



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Progressividade dos Impostos Reais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Edrei Pereira Silva

Rio de Janeiro  
2014

EDREI PEREIRA SILVA

**A Progressividade dos Impostos Reais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Iorio

Rio de Janeiro

2014

## A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Edrei Pereira Silva

Graduado pela Universidade Estácio de Sá. Advogado.

**Resumo:** Uma das classificações clássicas dos impostos é relacionada à sua natureza real ou pessoal. Uma das características dessas duas classes de impostos é que o imposto real não poderia aferir a capacidade contributiva, enquanto que para o imposto pessoal, seria um mandamento constitucional fazer com que se verifique a capacidade contributiva exteriorizada por cada contribuinte. Esta era a jurisprudência pacificada do STF, que entendia ser inconstitucional lei que estabelecesse alíquotas progressivas aos impostos reais. No entanto, após a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000, o Supremo alterou sua jurisprudência, aceitando a constitucionalidade da progressividade de impostos como o IPTU e o ITCMD. Mantendo, entretanto, a progressividade do ITBI como inconstitucional.

**Palavras-chave:** Impostos Reais. Capacidade Contributiva. Progressividade. Jurisprudência do STF.

**Sumário:** Introdução. 1. O Princípio da Capacidade Contributiva e seus subprincípios. 2. A progressividade dos impostos reais na jurisprudência do STF. 2.1. Progressividade no IPTU. 2.2. Progressividade no ITCMD. 2.3. Progressividade no ITBI. 3. Postulado da Justiça Fiscal e sua correlação com o Princípio da Capacidade Contributiva. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo analisar as controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias acerca da possibilidade dos impostos reais terem alíquotas progressivas. Pretende-se examinar os precedentes do Supremo Tribunal Federal, verificando-se os métodos de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, por meio de seu subprincípio da progressividade.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por capacidade econômica, leia-se capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva é extraído do Princípio da Igualdade. Destarte, pode-se compreender que a finalidade do texto constitucional é garantir que cada

cidadão contribua de acordo com suas reais possibilidades para satisfazer as necessidades públicas, logo, aquele que tenha maior capacidade financeira deve contribuir com parcela maior do que aquele que demonstre menor riqueza.

A progressividade é uma das formas pela qual a capacidade contributiva se efetiva, um imposto progressivo é aquele que por ter alíquotas diferenciadas, onera mais a pessoa que tiver maior poder financeiro. Caso um imposto não seja progressivo, cada contribuinte será tributado em igual proporção, o que afronta o Princípio da Igualdade, uma vez que não considera a situação econômica de desigualdade dos contribuintes.

Para analisar o Princípio da Capacidade Contributiva, imprescindível será classificar os impostos como reais e pessoais. Em princípio não seria possível conferir capacidade contributiva aos impostos reais, já que não há como atribuir características pessoais aos impostos destinados a tributar objetos. Sendo esta a antiga jurisprudência firmada pelo STF, que entendia que a Constituição não permitia tornar progressivos impostos reais, declarando inconstitucionais as leis municipais que estabeleciam alíquotas diferenciadas para o IPTU.

Contudo, a Emenda Constitucional 29/2000 alterou o texto constitucional, permitindo ao IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel; e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Para parte da doutrina, a referida emenda é inconstitucional, uma vez que o IPTU já atende ao princípio da capacidade contributiva através da proporcionalidade.

A Emenda Constitucional 29/2000 foi suficiente para alterar a jurisprudência do STF a respeito da progressividade do IPTU. Sem ser questionada a constitucionalidade da Emenda Constitucional 29/2000, a corte superior passou a entender que os Municípios estão autorizados a editar leis próprias definindo alíquotas progressivas para o IPTU. Esta decisão do STF tem sofrido críticas da doutrina.

Entretanto, mesma conclusão não foi dada a outros impostos classificados como reais. A progressividade do ITBI continua sendo rechaçada pelo STF, ao contrário do que ocorre em relação a outro imposto, o ITCMD, para o qual se admite a progressividade.

Embora questionável, a progressividade do IPTU é preponderantemente aceita pelo Supremo, entretanto a jurisprudência carece de maior uniformidade no que diz respeito à progressividade dos demais impostos reais, sendo casuístico o exame realizado pelo colendo tribunal.

