3 A Não-Progressividade do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI.....	47
7.4 A Progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.....	48
7.5 A Progressividade implícita do IPVA.....	48
7.6 A Progressividade do Imposto de transmissão causa Mortis e Doações - ITCMD.....	49
8 CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS.....	55

INTRODUÇÃO

Importa nos destacar, preambularmente, a distinção de impostos reais e impostos pessoais cuja definição será de muita importância para o fiel entendimento do que será proposto ao longo deste trabalho.

Embora haja muitas discussões doutrinárias e jurisprudenciais a cerca das definições dos impostos (Real x Pessoal), pode-se conceituar que impostos pessoais sejam aqueles cuja incidência de tributação tenha caráter progressivo de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, ou seja, pessoal, varia de pessoa para pessoa.

Nos impostos reais, em contrapartida, são aqueles tributos limitados factualmente ao limite imposto pela lei, tão somente ao estado em que se encontra o objeto, a uma coisa específica, da hipótese de incidência do fato gerador, não podendo levar em consideração os aspectos pessoais do contribuinte, nessa premissa, pouco importa a capacidade contributiva do contribuinte a alíquota será fixa e o que vai apenas variar é a base de cálculo.

Um exemplo da progressividade está na possibilidade que a constituição no seu art. 145, § 1º traz no sentido de que sempre que possível os impostos devam ter o caráter de imposto pessoal, logo depreende-se que os impostos devam variar de acordo com a capacidade contributiva.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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.

Quanto à aplicação da progressividade nos impostos pessoais, não há qualquer sombra de dúvida da sua constitucionalidade sendo amplamente utilizado na atualidade. Contudo vale ressaltar, que o tema proposto irá se aprofundar na aplicação na progressividade nos impostos reais e as atuais decisões e tendências do Supremo Tribunal Federal cuja aplicação do princípio da capacidade contributiva vem sendo utilizado a fim de consubstanciar a Justiça Fiscal, também para impostos desta natureza.

A título de exemplo, tem-se, o IPTU, imposto sobre a propriedade predial ter-

ritorial urbana, já que com a edição da Súmula 668, o Supremo Tribunal Federal deixou claro que é inconstitucional o uso da progressividade fiscal antes da emenda constitucional de nº 29/2000. Logo, segundo esse entendimento toda lei municipal anterior à referida emenda que trouxer no seu bojo a progressividade para o IPTU, reveste-se de inconstitucionalidade.

Antes da E.C 29/2000 não se admitia a possibilidade do uso da técnica de progressividade de impostos para o IPTU, com a edição da referida emenda constitucional passou o excelso julgador adotar a possibilidade de seu uso, desde de que haja expressa previsão legal na Constituição Federal.

Todavia, a fim de dar efetividade à justiça fiscal, percebe-se que há forte inclinação do Supremo Tribunal Federal, STF, para mudança desse entendimento, tornando o tributo mais isonômico conjugando assim, o princípio da capacidade contributiva um dos pilares do Direito Tributário, mesmo que a CF não diga expressamente que determinado imposto real pode ser progressivo.

Nesse entendimento é mister também trazer a baila conceitos do princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal. O conceito de princípio da capacidade contributiva desenvolve-se no pilar de que o contribuinte que possuir maior aptidão econômica passe a contribuir mais incrementando assim seus impostos devidos, pois o contribuinte que possuir um bem de alto valor agregado, demonstra-se mais apto a suportar um maior ônus na tributação, e por que não dizer, ser mais justo que pague por uma alíquota majorada em relação àquele contribuinte que possui um bem de valor menor.

Surgindo para o estado a necessidade cogente de instituir e cobrar impostos para a consecução de suas atividades gestoras e o pleno atendimento da coletividade, não poderá ele, o Estado, desonerar pura e simplesmente o contribuinte de seus impostos, por mais justo que seja, porém ao instituir a progressividade fiscal, o IPTU poderá em contrapartida, diminuir as alíquotas daqueles que, por exemplo, possuam um imóvel de baixo valor.

Sob a ótica desse pensamento acaba-se por adentrar no segundo conceito que é a promoção da justiça fiscal, é justamente aonde se quer chegar, com o princípio da capacidade contributiva, ao desenvolver essa dinâmica, onerando mais para quem pode pagar mais, poderá se desonerar outros impostos sob produtos essenciais.

O país sofre com uma perversa carga tributária que gera, entre outros entraves, limites ao crescimento do consumo interno, pois os produtos que aqui são ofertados sofrem com uma grande carga de tributos embutidos ao preço final do mesmo, distanciando ainda mais o consumidor, carente de recurso financeiro, dessa forma, acredita-se que a efetiva tributação sobre o patrimônio irá contribuir, de sobremaneira, para o fomento do consumo mais equânime no país, possibilitando uma menor carga tributária sob produtos essenciais, desonerando os contribuintes que possuam menor capacidade contributiva, gerando daí, maior movimentação financeira na economia do país e acesso a bens de consumo necessários a todos que possuem poder aquisitivo mais baixo.

Cumpra salientar que com o tema escolhido, visa-se abordar conceitos e investigar as atuais tendências das decisões do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade tributária sobre impostos reais apontando a importância do emprego do princípio da capacidade contributiva no alcance da justiça fiscal.

No atual contexto de debate quanto à constitucionalidade da progressividade sobre impostos reais, o excelso julgador vinha admitindo inconstitucional o uso da progressividade, contudo, de acordo com as novas decisões contrárias ao que se tinha anteriormente acerca do tema, percebe-se que a corte tem tomado novos rumos. Logo sob esse enfoque, cabe ao autor desse trabalho fazer uma comparação das decisões da excelsa corte com fito de identificar possíveis tendências acerca da constitucionalização da cobrança e o uso da progressividade das alíquotas dos impostos reais.

O tema escolhido revelou-se carregado de aspectos ensejadores de indagações acerca da melhor redistribuição dos encargos tributários na sociedade, nesse interesse, visa o autor, contribuir para o sistema tributário com uma forma mais justa de cobrança aos contribuintes, bem como aliviar a alta carga de tributos na sociedade menos favorecida tornando-a menos desigual o que ensejaria no fomento do consumo de produtos necessários pela sociedade, além de contribuir para uma melhor redistribuição de renda.

Na persecução pela resposta desta pesquisa, tais questões foram suscitadas como: Como são as decisões do Supremo Tribunal Federal com relação ao uso da capacidade contributiva? Como a política fiscal pode contribuir para fomentar uma melhor redistribuição de renda da sociedade? Qual o supedâneo legal

na Constituição Federal para viabilização do emprego da capacidade contributiva na cobrança de impostos reais? Como a doutrina orienta-se acerca da progressividade fiscal para os impostos reais?

Para a realização deste trabalho enquanto processo a aplicação da metodologia adequada, ou seja, moldada de acordo com os objetivos a que se quer chegar. Existem os mais variados métodos e instrumentos de pesquisa, estes deverão atender a pesquisa em questão na área de aplicação do estudo.

A pesquisa, segundo Lakatos e Marconi (1987, p.66), trata-se do levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia já publicada sobre o assunto que está sendo pesquisado.

Sua importância para o estudo em tela é que ela constitui um importante passo para a formação de bases e juntamente com a técnica de resumo para se chegar à pesquisa científica.

Nesse mesmo sentido a pesquisa bibliográfica compreendeu o uso de Leis, jurisprudências dos tribunais superiores, artigos e livros doutrinários que embasaram a pesquisa exploratória no tocante ao alcance do tema escolhido, bem como o alcance dos objetivos traçados neste trabalho.

Como técnica de pesquisa foram realizadas pesquisas bibliográficas com o intuito de analisar o que foi dito pela jurisprudência, bem como pelos estudiosos dessa problemática traçando as principais ideias apresentadas, assim como, buscando identificar novas vertentes sobre o tema proposto.

Foi utilizado o método de abordagem qualitativo, uma vez que se faz uma pesquisa de contexto explicativo e demonstrativo, consagrando os aspectos mais importantes da temática.

2 BREVE HISTÓRICO SOBRE O TRIBUTO NO BRASIL

Como direito autônomo que é o Direito Tributário necessita de melhores apontamentos no que concerne ao seu nascimento e desenvolvimento no Brasil doravante far-se-á um breve comentário de suas características histórico evolutivas desde a época em que surgiu, até as primeiras práticas aqui nascidas com características de obrigações tributárias.

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito Tributário. (MACHADO, 2012, p. 22).

No seu contexto histórico, o Direito Tributário remonta as lembranças do império, época em que o Brasil era obrigado a pagar tributos a sua colônia, Portugal, com a existência de impostos que serviam para bancar os luxos da coroa portuguesa, decorrência das altas extrações de reservas de recursos naturais que aqui eram praticadas.

