



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
E FINANÇAS PÚBLICAS**

ISRAEL MASCARENHAS JACINTHO

**A tributação sobre as grandes fortunas como ajuste fiscal: solução
ou insensatez no atual cenário econômico brasileiro?**

Brasília, agosto de 2015

ISRAEL MASCARENHAS JACINTHO

A tributação sobre as grandes fortunas como forma de ajuste fiscal: solução ou insensatez no atual cenário econômico brasileiro?

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Brasília, agosto de 2015

ISRAEL MASCARENHAS JACINTHO

A tributação sobre as grandes fortunas como forma de ajuste fiscal: solução ou insensatez no atual cenário econômico brasileiro?

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília-DF, 28 de agosto de 2015

Prof.

Membro da Banca Examinadora

Prof.

Membro da Banca Examinadora

Prof.

Membro da Banca Examinadora

A Deus, que a todo tempo esteve ao meu lado zelando por mim e me dando capacidade para atingir gradativamente meus objetivos.

A minha mãe, a quem posso garantir, que mesmo em todas as dificuldades que passamos juntos, nunca deixou faltar nada, principalmente o amor.

A minha namorada Euliene Furtado, que sempre me apoiou nos momentos mais difíceis, sempre esteve presente nos momentos mais felizes e nunca deixou de acreditar no meu potencial.

“Pouco se requer, para levar um Estado da barbárie mais baixa para o mais alto grau de opulência, além da paz, impostos baixos e uma administração aceitável da justiça; todo o resto é feito pelo curso natural das coisas”

Adam Smith, Manuscrito de 1755.

RESUMO

O objetivo desse trabalho é contribuir para o debate crítico sobre a reforma tributária no sistema tributário brasileiro de acordo com os ideais constitucionais e princípios de direito tributário, em especial o da capacidade contributiva, no atual cenário econômico brasileiro, que sofre com a má gestão da máquina pública e falta de recursos. Primeiramente, será explanado o conceito de justiça desde os tempos antigos e o que significa a justiça fiscal nos tempos atuais. Em seguida, será analisada a aplicação de princípios de direito tributário relacionados à justiça fiscal. Considerando a influência francesa em nosso sistema jurídico, será abordada a realidade fiscal da França no que tange à progressividade tributária bem como a experiência da tributação sobre grandes fortunas naquele país. Ao fim, serão apresentados os Projetos de Lei em trâmite na Câmara dos Deputados, as recentes discussões sobre a regulamentação sobre tributar as grandes fortunas no Brasil, seguido de críticas ao nosso atual sistema tributário. Seria a regulamentação dessa tributação prevista na Constituição Federal a melhor saída para o atual momento econômico do país? Quais seriam as vantagens e desvantagens?

Palavras-chave: Sistema Tributário Brasileiro, Reforma Tributária, Capacidade Contributiva, Princípios Tributários, Justiça Fiscal, Progressividade, Grandes Fortunas, Direito Francês.

ABSTRACT

The aim of this study is to contribute to critical debate on tax reform in the Brazilian tax system in accordance with the constitutional ideals and principles of tax law, in particular the ability to pay, in the current economic environment in Brazil, which suffers from mismanagement public administration and lack of resources. First, it will be explained the concept of justice from ancient times and what it means tax justice in modern times. Then, the application of principles of tax law related to taxation will be analyzed. Considering the French influence in our legal system, will be addressed to fiscal reality of France in reference of tax progressivity and the experience of taxation on large fortunes there. In the end, the Bills that are in progress in the House of Representatives will be presented, the recent discussions on the regulation on taxing large fortunes in Brazil, followed by criticism of our current tax system. The regulation would be that taxation provided in the Constitution the best solution to the current economic moment of the country? What would be the advantages and disadvantages?

Keywords: Brazilian Tax System, Tax Reform, Contributory Capacity, Tax Principles, Tax Justice, progressivity, Large Fortunes, French law.

SUMÁRIO

Introdução.....	8
Capítulo 1 – Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal.....	10
1.1 Conceito de justiça.....	10
1.2 Princípios de justiça fiscal.....	12
1.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	15
1.4 Princípio da Igualdade ou do Tratamento Isonômico.....	22
Capítulo 2 – Princípio da Progressividade.....	25
2.1 Conceito.....	25
2.2 Aplicação no Brasil.....	28
2.2.1 Progressividade e bases de incidência.....	28
2.2.2 Evolução da progressividade no Brasil.....	32
2.3 Progressividade tributária na França e as grandes fortunas.....	39
2.3.1 O princípio da progressividade do imposto.....	39
2.3.2 O imposto de solidariedade sobre a fortuna (L'impôt de solidarité sur la fortune : ISF).....	41
Capítulo 3 – Tributação das grandes fortunas no Brasil e propostas de reforma tributária.....	46
3.1 Imposto sobre Grandes Fortunas.....	46
3.2 Contribuição sobre Grandes Fortunas.....	50
3.3 Problemas do sistema tributário brasileiro e propostas de reforma tributária.....	54
Conclusão.....	58
Bibliografia.....	61

INTRODUÇÃO

Diante do período de crise econômica atualmente vivido pelo país, o sistema tributário brasileiro não está condizente com a realidade e apresenta grande necessidade de reforma. A pesada carga tributária basicamente focada no consumo faz com que os menos favorecidos financeiramente acabem pagando mais tributos do que aqueles com maior poder aquisitivo. As empresas nesse péssimo cenário econômico também não têm escapado da alta carga tributária.