## **1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEUS SUBPRINCÍPIOS**

A capacidade contributiva é um princípio constitucional tributário que limita o poder de tributar do Estado.

Prevista no art. 145, §1º da CRFB/88, determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Esta norma constitucional, como princípio que é, estabelece um fim a ser atingido<sup>1</sup>, através de uma conduta a ser tomada pelo legislador ao instituir impostos, qual seja, criá-los da forma mais personalizada possível, garantindo assim a aplicação do princípio da capacidade contributiva. A existência do mandamento constitucional importa na obrigatoriedade da sua realização, desta forma, quando o dispositivo insere a expressão *sempre que possível*, deve-se entender que os impostos, necessariamente, deverão observar a capacidade contributiva do cidadão, respeitada a possibilidade de inclusão de características pessoais na hipótese de incidência, ou, em outras palavras, tratar-se de imposto pessoal.

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 85-86.

A capacidade contributiva deve ser compreendida como a medida em que cada contribuinte poderá ser onerado pela Administração Pública, levando-se em consideração as suas possibilidades financeiras. Proporcionalmente, aquele que dispõe de maior riqueza deve pagar mais tributos do que aquele que tem menor riqueza<sup>2</sup>. Carneiro<sup>3</sup> define como sendo “a capacidade que tem o contribuinte para se onerar junto ao Fisco, sem que haja violação de sua dignidade”.

A norma constitucional determina que sempre que um imposto for instituído, será preciso observar as condições pessoais do sujeito passivo que potencialmente irá praticar a hipótese de incidência, desde que a natureza do imposto permita essa análise.

Carraza<sup>4</sup> ensina que os impostos devem ser estruturados com alíquotas que variem de acordo com a base de cálculo, imprimindo-se alíquotas graduais que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base cálculo.

Hodiernamente, o STF vem reconhecendo a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva para outros tributos, além dos impostos, como, por exemplo, nos casos da cobrança da taxa de fiscalização de títulos e valores mobiliários pela CVM<sup>5</sup> e para as contribuições sociais<sup>6</sup>.

A Constituição faculta à administração tributária a atividade de conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva, verificando as atividades econômicas dos

---

<sup>2</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 96.

<sup>3</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 461.

<sup>4</sup> CARRAZA, Op. Cit., p. 97.

<sup>5</sup> Nesse sentido, julgou o STF: [...] A Tabela A, fixada pelas Leis 7.940 e 11.076/04, divide os contribuintes em seis faixas, com base no patrimônio líquido. Cada uma das seis faixas é subdivida em vários grupos. O valor da taxa é fixado com base no montante do patrimônio. Trata-se de percepção referencial, insista-se, apenas referencial, e que respeita a capacidade contributiva do interessado. A desigualdade dos valores reflete a desigualdade dos patrimônios. Não há desrespeito ao princípio da isonomia. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 453. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em 27 nov. 2013.

<sup>6</sup> De acordo com voto da relatora: [...] Este Supremo Tribunal Federal decidiu que a instituição de alíquotas diferenciadas da Contribuição sobre o Lucro Líquido não contraria o princípio constitucional da isonomia, desde que se observem os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 528.160. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3975822>>. Acesso em 27 nov. 2013.

contribuintes. O objetivo a ser alcançado é o de garantir, na realidade, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, previsto constitucionalmente, para, em consequência, satisfazer um interesse público<sup>7</sup>, qual seja a igualdade tributária, que tem por base a isonomia genérica do art. 5º, I da CRFB/88.

O Princípio da Capacidade Contributiva decorre, e justifica-se, do Princípio da Igualdade. A Constituição Federal veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, a quem são proibidas qualquer distinção.

Verifica-se então que a capacidade contributiva funciona como instrumento de justiça fiscal, Paulo Caliendo indica que “o sistema geral de justiça social não pode ser entendido sem a compreensão da equação ordenada entre a justa repartição de encargos fiscais entre os cidadãos e a destinação que é dada aos recursos públicos<sup>8</sup>”.