2.1 Colonização

Durante o início da colonização do Brasil pagavam-se impostos na forma *in natura*, ou seja, pagava-se com aquilo que se extraía aqui no país e todas as formas de riquezas aqui encontradas eram destinadas à colônia na forma diversa de moeda, o primeiro tributo aqui cobrado denominava-se o quinto, que se referia ao percentual ou alíquota paga à coroa por toda riqueza que aqui era encontrada.

Desde que as primeiras expedições portuguesas desembarcaram no Brasil e com a vinda da Família real o instituto do tributo era praticado em larga escala e de forma indiscriminada com finalidades que não eram para atender as necessidades coletivas aqui existentes, mas apenas para atender aos desejos da coroa portuguesa.

2.2 República

Com a proclamação da República a criação dos impostos passou a ter como

finalidade atender as necessidades de um maior número de classes sociais. Com o passar do tempo, os serviços públicos essenciais à sociedade aumentaram e todas as constituições que se seguiram após a república todas legitimavam o Estado no tocante a cobrança dos impostos.

Os tributos de uma forma geral devem atender a uma finalidade precípua da coletividade com vistas a financiar os gastos públicos na manutenção da sociedade garantindo o sistema de custeio dos investimentos públicos em pleno funcionamento, dessa forma os tributos cumprem seu objetivo primordial em atender e fazer valer os gastos com a máquina estatal através dos cofres públicos dentro de uma legalidade onde de um lado está o poder público legitimado, mas com limitações no poder de tributar e do outro o contribuinte salvaguardados por essas limitações.

Nos períodos que se seguiram até a atual constituição de 1988, se evidencia que de forma mais sólida os princípios tributários visam dar maior garantia ao contribuinte quanto ao exercício do poder de tributar do poder público, dessa forma não deverá sofrer a sociedade nenhum abuso que venha infligir na arrecadação e na desnaturalização a que se serve o estado dos recursos tributários pagos pela sociedade.

Segundo Machado (2012, p.49), “O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o estado.”

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

3.1 Conceito

Etimologicamente o termo princípio é o início de tudo, o nascimento de algo que se prolonga no tempo, o ponto de partida onde pressupõe alicerce sob o qual irá se construir algo.

Conforme assevera Carraza, (2012, p. 45). “Em qualquer Ciência, princípio é o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo.”

Sua importância no campo do direito é de tamanha monta que inegavelmente remete-se a compreender que ferir um princípio é mais danoso que ferir a própria norma.

Na concepção de Melo (2003, p. 15), “O sistema jurídico contempla uma gama de preceitos, comandos, normas e princípios dispostos nas inúmeras manifestações dos poderes públicos.”

O sistema jurídico brasileiro é formado por um conjunto de normas e princípios que estruturam todo o encadeamento normativo, criando validade e harmonia em toda estrutura hierárquica.

A Constituição Federal é a norma fundamental que ocupa o nível mais alto desse ordenamento, criando os princípios, estabelecendo competências e validando as demais normas que ocupam o nível mais inferior na pirâmide.

A Constituição, conforme acenamos, ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais [...] (CARRAZA, 2012, p. 36).

O direito tributário consagra seus princípios e validade jurídica na Carta Magna de tal forma que o princípio constitucional o harmoniza com as demais leis infraconstitucionais criando validade em todo ordenamento jurídico, bem como realizando suas atribuições com a Constituição Federal.

Dessa forma como bem assinala Ávila (2012, p. 21),

[...] O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial

com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os princípios sistematicamente fundamentais (system-tragebdeb Prinzipien), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade. (ÁVILA, 2012, p. 21).

Sob esse prisma é inegável que os doutrinadores dão grande importância aos princípios, destacando de certa forma o seu valor para todo ordenamento jurídico como elemento auxiliador, orientador e integrador e que irá dar características e acepções normatizadoras, os princípios e normas devem ser minuciosamente elaborados, dando a melhor e mais concisa interpretação possível ao texto, evitando margens para interpretações variantes.

A respeito desse assunto com muita propriedade Melo (2011, p.966-967) apud Carraza (2012, p. 48) destaca princípio como sendo:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sob diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

3.2 Limitações do Poder de Tributar

Como anteriormente dito o estado é soberano, fazendo valer dentro do seu território suas leis frente ao seu povo. Contudo, precisa de recursos financeiros nos seus cofres para, de acordo com critérios específicos de criação e lançamento dos tributos, arcar com custos inerentes as necessidades dos próprios contribuintes, mantendo as funções estatais em pleno funcionamento. Embora tenha o Estado um papel de soberano dentro do seu território a prerrogativa de tributar seus cidadãos deve atender à legalidade.

No tocante ao poder do Estado em tributar fazem-se necessárias algumas distinções entre poder de tributar e a competência tributária, o primeiro conforme o entendimento de Sousa (2012), é a aptidão de realizar a vontade, seja por qualquer meio, até mesmo contra a lei; já no tocante ao segundo, esse só existe no mundo do sistema normativo. Ainda segundo o mesmo autor:

A expressão o “poder de tributar” é uma expressão equivocada, uma vez que o correto seria competência tributária, aptidão para criar, in abstracto, tributos, ou seja, é a repartição da competência tributária, constitucionalmente atribuído aos diversos entes políticos da federação, de modo que cada um tenha a autonomia de instituir e arrecadar seus tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. (SOUSA, 2012).

A função do tributo merece algumas considerações que será mais bem detalhada em outro tópico. Segundo Machado (2012, p. 69), o tributo é “o instrumento de transferência do capital privado para o estado.” Nesse mesmo sentido o autor faz algumas considerações quanto ao seu objetivo:

O tributo é (a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o estado; (b) extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas. (MACHADO, 2012, p. 69).

O Estado para exercer junto aos seus contribuintes o poder de tributar deve obedecer alguns princípios, ademais, os princípios são verdadeiros corolários que ajudam a integrar, informar e interpretar a norma, pois servem de verdadeiros pilares que constroem toda a base do ordenamento jurídico.

3.3 Princípios Limitadores do Poder de Tributar

Nesse sentido, conforme preleciona Machado (2012, p. 32), os princípios que regem o direito jurídico tributário podem ser traduzidos na legalidade, anterioridade, esta se subdivide em anterioridade anual e a nonagesimal, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação do confisco, liberdade de tráfego.

Conforme Côelho (2010, p. 12), o princípio da legalidade se reveste de verdadeiro tronco originador de outros princípios os quais devem a esse sua existência no campo do direito mais precisamente no direito tributário.

O Princípio da Legalidade se traduz naquele em que o estado fica adstrito, na garantia dada ao contribuinte, de que o tributo somente pode ser criado e cobrado com a existência de lei conforme o art. 150, I da Constituição Federal. Além dessa premissa básica ainda enfatiza Machado (2012, p. 33) que “a rigor, o que a lei deve prever não apenas a hipótese de incidência, em todos seus aspectos. Deve

estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da obrigação tributária.”

Ademais, é igualmente importante mencionar referido dispositivo do diploma legal na Constituição Federal.

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

[...]

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988).

O princípio da legalidade resta fundado como um norteador do direito em geral. Sendo tratado de maneira global no artigo 5º, inciso II da CF.

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:

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL, 1988).

A despeito da norma trazida pelo referido artigo nota-se que seria suficiente para fundamentar que as questões tributárias serão realizadas mediante lei. Ocorre que, no âmbito do direito administrativo, seara do direito público da qual adveio o direito tributário, essa legalidade é dada de forma que o agente público apenas poderá praticar atos autorizados expressamente por lei, o que traz uma interpretação mais profunda que a realizada sobre a legalidade em sentido geral.

Na lição de Eduardo de Moraes Sabbag:

O princípio da legalidade tributária poderá ser mitigado, em situação excepcional de extrafiscalidade, permitindo-se ao Poder Executivo a flexibilização no manejo de alíquotas de certos gravames regulatórios. (2012, p. 77)

Assim, conclui-se que a legalidade tributária deverá ser amparada por lei mesmo que a discricionariedade da majoração e a instituição dos tributos devam visar além do interesse público sobre o privado com apuração da capacidade contributiva dos contribuintes por parte dos entes federativos.

O princípio da anterioridade reporta-se a um aspecto temporal no qual existem duas subdivisões que é a anterioridade anual, conforme Machado (2012, p.35) traduz naquela que se consubstancia no art. 150, III “b” da CF, diz que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

O princípio da anterioridade é inequívoca garantia constitucional individual do contribuinte, não podendo ser suprimida e que uma vez ocorrendo implica numa violação as garantias a ele dada bem como também num vício de inconstitucionalidade.