Quando a “Constituição Cidadã” foi promulgada em 1988 previu várias garantias sociais, como a dignidade da pessoa humana, igualdade em direitos e obrigações a homens e mulheres, inviolabilidade do direito à vida, assistência judiciária gratuita àqueles que comprovarem insuficiência de fundos, liberdade religiosa dentre outras.

No que tange ao direito tributário, dispõe sobre princípios como o da capacidade contributiva e o da isonomia, que visam uma tributação mais justa em relação a cada contribuinte, ou seja, cada um deveria contribuir de acordo com a sua real capacidade econômica, de forma que os mais ricos pagariam mais impostos em prol daqueles menos favorecidos, que pagariam menos. No entanto, não é isso que ocorre na realidade, pois o sistema tributário brasileiro ainda possui uma estrutura regressiva, visto que os contribuintes de baixa renda destinam grande parte de sua renda ao pagamento de impostos indiretos, que se encontram embutidos no consumo.

O objetivo desse trabalho consiste em fazer com que o leitor compreenda a ideia central dos princípios de direito tributário previstos na Constituição e como vem sendo aplicados no país, tendo a percepção da existência de algumas falhas do sistema tributário brasileiro, que ainda não está devidamente adequado. É necessário também que o leitor compreenda os benefícios de um sistema tributário mais progressivo de forma a diminuir a carga tributária que assola os contribuintes com menor condição financeira, que atualmente são os responsáveis por maior parte da arrecadação pelo Fisco Brasileiro. A França, que teve experiência com uma tributação específica sobre as grandes fortunas, servirá de inspiração para se discutir a possível implementação de algo semelhante no Brasil de maneira a amenizar a crise econômica que assola o país.

A metodologia a ser aplicada será a epistemológica, em vista da necessidade de se analisar a natureza teórica da justiça e princípios de direito tributário como a capacidade contributiva e a progressividade, bem como estudar seus principais fundamentos jurídicos, seus paradigmas, normas jurídicas existentes e projetos de lei. Serão abordados também os aspectos valorativos, eventuais mudanças nos institutos de direito tributário com a aplicação (ou não) do imposto sobre grandes fortunas.

O primeiro capítulo abordará o conceito de justiça desde os tempos da filosofia clássica, estando presente nos ideais da Revolução Francesa até a promulgação da atual Constituição em 1988. Depois serão apresentados de maneira mais específica os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

O segundo capítulo terá como foco o princípio da progressividade tributária, sua evolução histórica e como tem sido aplicado no Brasil. Em seguida, será abordada a realidade tributária francesa e como se aplica naquele país a tributação sobre grandes fortunas.

O terceiro e último capítulo apresentará os dois principais Projetos de Lei Complementar que tramitam na Câmara dos Deputados para se regulamentar a tributação sobre grandes fortunas, bem como o conteúdo de ambas as propostas e suas principais diferenças. Por fim, serão abordados alguns problemas no sistema tributário brasileiro com o atual cenário econômico e a necessidade de uma reforma urgente em prol de se aproximar verdadeiramente do ideal de justiça fiscal e fazer com que o país desenvolva sua economia e seus serviços de modo que os contribuintes não continuem a ser lesados com a pesada e injusta carga tributária em vigor.

Capítulo 1 – Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal

No intuito de se compreender melhor o significado do princípio da capacidade contributiva, previsto na Carta Magna, sua importância no direito tributário, se faz necessário compreender como o conceito de justiça vem se apresentando ao longo da história, restringindo tal conceito na área fiscal e retratando ainda o conceito de isonomia tributária.

1.1 Conceito de Justiça

O ideal de justiça sempre existiu, desde os tempos antigos. É perceptível esse ideal em diversas culturas, como a judaica, árabe e romana. Um conceito que se transformou nas diversas civilizações bem como durante várias épocas. Ao se analisar a cultura ocidental ao longo dos séculos, descobrimos que no direito romano a origem etimológica da palavra vem do latim *iustitia*, que remete a palavra *justus*, que significa, de acordo com a lei. Está intimamente ligado com a moral, objeto de reflexão de tantos filósofos clássicos como Sócrates, Platão, Aristóteles e São Tomás de Aquino. Observando a justiça como um ideal, percebe-se que é fundamentalmente uma noção filosófica, intimamente relacionada com os conceitos de sociedade, igualdade e liberdade.