Sendo assim, os recursos que precisam ser captados para suprir as necessidades públicas devem ser repartidos de forma equânime entre os contribuintes. Aqueles que estão na mesma condição devem ser onerados de forma igual, sendo inconstitucional qualquer discriminação entre estes contribuintes, enquanto aqueles contribuintes que possuem menor capacidade econômica devem ser tributados de forma que o seu patrimônio não seja, proporcionalmente, revertido em maior parte para o Fisco. Sem que haja qualquer prejuízo na distribuição dos serviços públicos para todos os cidadãos, sendo, inclusive, aqueles com menor capacidade contributiva, logicamente, recebedores de parcela maior de recursos públicos<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 125.

<sup>8</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

<sup>9</sup> A respeito do tema, importante lição de Régis Fernandes de Oliveira: O princípio da capacidade receptiva, em relação ao contribuinte vem ele estampado no §1º do art. 145, rotulado de capacidade contributiva, ao estabelecer que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Idêntico raciocínio deve ser seguido em face da despesa pública. De igual sintonia o efeito reverso da capacidade receptiva, isto é, os recursos devem ser distribuídos de acordo com a menor capacidade contributiva do indivíduo. Aqueles que têm menos devem aquinhoados pelo Estado com maior aplicação de recursos, exatamente para que possam atender aos princípios republicanos inseridos no art. 1º da

Seguindo a mesma tese, Humberto Ávila<sup>10</sup>: “Será o princípio da capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes. Importa dizer: o critério de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade econômica”.

A capacidade contributiva é efetivada através dos seus subprincípios, que operacionalizam e imprimem concretude a este princípio.

Os principais subprincípios da capacidade contributiva são: proporcionalidade, seletividade, personalização e progressividade.

A proporcionalidade significa que o tributo terá sempre a mesma alíquota, variando apenas a base de cálculo, quanto maior for a base de cálculo, maior será o valor a ser pago pelo contribuinte. Carneiro<sup>11</sup> pontua que “a tributação através de alíquota fixa para cada base de cálculo por si só já diferencia os contribuintes”.

Por seletividade entende-se que quanto mais essencial for o bem a ser tributado, menor deverá ser sua alíquota. A Constituição determina que o IPI seja obrigatoriamente seletivo, conforme art. 153, §3º, I da CRFB/88 e o ICMS seja facultativamente seletivo, de acordo com o art. 155, § 2º, III da CRFB/88.

Um tributo observa o subprincípio da personalização quando considera os aspectos pessoais do contribuinte.

Já a progressividade faz com que a alíquota seja maior na medida em que a base de cálculo atinja determinados patamares. A Constituição determina que o Imposto de Renda seja progressivo, art. 153, § 2º, I da CRFB/88; e a partir da Emenda Constitucional n. 29/2000, o IPTU também passou a ter sua progressividade admitida. A progressividade

---

CF, dentre eles o da dignidade da pessoa humana e com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos exatos termos do art. 3º. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 317.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. Princípio da Igualdade Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 415.

<sup>11</sup> CARNEIRO, Op. Cit., p. 469.



poderá ser fiscal ou extrafiscal: sendo a progressividade fiscal referente a necessidade de uma maior arrecadação e, quando assume o caráter extrafiscal, responsável por garantir a função social da propriedade, nos termos do art. 182, § 4º, II da CRFB/88.

## **2. A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF**

Uma das classificações dos impostos é quanto a sua natureza real ou pessoal. Considera-se como imposto pessoal aquele em que são observadas as características pessoais dos contribuintes e como imposto real o que é instituído em função do objeto tributável.

Sendo assim, entende-se que a constituição admitiu essa diferenciação nos impostos quando no artigo 145, § 1º da CRFB/88 dispôs:

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.

O STF<sup>12</sup> em diversos acórdãos reconhece a tese que classifica os impostos quanto sua natureza pessoal ou real, como, por exemplo, nos REs 153.771/MG, 153.771-0/MG e 234.105/SP, dentre outros.

### **2.1. PROGRESSIVIDADE E NO IPTU**

---

<sup>12</sup> Neste sentido, trecho do voto do Ministro Moreira Alves: Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso em que serão graduados – e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade – segundo a capacidade econômica do contribuinte. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 153.771-0/MG. Relator para Acórdão Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 20 fev. 2014.