E ainda a anterioridade nonagesimal o autor faz uma distinção de que há necessidade da vacância de um lapso de tempo de 90 dias entre o primeiro dia em que foi publicada até a sua vigência.

A esse respeito colaciona-se o referido artigo da Carta Magna.

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

(BRASIL, 1988).

Para Coêlho (2011), essa exigência é apenas uma regra geral, mas que não incide sobre todos os impostos como, por exemplo: Impostos de Importação e exportação, devido o seu caráter de extra fiscalidade, exceções previstas na Constituição Federal.

Quando se trata do princípio da igualdade, Machado (2012, p. 37) conceitua como sendo:

É a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Com manifestação desse princípio temos em nossa constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional.

A igualdade se reveste de um princípio genérico que proclama um ditame geral corrigindo as disparidades históricas ao longo das décadas que se seguiram com fito de prestigiar uma minoria, na atual carta magna com mais efetividade no texto constitucional vislumbra sua materialização no campo tributário mais precisamente no Art. 150, inciso II.

A Constituição Federal disciplina as competências tributárias em todo território nacional traduzindo nessa premissa, que os entes gozam de prerrogativas

para cobrar dos seus contribuintes os tributos devidos, contudo sofrem limitações no que tange a sua competência para instituir ou cobrar.

Nas palavras de Machado (2012, p. 39) “No tocante ao princípio da competência traduz naquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada.”

O princípio da capacidade contributiva se reveste na possibilidade econômica de pagar tributos e tem caráter subjetivo quando leva em consideração a capacidade da pessoa, ou seja, capacidade econômica real da pessoa, por outro lado, terá caráter objetivo, quando leva em consideração aspectos objetivos da pessoa quer seja ter um determinado bem sob o qual incida o imposto, por exemplo: imóvel, veículo, imóvel rural etc.

Segundo Coêlho (2011, p. 71), a capacidade contributiva é objetiva quando toma considerações objetivas da pessoa e subjetiva quando leva em conta a capacidade econômica real dela.

Conforme preceitua Machado (2012 p. 41), o princípio da Vedação do confisco traduz-se naquele em que é vedado a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios utilizarem o tributo com efeito de confisco.

Vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, o mínimo existencial (vital e necessário está delineado no art.7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva. (SABBAG, 2012, p. 235)

O princípio da Liberdade de tráfego está consubstanciado no art. 150, V da CF de 1988, que diz ser vedado às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, sua principal função é inibir que o fato gerador de tributos seja a transposição de limites intermunicipais e interestaduais. A esse princípio é importante informar que está intimamente ligado ao também dispositivo Constitucional art. 5, XV da CF.

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

[...]

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:

[...]

XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens; (BRASIL, 1988).

Com uma ressalva a esse princípio no que diz respeito ao tributo de circulação de mercadorias e serviços ICMS, no qual fica esse ao crivo da entidade tributante, o que de fato se proíbe aqui é a incidência de um tributo cuja finalidade seja a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

O Princípio do confisco ou da vedação ao Confisco, disposto no art. 150, IV, da CF é uma forma de se evitar que nenhum tributo se torne tão oneroso ao contribuinte que inviabilize o uso do bem sob o qual recai o fato gerador, diante dessa proteção faz-se uma associação íntima ao princípio da capacidade contributiva e de acordo com a quantia que lhe é devida de forma desproporcional o agente passivo passe a pagar o tributo devido de acordo com a força de sua capacidade econômica.

A esse pensamento faz-se mister o entendimento de Sabbag (2012, p. 235) quando diz:

Vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, o mínimo existencial (vital e necessário está delineado no art.7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva. (SABBAG, 2012, p. 235)

É reforçando tal entendimento que outros autores, trazem ainda a relação do não confisco com a razoabilidade na tributação, relacionando a tributação com a cultura de cada local, bem como limitação ao poder de tributar.

No entanto, é bom frisar, o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação. (COELHO, 2006. p. 282).

Conclui-se que o referido corolário possui papel muito importante por harmonizar-se com outros princípios nos quais a razoabilidade e a capacidade contributiva além de ser forte defensor do direito a propriedade garantia já expressa na constituição.

4 TRIBUTOS

Embora a constituição federal de 1988, não defina tributo há que ser feita uma ressalva, uma vez que essa definição ficou para a lei complementar, no caso o CTN, que no seu art. 3º define *in verbis*: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Nesse mesmo sentido Sabbag (2003, p. 51) também faz alusão ao referido disposto art. 3º do CTN como sendo a definição de tributo.

Segundo Melo (2003, p. 46),

O tributo é a receita pública derivada do patrimônio dos particulares, de caráter compulsório e instituído em lei, consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico.

Para Cassone (2001 p. 67), a definição dada pelo CTN enseja algumas considerações, a saber:

- a) que é prestação em moeda corrente nacional (dinheiro) ou cujo valor possa exprimir em dinheiro [...]
- b) que a prestação é obrigatória, porque é devida por força de lei (regime jurídico de direito público) [...]
- c) que não pode ser exigido na qualidade de penalidade de ato ilícito, porque nessa hipótese não se tratará de tributo, mas de penalidade.
- d) prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa dizer, a autoridade tributária tem não só o poder como também o dever de fiscalizar, apurar, conferir, lançar, retificar, certificar e cobrar;

Para Harada (2003, p. 311), “os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império.”

Para Machado (2012, p. 57), o tributo é toda prestação pecuniária que atenda os demais requisitos legais.

De acordo com Machado (2012, p. 57) são seus requisitos:

- a) Que seja pecuniária, pois cuida-se de prestação tendente a assegurar ao estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos
- b) Que seja compulsória uma vez que nasce da lei ela caracteriza-se pela inexistência de vontade do contribuinte em assumir a obrigação;

- c) Que seja em moeda cujo valor se possa exprimir, vale dizer em prestações diversas da moeda corrente nacional;
- d) Que não constitua sanção de ato ilícito, o tributo difere da penalidade por que esta se distingue do ato ilícito enquanto que aquela decorra de ato lícito, não podendo a lei incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude.

O capítulo em testilha ventila acerca do conceito de tributos que é gênero, contudo cabe informações breves quanto das espécies de tributos a que o CTN faz referências.

Sabbag (2012, p. 415) define taxa como sendo um tributo imediatamente vinculado à ação estatal atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.

Para Paulsen (2013, p. 20) o conceito de taxas está previsto no art. 77 do CTN, a esse propósito é oportuno transcrevê-lo:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Para o referido instituto há necessariamente uma contraprestação a um serviço posto a disposição do contribuinte onde o estado através de sua atividade pública preste um serviço específico e divisível estaria dessa forma referendada a aplicação da taxa.

Aos impostos frise-se que não há nenhuma contraprestação conforme preceitua Sabbag (2012, p. 402) apud Carvalho (2004) que define ser o imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo cujo fato gerador nasce da valorização acrescida ao imóvel em face de uma melhor urbanização feita pelo ente público. Sua origem se dá na vedação do enriquecimento sem causa do contribuinte.

Nesse entendimento Sabbag (2012, p. 448), define contribuição de melhoria como sendo o poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública.

Os empréstimos compulsórios também são espécies de tributo que se materializam na medida em que surgem despesas extraordinárias decorrente de calamidade pública, guerra externa ou em sua iminência bem como da necessidade

de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social. No que é pertinente a sua competência, sua criação caberá tão somente a União, vedado, com isso, a todos os outros entes. A essa espécie de tributo é oportuno colacionar o referido dispositivo da carta Magna de 1988:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

4.5 Imposto

Como espécie de tributo o imposto caracteriza-se por sua obrigação não ser vinculada a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conforme art. 16 do CTN. Ocorre que também é oportuno informar que embora não seja ele, o imposto, vinculado a nenhuma contraprestação específica há também a não afetação dos impostos o que permite dizer ser proibida a vinculação também de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa.

A esse último trecho do texto é válido dispor do comando legal do Art. 167, inciso IV, da Carta Magna:

Art.167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

Para Machado (2012, p. 303), trata-se de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vinculando a qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte.

Ainda segundo Machado (2012, p. 303), ao distinguir imposto e taxa ele diz que o imposto não é contraprestacional ao contrário da taxa que possui essa carac-

terística da contraprestação.

Já na definição de Baleeiro (2009, p. 197) o imposto seria:

[...] a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Importa-nos destacar que os impostos possuem classificações que servem para melhor compreender sua criação e finalidade além de ser igualmente relevante no tocante a se prestar em classificar outras espécies tributárias.

Embora haja várias classificações dos impostos serão dadas a esse capítulo importância às principais cuja doutrina ache relevante ao entendimento do instituto em questão, quer sejam elas: impostos ordinários ou extraordinários, impostos diretos ou indiretos, impostos principais ou adicionais; fiscais ou extrafiscais, instantâneos ou contínuos e progressivos e por fim pessoais ou reais.

Segundo Paulsen (2013, p. 683), os impostos podem ser ordinários quando forem permanentes, constituindo receitas constantes do Estado e extraordinários quando são instituídos para satisfazer necessidades excepcionais de recursos.

Sobre essa última definição é oportuno trazer o referido texto de lei que se encontra no art.154, inciso II, da Constituição Federal de 1988, no que trata do Imposto extraordinário de guerra, de competência da União.

Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988).

No tocante ainda a classificação há de se constatar que os impostos podem ser caracterizados como principais ou adicionais. Paulsen (2013, p. 683) define principais como sendo “àqueles que possuam autonomia independentemente de outra relação tributária, ou constituam mera majoração de imposto já existente.”

Por outro lado, segundo o mesmo autor, os impostos adicionais são aqueles que se apresentam de forma velada como se um novo tributo fosse sendo identificado mediante análise criteriosa e comparativa do seu fato gerador.

Os impostos também podem ser caracterizados como impostos diretos e indiretos. Segundo Paulsen (2013, p. 683), impostos diretos são aqueles em que a

lei determina que o contribuinte de direito não possa repassar ao contribuinte de fato a carga do imposto.

Para Sabbag (2012, p. 410), o imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible.

Os impostos indiretos são aqueles, conforme Paulsen (2013, p. 683), em que há a possibilidade de repassar ao contribuinte de fato a carga do imposto devido. Para Sabbag (2012, p. 410) é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador.

Ainda no campo das classificações dos impostos estes ainda podem ser fiscais, quando só possuem a finalidade de arrecadar recursos financeiros para o estado. Para Sabbag (2012, p. 411) os impostos fiscais são aqueles que possuem o intuito estritamente arrecadatório, devem promover de recurso o Estado.

Conforme preleciona Paulsen (2013 p. 683), são extrafiscais quando sua função seja tão somente induzir determinado comportamento ao contribuinte. Para Sabbag (2012, p. 411) os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora de mercado ou da economia de um país.

Quando determinados pela lei em montante certo, os impostos passam a ser fixos e inflexíveis, por outro lado, quando da possibilidade do uso da progressividade que é a progressão contínua e por escalas, estes passam a ser caracterizados como progressivos, proporcionais e seletivos.

A esse propósito é oportuno trazer a classificação de Sabbag (2012, p. 412), para esse autor a progressividade traduz numa técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame.

Segundo o mesmo autor, ela se subdivide em progressividade fiscal e progressividade extrafiscal, a primeira traduz na hipótese de que quanto mais se ganha, mais se paga-o, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de riqueza presumível do contribuinte possuindo desta feita finalidade meramente arrecadatória. A segunda hipótese filia-se na possibilidade da modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Para Sabbag (2012, p. 413), a técnica da proporcionalidade surge através da aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável, nela se busca

realizar o princípio da capacidade contributiva.

Quanto à seletividade esta, segundo Sabbag (2012, p. 413), está de acordo com o fato social a que se enseja corrigir dado comportamento, se pratica uma determinada alíquota sob determinado bem ou serviço dada a sua essencialidade.

Para Baleeiro (2009, p. 347) é a discriminação ou sistemas de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, com vistas a dar tratamento desigual conforme a essencialidade da mercadoria.

A esse conceito também é oportuno trazer o conhecimento de essencialidade que, conforme Baleeiro (2009, p. 247), trata-se da adequação do produto à vida dos habitantes do país.

Nesse entendimento infere-se que as mercadorias essenciais devam ser tratadas mais suavemente, ao passo que àquelas que detêm maiores alíquotas devam ser reservadas aos produtos de consumo restrito e, por conseguinte, supérfluos alcançáveis pelas classes mais abastadas.

A essa afirmação é igualmente importante transcrever o comando constitucional incurso no seu art. 153, IV, § 3º, I da CF, combinado com art. 48 do CTN, que retrata bem isso.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

A essa técnica posto a disposição do legislador cabe mencionar que é de suma importância visto que objetiva corrigir ou disciplinar o consumo sob determinados bens não essenciais e depreciativos ao contribuinte bem como na própria materialização do princípio da capacidade contributiva.

Conforme bem assinala Sabbag (2013, p. 413),

[...] a seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação.

Ainda no que são pertinentes as classificações, na definição de Paulsen

(2013 p. 684), são instantâneos quando o fato gerador se consuma num mesmo ato sem a necessidade de prolongação no tempo, por outro lado são complexos e continuados quando há fatos geradores continuados no tempo.

Por se tratar de uma característica pertinente ao tema será dado um tópico próprio aos conceitos de impostos reais e pessoais.

4.6 Imposto Real e Pessoal

A matéria cujo tema repousa essa discussão merece, antes mais nada, que sejam feitas algumas considerações frente a essa classificação dos impostos que servirá de orientação para uma melhor compreensão deste trabalho.

Tratando-se tão somente de imposto conceitua Machado (2012, p. 302), com fundamento no art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade. Têm-se dessa forma o contribuinte, àquele em que a lei determina que seja previsto em lei e suficiente para o nascimento de uma obrigação tributária.

Segundo Coêlho (2010), os impostos reais são aqueles cujo valor lançado não levam em consideração a condição financeira do contribuinte, o que no seu turno seria tão somente a imposição de um imposto sob um enfoque objetivo.

Assevera Paulsen (2013, p. 684) que os impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferentemente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.

Como noção final, pode-se inferir que os impostos incidem sobre uma coisa ou um objeto material ao qual pouco importa a situação fática do contribuinte não levando desta feita, nenhum grau de subjetivismo revelando-se assim sua hipótese de incidência ser a um fato objetivo.

Do outro lado, têm-se os impostos pessoais que levam em consideração à pessoa sobre a qual recai o referido imposto a seja a capacidade contributiva do contribuinte, onerando mais quem ganha mais.

A esse propósito é importante colacionar a definição de Sabbag (2012, p. 411) os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do

sujeito passivo.

De acordo com Paulsen (2013, p. 684), são os impostos pessoais, aqueles cujo o aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos.

A subjetividade do referido imposto aos sujeitos passivos remete a inferir que a hipótese de incidência leva em considerações características pessoais do contribuinte ligando diretamente ao fato tributado e a sua consequente quantificação, desta feita há que também se possa presumir que o fato tributado seja a expressão da própria capacidade contributiva do sujeito em questão.

4.7 Competência Tributária

4.7.1 Considerações iniciais

Como norma superior é ela a Constituição Federal a responsável pela normatização e a criação de novas leis em todo ordenamento jurídico, isso reforça o quanto é importante elencar que a carta magna estabelece entre outras funções constitucionais as competências tributárias vigentes bem como os limites aos quais estão vinculados os entes federativos tributantes.

Carraza (2012, p. 567) define competência tributária, em sendo a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

As pessoas de direito público interno possuem várias competências dentre elas, a competência tributária que está articulada de tal forma que não há a possibilidade de conflitos quanto ao seu exercício e responsabilidade. Contudo, ainda sim ocorrendo, no próprio texto constitucional há previsões para o afastamento da ilegalidade e o restabelecimento a normalização jurídica.

Conforme menciona Carraza (2012, p. 566), a competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, a constituição federal, no Brasil, é a *lei tributária fundamental*, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.

Noutro dizer, a competência tributária é por excelência uma forma de habilitação no qual dota determinadas pessoas de direito público faculdade potencial para instituir impostos mediante lei.

Complementa Carraza (2012, p. 569), acerca da competência tributária,

[...] que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais.

No que concerne ao exercício dessa competência é imperioso elucidar que uma vez definidas as competências pela carta magna estas faculdades tributárias não podem ser alteradas pelas pessoas jurídicas inicialmente designadas. Uma vez exercido essa liberalidade caberá tão somente ao ente tributante a capacidade ativa.

Frente à competência tributária por parte dos legisladores indaga-se qual seria esses limites impostos que nortearão a criação de leis?

Nesse diapasão a atividade discricionária do legislador sucumbirá frente aos princípios limitadores que num tópico próprio será tratado com maiores apontamentos.

5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

5.1 Considerações Iniciais

Como premissa maior a regra de igualdade sobrepõe qualquer relação civil que atente contra o equilíbrio entre as pessoas, historicamente buscou-se sempre sanar essa necessidade de se atingir uma uniforme igualdade que atendesse a todos. Talvez daí, num pensamento mais assertivo do famoso filósofo Aristóteles coube a ele definir que a isonomia fosse senão “aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”, desta feita, mais tarde foi apregoada a ideia de igualdade relativa por Ruy Barbosa.