Durante muito tempo o STF se posicionou contrário à constitucionalidade de leis municipais que conferissem progressividade as alíquotas do IPTU. No julgamento do RE 153.771/MG o tribunal definiu que a Constituição não admite a progressividade fiscal do IPTU devido à natureza real do tributo. Tendo editado ainda, neste sentido, a súmula n. 589<sup>13</sup>. Desta forma fixou que a progressividade prevista para o IPTU na Constituição teria apenas finalidade extrafiscal<sup>14</sup>.

No entanto, em 13 de setembro de 2000 foi promulgada a Emenda Constitucional n. 29/2000, que autorizou a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel e da sua localização e uso.

A referida Emenda Constitucional foi capaz de alterar a jurisprudência do STF a respeito do tema, que então passou a entender que a lei municipal que confere progressividade ao IPTU posterior a EC n. 29/2000 não fere a Constituição, pois, conforme voto do relator no RE 423.768/SP: “A Emenda Constitucional n. 29, conforme já assinalado, trouxe modificação substancial, afastando as premissas que levaram esta corte a ter como imprópria a progressividade do IPTU...”.

---

<sup>13</sup> Súmula n. 589: É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600)>. Acesso em 20 fev. 2014.

<sup>14</sup> EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 153.771-0/MG. Relator para Acórdão Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 20 fev. 2014.

Ademais a Suprema Corte passou a interpretar que o artigo 145, § 1º da CRFB/88 não autoriza a progressão apenas dos tributos pessoais, devendo a capacidade contributiva ser aplicada a todos os tributos<sup>15</sup>.

Desta forma foi editada a súmula 668<sup>16</sup> estabelecendo ser constitucional a aplicação da progressividade nas leis municipais posteriores a Emenda Constitucional 29/2000.

## 2.1. PROGRESSIVIDADE NO ITCMD

Em relação ao Imposto sobre Transmissão Casa Mortis e Doação o STF também se posicionou no sentido de reconhecer a possibilidade das alíquotas serem progressivas, ainda que se trate de imposto de natureza real. Considerando que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, sendo este efetivado através da progressividade das suas alíquotas<sup>17</sup>. Lembrando que, diferentemente da progressividade admitida para o IPTU pelo STF, que tem a condição de que a lei municipal seja posterior a EC n. 29/2000, representando a autorização constitucional para a progressão das alíquotas deste imposto real, o STF passou a admitir que o ITCMD seja progressivo sem que haja autorização constitucional para isto.

---

<sup>15</sup> Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (e.g., Taxa da CVM devida por autônomos – ADI 453, rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 16.03.2007; Taxa da CVM escalonada de acordo com o porte do contribuinte – RE 177.835, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 25.05.2001; Contribuição de Iluminação Pública – RE 573.675, rel. min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ e de 22.05.2009; Taxa de expediente – ADI 2.551-MC-QO, rel. min. Celso de Mello, DJ de 20.04.2006), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 406.955/MG. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>>. Acesso em 20 fev. 2014.

<sup>16</sup> Súmula n. 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700)>. Acesso em 20 fev. 2014.

<sup>17</sup> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.045/RS. Relator para Acórdão Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 20 fev. 2014.

Sendo assim estabelece-se uma controvérsia na atual jurisprudência do tribunal, pois para o ITCMD não há necessidade de previsão constitucional para progressividade do imposto, diferentemente da jurisprudência consolidada para o IPTU.

## **2.1. PROGRESSIVIDADE NO ITBI**

Apesar de reconhecer a progressividade do IPTU e do ITCMD, o Supremo julga inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis<sup>18</sup>. No RE 234.105-3/SP o argumento defendido para negar a pretensão de conferir progressividade ao ITBI foi a impossibilidade de graduação da capacidade contributiva em um imposto real. A jurisprudência do STF a respeito do ITBI permanece inalterada, havendo diversos acórdãos nesse sentido<sup>19</sup>.

## **3. POSTULADO DA JUSTIÇA FISCAL E SUA CORRELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A capacidade contributiva é orientada pelo postulado da Justiça Fiscal<sup>20</sup>, que tem por objetivo garantir o equilíbrio social, determinando um tratamento de respeito aos critérios isonômicos<sup>21</sup>.