Acerca do princípio da isonomia tributária genérica assevera o professor Eduardo de Moraes Sabbag:

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia. (SABBAG, 2012, p.135)

Nesse mesmo entendimento Cassone (2001, p. 100) comenta:

A semente do princípio da igualdade, que guarda coerência com o postulado da fraternidade, foi lançada por Aristóteles, cuja tradução milenar permanece até nossos dias: a lei deve tratar igualmente aos iguais e desigualmente os desiguais.

A esse entendimento basilar ao qual se remete a história do direito a busca da igualdade ficou consubstanciado no *caput* do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, que assevera nos seguintes termos:

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: (BRASIL, 1988)

Da busca pela igualdade surgem, no plano doutrinário, duas dimensões de isonomia, a primeira mostra-se quando há a substituição do governo dos homens pelo governo das leis aproximando-se a isonomia do princípio da legalidade. A segunda revela-se no âmbito do legislador que ao criar as leis observa mais detidamente ao imperativo do princípio da isonomia.

No contexto fático, tratar pessoas que possuam poucos recursos no âmbito

de seu patrimônio, igualmente na forma de tributos ou tributariamente na lei, com pessoas que são mais abastadas e possuem mais capacidade de contribuição é senão um desequilíbrio explícito que afronta ao princípio da isonomia.

A esse propósito é que servem as dimensões que subdividem o referido princípio, o primeiro revela-se por meio da norma que se destina isonomicamente a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na lei e a segunda na busca pela vedação das desequiparações irracionais criando leis que visem o cumprimento do princípio isonômico.

5.2 Isonomia Tributária

A isonomia está permeada por todo ordenamento jurídico alcançando seja lá o campo de atuação do Direito a igualdade relativa entre todos. No Direito tributário não poderia ser diferente, pois deve o legislador na busca pela justiça adequar o texto de lei a um equilíbrio de imposição estatal frente aos contribuintes.

A essa ideia de concretude da igualdade no texto constitucional vale destacar que o princípio da isonomia ou da igualdade tributária está expresso no art. 150, II com os seguintes termos:

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. (BRASIL, 1988).

Trata-se, pois, como postulado específico que vise à vedação ao tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equivolência.

Conforme assevera Sabbag (2013, p. 138), o princípio da igualdade é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida que vise coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação.

6 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A EQUIDADE E A TRIBUTAÇÃO JUSTA

O princípio da capacidade está intimamente ligado ao princípio da isonomia, este não pode ser confundido com aquele, contudo, a capacidade contributiva é o princípio que resguarda a igualdade na lei frente a obrigação dos tributos.

Imperioso dizer que, na busca pela justiça faz-se necessária a devida noção de equidade na tributação, que nos remete de modo geral ao fato pela qual se deva distribuí-la de forma mais justa possível sem que a mesma se torne um ônus apenas para alguns.

Desse modo Sabbag (2012, p. 154) faz alusão a duas dimensões da equidade:

- a) A equidade horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a idéia do tratamento igual para todos.
- b) A equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a idéia do “tratamento desigual para os desiguais”

Dessa forma como bem assinala o referido autor é dever do legislador ao instituir os impostos fazê-lo de forma equitativa para que viabilize o alcance do princípio da capacidade contributiva e a sua conseqüente justiça fiscal e finalmente o alcance da tributação justa.

Nota-se, com isso, que sempre que possível a capacidade contributiva deve ser analisada sempre com vistas a conjugação de outros postulados visando atender a uma ponderação racional dos efeitos a que se destina, dentre eles, conforme Sabbag (2012, p. 155), a segurança jurídica e a justiça, quando se pretende aproximar, respectivamente, a legalidade tributária da capacidade contributiva.

Ainda segundo Sabbag (2012, p. 155),

- (1) deve haver a tributação da capacidade contributiva que apenas esteja prevista e lei;
- (2) deve haver o afastamento, pelo poder judiciário, de uma certa lei insentiva, cujo benefício se traduz em privilégio odioso;
- (3) deve haver o reconhecimento de que, conquanto o tributo esteja previsto em lei, é possível que dado segmento de contribuintes não possua capacidade contributiva para suportá-lo.

Sob essa premissa maior o legislador deverá criar um mínimo de igualdade entre os contribuintes.

Sobre esse assunto assinala Sabbag (2012, p. 156),

- (I) *o mínimo de igualdade como ponto de partida*, que se mostra como a forma isonômica de concessão de oportunidades ou chances, à luz do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde etc);
- (II) *o mínimo de igualdade como ponto de chegada*, ou seja, a própria igualdade de resultados, dependentes sobretudo da satisfação das mencionadas necessidades primárias.

Complementa Paulsen (2012, p. 51), que a capacidade contributiva elencada no art. 145 da Constituição Federal é também decorrência do princípio da solidariedade.

A solidariedade é um princípio pelo qual o ordenamento jurídico, notadamente no direito tributário, faz alusão à possibilidade de alguns pagarem tributos e outros não tendo em vista a aplicabilidade do referido corolário.

6.1 A Capacidade Contributiva na Carta Magna de 1988

Muito embora tenha havido a evidência de que houve nas constituições que se anteviram a esta a presença do princípio da capacidade contributiva, merece destaque a constituição de 1988, cujo tema repousa sobre o art. 145, §1º, da magna carta, note o comando:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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. (BRASIL, 1988).

Desta análise, depreende-se que o comando constitucional, deixa claro que, conforme o princípio em questão a que o texto se refere, cada um deverá contribuir de acordo com sua capacidade econômica.

Luciano Amaro aduz a capacidade contributiva como:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa,

ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”. (AMARO, 2010. p. 155).

Diante de tais explanações é igualmente importante o destaque que Sabbag (2012, p. 160) apud Regina Helena Costa, faz da existência de dois tipos de capacidade contributiva.

- a) capacidade contributiva absoluta (ou objetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui tem um sujeito passivo potencial;
- b) capacidade contributiva relativa (ou subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, desponta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e a não confiscabilidade.

Com pertinência ao tema, salienta-se que o referido princípio é de imediato endereçado ao legislador nas suas atividades próprias quando da confecção das leis tributárias, contudo, nada obsta que o operador de direito o invoque sempre que possível para que daí então seja aplicada a lei no alcance da justiça fiscal.

6.2 Tributos sujeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva

Ao se valer do uso princípio da capacidade contributiva sobre os tributos, antes de tudo há que ser feito um estudo no caráter das alíquotas destes, tendo em vista que as mesmas possam ser proporcionais, progressivas ou seletivas.

Serão caracterizadas como alíquotas proporcionais sempre que possuir seu valor constante, desta feita, essas mesmas alíquotas terão seu valor fixo. No tocante aos impostos progressivos importa-nos destacar que caracterizam por serem aqueles em que as alíquotas aumentam à medida que a base de cálculo aumentar, e, finalmente os impostos seletivos, importarão naqueles em que sua alíquota será variável em decorrência de alguma característica específica do tributo, podendo ser em razão do uso, razão social ou essencialidade do bem.

A esse respeito, deverá ser interpretada a expressão “sempre que possível”, constante do § 1º art. 145 da CF, na qual, depreende-se que o legislador almejou

ampliar o alcance do instituto, e desta forma alcançando um maior número de tributos possíveis.

Após breve análise das alíquotas dos impostos, conclui-se que a alíquota que mais viabiliza o uso do princípio da capacidade contributiva é a alíquota progressiva. De outra forma, pode-se depreender que também são consideradas como viabilizadoras ao referido princípio as alíquotas seletivas como extensivas, uma vez que, elas ensejam para a sua instituição a função social, o uso e a essencialidade, do bem que variam em decorrência das características singulares de cada contribuinte e coaduna-se como forma de aplicação aos impostos indiretos.

Nesse mesmo sentido assevera Eduardo de Moraes Sabbag,

Ademais, a menção ao caráter pessoal sinaliza a vocação do imposto para se relacionar com a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária principal, diante dos indícios e indicadores que melhor aquilatem o fato tributável. Entretanto, a mencionada sistemática de variação gradualística de alíquotas não será facilmente adaptável a todos os impostos. De fato, existem gravames que não se coadunam com a técnica da progressividade. São classificados pela Ciência das Finanças como impostos reais. (SABBAG, 2012. p. 165)

Pode-se concluir que não há, pelo menos no plano do diploma constitucional, um número exato de impostos cuja incidência do princípio da capacidade contributiva se dê de forma taxativa. Desta feita, far-se-á necessário enumerar alguns impostos mais importantes e de acordo com as suas características gerais elencar as possibilidades de instituição.

De acordo com Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2009, p. 63), que dispôs sobre esse mesmo tema:

Pensamos não ser possível o estabelecimento de uma lista rígida de tributos aos quais seja integralmente aplicável o princípio da capacidade contributiva.