A evolução da jurisprudência do STF quanto a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas para o IPTU e o ITCMD tem fundamento no argumento de que a

---

<sup>18</sup> Súmula n. 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700)>. Acesso em 20 fev. 2014.

<sup>19</sup> Acórdãos nesse sentido: AI 501.691/MG, RE 259.339/SP, RE 689.003/RS, RE 700.360/RS, dentre vários.

<sup>20</sup> ÁVILA, op. Cit., p. 143.

<sup>21</sup> CALIENDO, Paulo. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 390.

capacidade econômica prevista no artigo 145, § 1º da CRFB/88 se aplica a todos os tributos, não apenas àqueles que têm natureza pessoal. Tal dispositivo visa garantir a procura pela justiça fiscal. Como pode ser observado no voto da Ministra Cármen Lúcia, proferido no julgamento do RE 423.768: “No entanto, a progressividade, por garantir a observância da capacidade contributiva, deve, sempre que possível, ser utilizada. E essa foi a intenção da EC nº 29/00”, e no voto do Ministro Marco Aurélio no RE 562.045/RS: “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”.

Para aqueles que seguem esta corrente, todos os tributos em algum grau pode ser personalizado. Carraza<sup>22</sup> defende que “a propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *iuris et de iure* de existência de capacidade contributiva”.

Parte da doutrina posiciona-se contrariamente a este entendimento, pois, voltando ao conceito de imposto real, ele incide sobre a coisa, considera as características do objeto e não da pessoa do contribuinte, sendo assim, inversamente a atual jurisprudência do Supremo, a progressividade das alíquotas ofenderia ao princípio da isonomia, representando verdadeiro confisco<sup>23</sup>.

Carneiro<sup>24</sup> sustenta que o IPTU é proporcional, por isso já exterioriza a capacidade contributiva do contribuinte, sendo por conta disto a EC 29/2000 inconstitucional.

Concedida a progressividade aos impostos reais, contraria-se ao princípio da justiça fiscal, pois esta estabelece desigualdades entre os contribuintes, já que o imposto real não considera características pessoais, ou seja, não se olha para a pessoa que pratica a hipótese de incidência, mas sim para o bem que é objeto da incidência tributária.

---

<sup>22</sup> CARRAZA, Op. Cit., p. 117 – 118.

<sup>23</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 455.

<sup>24</sup> CARNEIRO, op. Cit., p. 469.

Importante salientar que as controvérsias jurisprudenciais no âmbito do STF contribuem para a insegurança jurídica, pois sendo possível, de acordo com o Supremo, a progressividade também dos impostos reais, o tribunal continua rejeitando a progressividade do ITBI. Além de não exigir autorização constitucional para progressividade do ITCMD, como exige para o IPTU.

## **CONCLUSÃO**

Como já visto o princípio da capacidade contributiva efetiva-se através dos seus subprincípios, quais sejam a proporcionalidade, a seletividade, a personalização e a progressividade.

O princípio constitucional da capacidade contributiva pode ser aplicado a qualquer imposto, independente de sua natureza real ou pessoal, porém o subprincípio a ser eleito para operacionalização da capacidade contributiva deve se adequar a natureza do tributo. Pode-se extrair, então, que os impostos reais quando proporcionais já estarão atendendo ao princípio da capacidade contributiva. Como bem pontuou o Ministro Ricardo Levandowski, vencido no julgamento do RE 562.045/RS, a progressividade não é o modo ideal para se aferir a capacidade econômica do contribuinte em se tratando de imposto real:

Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base impositiva, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, data venia, não se afigura juridicamente consistente.

Verifica-se que a EC nº 29/2000 é inconstitucional, por já se tratar o IPTU de imposto proporcional, representando a progressividade das alíquotas em desrespeito à

isonomia e ao não confisco. Da mesma forma o ITCMD também não deveria ter sua progressividade aprovada, sendo também inconstitucional a lei estadual que lhe confere progressividade.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Princípio da Igualdade Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BARRETO, Aires Fernandino. Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU). In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 453. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em: 27 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 153.771-0. Relator para Acórdão Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 406.955/MG. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 528.160. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3975822>>. Acesso em: 27 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.045. Relator para Acórdão Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 20 fev. 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MADEIRA, Anderson Soares. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Curso de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.