A nosso ver, ele se aplica amplamente a todos os tributos não vinculados, que não tenham caráter contraprestacional específico, isto é, cuja cobrança não se relacione a uma atividade estatal específica, mas sim a uma situação ou atividade econômica do contribuinte.

No caso dos tributos vinculados, cuja cobrança esteja relacionada a uma contraprestação estatal específica, entendemos que o princípio da capacidade contributiva tem aplicação mais restrita. Situações típicas de dificuldade de aplicação desse princípio têm na cobrança das taxas. Cabe ao legislado, principalmente evitar que o valor das taxas impossibilite o acesso a serviços públicos essenciais.

Logo, entende-se que as espécies de tributos que se consagram com maior a incidência o referido princípio da capacidade contributiva são os impostos.

Destarte, como forma de exemplo a sua incidência pode-se considerar alguns impostos mais claros como o ITR, IPI, IPVA, ICMS, ITCMD, ITBI e IPTU. Contudo, o ITCMD e ITBI são os impostos mais controversos nestas listas, havendo até a edição da Súmula 656 do STF. Entretanto, os últimos julgamentos dão causa a possibilidade da progressividade de alíquotas nestes dois impostos também.

7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NO ATUAL DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como efeito imediato ao tema aqui tratado, o princípio da capacidade contributiva guarda relação direta com a progressividade, ademais o referido princípio já tratado num outro tópico, consagra na justiça distributiva importante papel social.

No entendimento de Carraza (2012), o sistema jurídico pátrio deveria aplicar a todos os impostos, o princípio da progressividade, porque graças a ele é que se consegue atender ao princípio da capacidade contributiva.

Machado (2004, p.79) explica que “a progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”.

Conforme bem assinala Sabbag (2012, p. 167), a progressividade traduz numa técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame.

A aplicação da progressividade se justifica pelo próprio entendimento de que há perversa carga de tributos no país, inviabilizando a ascensão material da maioria da sociedade que aqui não possuem juntar recursos materiais necessários a manutenção do mínimo vital.

Sabbag (2012, p. 167) explica que a progressividade possui aspecto quantitativo e que segundo ele será:

[...] fiscal quando alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga” caracterizando-se pela sua finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de riqueza presumível do contribuinte e a extra fiscal, por sua vez fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

O corolário a que faz alusão este capítulo desdobra o entendimento de que a progressividade está intimamente vinculada ao princípio da Isonomia, pois infere que o mesmo é um instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o princípio da capacidade contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais.

Contudo, há que registrar que embora seja um pensamento da maioria dos autores há quem discorde de que a progressividade seja um meio eficaz a alcançar

a justiça fiscal, logo registra-se que a progressividade é um instrumento político de distribuição de riqueza.

Como bem assinala Paulsen (2013, p. 53),

[...] a progressividade é um critério econômico de aplicar maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado distribuindo sua riqueza para atender aos direitos das pessoas menos favorecidas.

No atual sistema tributário nacional o referido instituto aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e, segundo o Supremo Tribunal Federal, também às taxas.

7.1 A Progressividade do Imposto de Renda – IR

Os impostos pessoais vislumbram com mais evidencia o instrumento da progressividade, conforme o próprio art. 153, § 2º, da CF o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O imposto de renda atende a generalidade quando incide sobre todos os sujeitos passivos que pratiquem o fato descritivo na hipótese de incidência da exação. A universalidade ocorrerá quando o imposto abranger sobre todas as rendas auferíveis do contribuinte independente da denominação da receita ou do rendimento. E por fim a progressividade do IR, que se reveste na majoração da alíquota à medida que há aumento na base de cálculo.

Muito embora se constate que a progressividade seja expressa no imposto sobre a renda há dados no Brasil que revelam que a taxa de contributividade sobre ela seja inferior ao que se espera. Em razão disso, conforme demonstra Sabbag (2012, p.169), dessa situação é que transborda para o campo da regressividade em face do elevado número de tributos incidentes sobre bens e serviços.

Dessa análise chega-se a conclusão que os impostos são dirigidos às pessoas que não possuam maior aptidão para contribuir com o custeio do Estado, revela-se, pois, que àqueles que possuem maior aptidão sobre renda possuem imposição tributária menos gravosa frente a essa situação.

É nesse sentido que busca-se na Lei do imposto sobre a Renda de acordo com Sabbag (2012, p. 169) algumas medidas concretas:

- (1) *consideração precisa das condições pessoais dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um “mínimo vital”, compatível com a realidade:* o art. 6º da carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados. Há de se buscar a efetividade na proteção de tais valores aqui prestigiados, à luz da tributação progressiva do imposto sobre a renda;
- (2) *estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte:* a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor à lógica e à justiça, não podem integrar o conceito de “renda”. Há de haver uma política “de inclusão” de despesas dedutíveis – e não o contrário!-, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que hoje presenciamos;
- (3) *estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da qualidade de renda auferida:* há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional.

7.2 A Progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU

O imposto aqui tratado sobre o qual tem se aplicado a progressividade após antes a emenda constitucional n. 29 publicada em 13-09-2000, na sua redação original era lançado com base em alíquota única, conforme revela o dispositivo constitucional art. 156, §1º já com a alteração percebida.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)(BRASIL, 1988)

Assim, também o art. 182, §4º, II da CF dispõe a extrafiscalidade do tributo quando da não observação do plano diretor que visa o uso social da propriedade e aqueles que agissem contrariamente a ele tributava-se mais gravosamente os proprietários dos bens imóveis urbanos que não procediam ao seu adequado aproveitamento.

Com a emenda constitucional alterou-se a redação do art. 156, §1º da CF, criou a possibilidade da progressividade do tributo em questão além do que já se permitia em função do valor do imóvel agora era possível ser assegurado desta feita diferentes alíquotas em razão da localização e o uso do imóvel resguardando ainda mais à função social da propriedade.

A esse propósito é importante colacionar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. DIVERSIDADE DE ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. Diversidade de alíquotas para a cobrança do IPTU, em virtude de tratar-se de imóvel edificado, não-edificado, residencial ou comercial. Progressividade de tributo. Alegação improcedente. Precedente. Agravo regimental não provido.”(AgRg no RE n. 432.989/MG, 2ªT.,rel. Min. Eros Grau, J.05-05-2006).

Logo após a autorização constitucional trazendo no seu bojo a possibilidade de tal emprego da técnica em questão, os municípios passaram a proceder a alteração de suas legislações com o fito de atender a nova realidade trazida pela então emenda.

Surge daí uma nova realidade tornando possível coadunar a progressividade com os princípios da capacidade contributiva e o da isonomia tributária, revelando-se também campo fértil para debate jurídico.

Percebe-se dessa forma que está ocorrendo uma reviravolta frente às novas tendências então experimentadas pelo ordenamento jurídico, nesse sentido é que o STF já se posicionou acerca do tema, a esse propósito, faz-se mister colacionar o entendimento da eminente rel. Min. Ellen Gracie.

Ao aplicar o Enunciado 668 da Súmula do Supremo (“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”), o Plenário proveu recurso extraordinário, afetado pela 2ª Turma, para que subsista, no período de vigência da lei municipal objeto do recurso, a tributação em alíquota

única e mínima. Na situação em comento, norma municipal anterior à EC 29/2000 concedera isenções parciais de IPTU inversamente proporcionais ao valor venal de imóveis. Reputou-se configurado o estabelecimento, por vias transversas, de alíquotas progressivas do referido tributo. Salientou-se que a progressividade reservar-se-ia aos tributos de cunho pessoal, nos quais se pode aferir subjetivamente a atual e efetiva capacidade contributiva do cidadão, na forma do art. 145, § 1º, da CF (“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... § 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”). Por fim, aduziu-se que a aplicação da progressividade à espécie somente fora autorizada após a EC 29/2000. (RE 355046/SP, rel. Min. Ellen Gracie, 1º.8.2011. (RE-355046)

Ocorre que na discussão a respeito da progressividade entendia-se não ser este o melhor caminho para a almejada redistribuição de riqueza, alegou-se entre outros argumentos a inviabilidade por ser o imposto de natureza real não podendo levar em conta aspectos pessoais, ofensa aos princípios do não confisco, isonomia tributária, o da capacidade contributiva além de afrontar texto imodificável constitucional do art. 60, § 4º.

Todavia, havia argumentos a favor da institucionalidade da referida emenda, em linhas gerais, afirmavam que não havia afronta as cláusulas pétreas, por não tender a abolir direitos e garantias individuais e que não ia de encontro aos princípios da isonomia, do não confisco e da capacidade contributiva, pois em verdade serviria para afastar tão somente as desigualdades sociais e que era um meio para a realização da função social da propriedade e da justiça social, não sendo desta feita mecanismo que importasse em alguma medida de ato confiscatório através do imposto.

Com o intuito de pacificar tal entendimento acerca do tema, o STF foi instado a se pronunciar acerca da constitucionalidade da sua exigência na Lei municipal 13.250/2001 de São Paulo.

E diante da ideia acerca da progressividade e a efetiva gradação que levasse a justiça fiscal faz-se mister colacionar o entendimento do eminente ministro Marcos Aurélio, voto vencido no julgamento da constitucionalidade da referida Lei.

[...] Eis a questão que se coloca à Corte: é possível dizer-se que a Emenda Constitucional nº 29/2000 veio a afastar cláusula pétrea? Tenho como cláusula pétrea toda e qualquer previsão abrangida pela norma do artigo 60 da Constituição Federal. Se, prevendo o § 4º do artigo 60 que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a

forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais, forçoso é concluir que textos da Carta passíveis de serem enquadrados nos incisos do § 4º em comento encerram cláusulas pétreas. Ora, a Emenda Constitucional nº 29/2000 não afastou direito ou garantia individual. E não o fez porquanto texto primitivo da Carta já versava a progressividade dos impostos, a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se cuidando, portanto, de inovação a afastar algo que pudesse ser tido como integrado a patrimônio. O que decidido pelo Tribunal de origem implica extensão, ao conceito de cláusula pétrea, incompatível com a ordem natural das coisas, com o preceito do § 1º do artigo 145 e o do artigo 156, § 1º, na redação primitiva. Nem se diga que esta Corte, apreciando texto da Carta anterior à Emenda nº 29/2000, assentou a impossibilidade de se ter, no tocante ao instituto da progressão do IPTU, a consideração do valor venal do imóvel, apenas indicando a possibilidade de haver a progressão no tempo de que cogita o inciso II do § 4º do artigo 182 da Constituição Federal. Atuou o Colegiado, em primeiro lugar, interpretando o todo constitucional e, em segundo, diante da ausência de explicitação quanto a se levar em conta, para social distribuição da carga tributária, outros elementos, como são o valor do imóvel, a localização e o uso. (RE 586.693 RG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 26/06/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01119)

Nesse sentido, é que surge o entendimento de que a instituição da emenda era, senão, o próprio refinamento dos princípios a que então diziam inviabilizar, e diante de tais ponderações eis que surge o entendimento do pretório excelso na admissão da progressividade do IPTU após a emenda constitucional não considerando, pois admissível seu uso antes da emenda por falta de previsão na carta magna da aplicação do instituto ao IPTU. E nesse passo editou-se a súmula 668 do STF no qual define:

Súmula 668 do STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. (BRASIL)

De fato a progressividade não existia de forma explícita no texto constitucional antes da emenda, somente após sua instituição foi que ficou autorizado ao fisco dos municípios a praticá-la segundo a capacidade econômica.

Diante do exposto, sobre a possibilidade da progressividade do IPTU, restou demonstrada a sua dupla progressividade uma em ser extrafiscal, atribuindo ao imóvel à importância de se cumprir sua função social, e a outra fiscal, demonstrada pela concretude do princípio da capacidade contributiva onde se infere que quem possuir mais imobiliariamente pagará um valor maior em relação ao tributo devido.

7.3 A Não- Progressividade do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI

Os impostos de natureza real, em regra, não possuem autorização constitucional para o emprego da progressividade, exceto aqueles que, como já se disse antes, ficarem autorizados através de uma Emenda Constitucional.

O imposto aqui ora tratado tem como fato gerador a transmissão de bens a título oneroso, em que pese ser de natureza real, tem firme jurisprudência acerca da sua não progressividade, pois além de não ter previsão legal para a sua instituição no emprego da técnica em questão, existe a súmula n. 656 do STF a qual expressamente a proíbe.

Súmula n. 656 do STF. 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. (BRASIL)

A esse respeito é importante colacionar tal entendimento julgamento do STF na decisão que invalida a cobrança progressiva de tributos de natureza real pela prefeitura de Belo Horizonte como foi o caso do ITBI.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa. Agravo regimental ao qual se nega provimento”(AI 456.768-AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ 8.10.2010).

Desse modo, fica o ITBI não autorizado a ser praticado sobre ele alíquotas progressivas por inexistência de previsão legal e por ser um imposto de natureza real.

Data vênua embora seja um tributo real, entende-se ser bastante possível o uso da progressividade do imposto ITBI, imposto de competência municipal, aliás, no próprio pensamento do ministro Marcos Aurélio, no seu voto vencido, acerca da possibilidade de progressividade sobre o IPTU na Lei municipal de São Paulo, defende ele que jamais existiu uma proibição constitucional de progressividade nos impostos reais não podendo se valer da simples natureza dele para impossibilitar a incidência da técnica de progressão.

7.4 A Progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Por ser mais um tipo de imposto real e de semelhantes características ao IPTU, o tributo aqui tratado tem que possuir a previsão legal para prática da progressividade.

Nessa perspectiva de taxar de forma expressa o que antes era apenas implícito criou-se a Emenda Constitucional nº 42/2003 o que agora torna explícito a possibilidade da progressividade em questão.

A esse efeito, é oportuno citar o dispositivo constitucional no qual há a obrigatoriedade de seu uso, mesmo que implicitamente, de acordo com o art. 153, § 4º, I, da Carta Magna com vistas a desestimular a manutenção da propriedade improdutiva, expõe a seguinte ideia.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

Diante de tal dispositivo ver-se a função social da propriedade e a capacidade contributiva congregadas na busca pela justiça fiscal e na melhor redistribuição de renda.

7.5 A Progressividade implícita do IPVA

Diante das reviravoltas jurisprudenciais acerca da possibilidade do uso da progressividade abriu-se margem para que outros tributos de natureza real também sofressem a aplicação da devida técnica, nesse mesmo sentido é o que ocorre com o IPVA, que na Constituição Federal ao prever a competência para instituição do imposto referido trouxe com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 a alteração do seguinte dispositivo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

[...]

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Importante também transcrever que desde que seja respeitada a alíquota mínima estipulada por lei ordinária de cada estado, fica facultada o uso da progressividade. Na prática há veículos que possuem uma alíquota diferenciada em virtude do seu uso, quer seja profissionalmente ou de uso particular o que enseja, de certa forma, tratamento desigual, isso se justifica pela essencialidade que aquele veículo agregue ao seu proprietário, não podendo um veículo de luxo pagar mesma alíquota que um veículo básico que facilmente atenda os anseios da maioria da sociedade.

Surge dessa forma, um exemplo de concretude da capacidade contributiva no exercício da progressividade, matéria que até algum tempo cogitava-se chocar com o próprio princípio da isonomia. Entende-se desde logo, que a progressividade seja senão um caminho a se chegar a uma redistribuição mais justa dos gravames tributários que ocorre em todos os setores da sociedade.

7.6 A Progressividade do Imposto de Transmissão Causa *Mortis* e Doações – ITCMD

O imposto aqui tratado tem como fato gerador a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Como já citado, no § 1º do art. 145 da CF, os impostos sempre que possível serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte dando aos impostos o tratamento adequado com a função de dar efetividade à capacidade contributiva de cada um dos sujeitos passivos.

Tinha-se entendido que o referido dispositivo constitucional guardava relação apenas com o imposto pessoal, deixando de fora àqueles cuja natureza seja real. Superado a discordância nesse ponto, a capacidade contributiva guarda relação direta com todos os impostos sejam eles reais ou pessoais, entendendo ser possível aferir a capacidade contributiva também do sujeito passivo do ITCMD.

Sobre alguns argumentos que invalidam a inconstitucionalidade acerca da progressividade do ITCMD pode-se constatar que a aplicabilidade do instituto não iria ferir o princípio do não confisco tendo em vista que o próprio Senado Federal iria regular suas alíquotas máximas.

I -transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):

I -relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II -relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III -terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; (BRASIL, 1988)

Ainda no que toca a sua aplicabilidade ser perfeitamente possível, é importante colacionar a nova posição do STF no julgado do RE 562045 cujo plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, para assentar a constitucionalidade do art. 18 da Lei gaúcha 8.821/89 prevê o sistema de alíquotas sobre o imposto de causa mortis e doação mesmo sem emenda constitucional.

A esse julgamento colaciona o voto vista do ministro Marcos Aurélio acerca do referido recurso levando em consideração a expressão “sempre que possível”, na sua manifestação.

[...] O imposto em discussão tem como hipótese de incidência a transmissão de bens decorrente do falecimento, efeito previsto no artigo 1.784 do Código Civil. Cuida-se de tributo com natureza eminentemente fiscal e real. Em outras palavras: possui finalidade meramente arrecadatória e, quanto à base de cálculo, recai apenas em certos bens, objetivamente apreciáveis, sem sopesar a situação pessoal do sujeito passivo da obrigação. Daí a alegação – alicerçada na jurisprudência do Supremo a respeito da expressão “sempre que possível”, presente no artigo 145, § 1º, da Carta Federal – de inviabilidade de gradação de alíquotas do imposto real, porquanto somente se poderia examinar a capacidade contributiva individual nos impostos que pressupõem considerações pessoais. Consoante tenho salientado, não vejo incompatibilidade entre o referido dispositivo e a aplicação da técnica da progressividade aos impostos reais, com vistas à realização da justiça tributária. Em todos os precedentes do Tribunal sobre o tema, manifestei-me em tal sentido. Aliás, a própria classificação dos tributos em reais e pessoais vem merecendo críticas doutrinárias. Transcrevo passagem de Sacha Calmon Navarro Coêlho: A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo ambulat cum dominus, isto é, segue o seu dono (Curso de direito tributário brasileiro, 2004, p. 82). 2 RE 562045 / RS O caráter real ou pessoal do tributo não é impeditivo à progressão de alíquotas, mas isso não significa afirmar que todo tributo esteja sujeito à mencionada técnica. A questão precisa ser analisada sob o ângulo da capacidade contributiva, fundamento último da tributação. Segundo o citado princípio, devem contribuir para a

manutenção do Estado aqueles cidadãos que puderem fazê-lo, na medida dessa capacidade, sem prejuízo da própria sobrevivência. É dizer: reclama-se a observância da disposição econômica de cada indivíduo, considerado aquilo de que necessita para existir. Vejam a lição de Misabel Abreu Machado Derzi, lançada nas notas de atualização do clássico de Aliomar Baleeiro: Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoas do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição (Limitações constitucionais ao poder de tributar, 2009, pp. 690-693). Ora, como fiz ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, da relatoria do ministro Carlos Velloso, aquele que compra um bem de vinte mil reais não pode receber tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão de reais. É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo. Quem recebe esses mesmos bens em herança, doação ou legado, por fato alheio à vontade, talvez não apresente igual capacidade. A progressividade das alíquotas do Imposto Causa *Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contrária, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu. Observem não se mostrarem raros os casos em que os interessados são obrigados a requerer alvará ao Juízo para a venda antecipada de bens visando pagar o tributo devido. Também há quem viva dos frutos civis do espólio. Mais que isso, é de se imaginar que a progressão de alíquotas pode até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária. Vale lembrar que a herança vacante acaba por beneficiar, alfim, o próprio Poder Público – consoante o artigo 1.822 do Código Civil –, deixando abertas as portas para a expropriação patrimonial por vias transversas. Cabe ter presente que a progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis*, considerado o valor dos imóveis, dos móveis, dos títulos de crédito, bem como dos direitos a ele relativo, alfim, do patrimônio inventariado termina por implementar, de forma diferida, é certo, o imposto sobre grandes fortunas – artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, até hoje na dependência de lei complementar. E o faz, com deslocamento da competência tributária ativa, vindo a cobrá-lo não a União, mas o Estado. A progressividade, conforme retratado nos 4 RE 562045 / RS precedentes citados no esboço de proposta de verbete vinculante formalizado pelo relator, chega a suprir a legislação complementar prevista na Carta da República, deslocando, o que é mais grave, a competência tributária da União para os Estados-membros. Por tais razões, sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo

146, § 1º, da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, consigno que afronta o princípio da capacidade contributiva admitir a progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão causa mortis sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Consoante os fundamentos anteriormente mencionados, acompanho a conclusão do relator e desprovejo o extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei nº 8.821/29 do Estado do Rio Grande do Sul.” (RE 562045 RG, relator(a): min. Ricardo Lewandowski, julgado em 01/02/2008, dje-036 divulg 28-02-2008 public 29-02-2008 ement vol-02309-05 pp-01070)

8 CONCLUSÃO

Este trabalho monográfico teve como escopo investigar a existência de decisões do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade fiscal sobre impostos reais apontando a importância do emprego do princípio da capacidade contributiva no alcance da justiça fiscal.

Contudo, foi feita uma investigação da existência de decisões tomadas pelo excelso julgador no que diz respeito ao uso da progressividade fiscal nos impostos reais.

Foi feito um breve histórico acerca da evolução do tributo no país desde a Colonização passando pela República até os dias atuais.

Tratou de um modo mais específico acerca dos objetivos da capacidade contributiva e o princípio da isonomia como também apontou decisões do Supremo Tribunal Federal que utilizaram esses princípios.

Através da doutrina pode-se verificar como a política fiscal pode contribuir para o fomento da melhor redistribuição de renda da sociedade além de identificar na Constituição Federal supedâneo legal para viabilização do emprego desses princípios no uso da cobrança dos impostos reais.

Fora realizado uma abordagem doutrinária acerca da importância dos princípios para o sistema tributário nacional e ato contínuo foi realizada uma abordagem sobre o Princípio da Legalidade Tributária (art. 150, I da CF), o Princípio da Isonomia Tributária, o Princípio da Anterioridade Tributária (art.150, III, “b” e “c” da CF), o Princípio da Vedação ao Confisco (art. 150, IV, da CF) e o Princípio da Liberdade ao Tráfego (art. 150, V, da CF).

Foram dados os conceitos doutrinários, de normas, regras e princípios, bem como a dissociação entre os institutos, chegando-se à conclusão que a progressividade pode ser analisada como um meio para a consagração da capacidade contributiva. Ela versa acerca do aspecto vertical da tributação, corroborando a ideologia de que os ricos por deterem mais recursos deverão retribuir na mesma medida.

Analisou-se acerca da constitucionalidade da progressividade nos impostos reais para o alcance da redistribuição da alta carga de tributos que há no país. Fora realizado um estudo da emenda constitucional n. 29/2000 responsável pela modificação do texto constitucional que permite o uso da progressividade no IPTU o

que antes só era possível com a previsão expressa na magna carta.

Demonstrou-se que o STF, com o julgamento do RE 562045, passou a aplicar a progressividade fiscal para o ITCMD, que é um imposto real mesmo sem previsão constitucional, o que denota que o Princípio da capacidade contributiva deve ser levado em consideração “sempre que possível”, aplicando por concretude também aos impostos de natureza real.

Por fim, conclui-se que a progressividade enseja maiores regramentos na sua aplicação para se atingir uma capacidade contributiva versando cada vez mais sobre o aspecto subjetivo e social da tributação, valendo-se da questão que no país a alta carga de tributos tem inviabilizado cada vez mais o consumo material das classes menos favorecidas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 8ª edição. Editora: Gen. 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7 edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª Ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ALMEIDA, Carolina Guerra de, **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente**, Disponível em:<<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876>> Acesso em: 30 de out de 2013.

BARRETO, Elaine Michele da Silva de Oliveira, **princípio da capacidade contributiva, justiça fiscal e desenvolvimento social**, Disponível em:<<http://www.cpgls.ucg.br/>> Acesso em: 20 de maio de 2013.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional - **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 de outubro de 1966.

BRASIL. 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.

BRASIL. 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.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. (título do documento com negrito). STF: Brasília, ano. Disponível em:<endereço eletrônico> Acesso em: dia mês e ano.

CASSONE, Vittorio, **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina prática e jurisprudência**; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins/ 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, ed. Forense, 11ª, Rio de Janeiro, 2011.

HARADA, Kiyoshi, **Código tributário Nacional Comentado**, São Paulo: Ridel, 2012

_____, Kiyoshi, **Direito financeiro e tributário**, 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ICHIHARA , Yochiaki, **Direito Tributário**, 13 ed., São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade, **Técnica de Pesquisa**, Atlas, 3 ed. Revista e ampliada, São Paulo, 1996.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva, **A Evolução Histórica do Direito Tributário** Disponível em:< <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>> Acesso em: 10 de maio de 2013.

MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 4 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão, **Princípio da Capacidade Contributiva**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>> Acesso em: 01 de abr de 2013.

PAULSEN, Leandro, **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15 ed. Porto Alegre: ed. esmafe, 2013.

PEREIRA, Phillip Silva de Jesus, **O Princípio da Capacidade Contributiva como Limitação ao Poder de Tributar**, Aracaju: UNIT, 2012. 62 p (Coleção Bibliográfica da UNIT).

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário**, São Paulo, Siciliano Jurídico, 2003.

_____, Eduardo de Moraes, **Manual do Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten, Progressividade nos tributos reais: a silenciosa reviravolta na jurisprudência do STF. Disponível em:<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/progressividadenostributosreaisilenciosareviravoltanajurisprudenciadostf/6852>>. Acesso em: 29 de out de 2013.