Sócrates aborda a justiça como “aquela simetria entre o justo agir e o reto pensar”¹. Platão, em seu livro “A República”², propõe para a organização da sua cidade ideal, através do diálogo de Sócrates, que os indivíduos mais justos e sábios da comunidade, os filósofos, se transformem em seus governantes. Platão também afirma que a justiça é a base para todas as virtudes, o sábio é uma pessoa virtuosa, logo, o sábio deveria ser por excelência alguém justo. Depreende-se do pensamento desses dois grandes filósofos a preocupação que tinham em relação ao governo e principalmente com quem seriam seus governantes. A sabedoria seria o próprio caminho para se atingir a tão almejada justiça.

Aristóteles, por sua vez, aborda a justiça como igualdade proporcional, dando a cada um o que é seu e o que lhe corresponde. Diz também que o que

¹ FREITAS, Juarez. **As Grandes Linhas da Filosofia do Direito**. 3.ed. Rio Grande do Sul: EDUCS, 1986. p. 114.

² PLATÃO, **A República**. Trad. Enrico Corvisieri. São Paulo: Nova Cultural, 2004.

corresponde a cada cidadão tem que estar em proporção com sua contribuição a sociedade, suas necessidades e méritos pessoais. Acreditava que a justiça seria a própria lei, seguindo-a, a justiça estaria sendo praticada. Dessa forma, o homem sem a lei seria injusto, como ele próprio diz³:

“(...) vimos que o homem sem lei é injusto e o respeitador da lei é justo; evidentemente todos os atos legítimos são, em certo sentido, atos justos, porque os atos prescritos pela arte do legislador são legítimos, e cada um deles dizemos nós, é justo. Ora nas disposições que tomam sobre todos os assuntos, as leis têm em mira a vantagem comum, quer de todos, quer dos melhores ou daqueles que detêm o poder ou algo desse gênero; de modo que, em certo sentido, chamamos justos aqueles atos que tendem a produzir e a preservar, para a sociedade política, a felicidade e os elementos que a compõem. E a lei nos ordena praticar tanto os atos de um homem corajoso (...) quanto a de um homem morigerado (...) e os de um homem calmo (...); e do mesmo modo com respeito às outras virtudes e formas de maldade, prescrevendo certos atos e condenando outros; e a lei bem elaborada faz essas coisas retamente, enquanto as leis concebidas às pressas fazem menos bem.”

São Tomás de Aquino foi de extrema importância para o desenvolvimento do ideal de justiça, defendendo a tese da Lei Natural, um ponto de vista do jusnaturalismo. Dizia que os cidadãos tinham os direitos naturais, sendo eles frutos da vontade de Deus⁴. Os ideais desse grande filósofo influenciariam séculos mais tarde o que seriam chamados de Direitos Humanos.

A justiça analisada pelo ponto de vista da norma tem como cerne o Direito em sua construção conceitual. A justiça então seria alcançada com a obediência da letra da lei e aqueles que não obedecessem ao que estivesse disposto pela literalidade da linguagem sofreriam as respectivas sanções. Ao se institucionalizar a justiça por meio de um Poder Judiciário, surgiram aos poucos os códigos propriamente ditos, cada um em sua particularidade, sendo essa análise mais voltada ao *civil law*.

Influenciada por ideais da Revolução Francesa, a Constituição Federal de 1988 abarcou diversos princípios, valores e conceitos visando a proteção dos direitos do cidadão e aplicando as normas com equidade em prol da justiça. No preâmbulo já se nota a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade. Em seu art. 3º, constitui como objetivo fundamental do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Analisando rapidamente a moral em conjunto com

³ FREITAS, Juarez, op. cit. p. 137

⁴ MAGALHÃES, José Luiz **Quadros de. Direitos Humanos (sua história, sua garantia e a questão da indivisibilidade)**. São Paulo: Editora Juarez, 2000, p. 18-19.

o ideal de justiça, agora pelo ponto de vista tributário, pode-se visualizar a moral tributária do Estado pelas seguintes esferas: legislativa, judiciária e administrativa. O sistema tributário justo, pela esfera legislativa, deve estar em conformidade com os direitos fundamentais, remetendo-se a ideia da igualdade, da justiça e dos direitos perante a lei. Na esfera judiciária, a moral se fixaria na argumentação desenvolvida pelos juízes. Por fim, na esfera administrativa, a aplicação da legislação tributária em si.

A justiça no Direito Tributário se apresenta de forma peculiar, sendo necessária uma análise que abarque principalmente os ideais de justiça com o conceito de justiça fiscal, a relação dos contribuintes com o Estado, organização do Sistema Tributário Nacional, bem como seus institutos.

1.2 Princípios de Justiça Fiscal

A justiça fiscal brasileira tem como ideais os preceitos da isonomia, da neutralidade e de aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana, estando este previsto no art. 1º, inciso III da Constituição Federal de 1988, que versa:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III – a dignidade da pessoa humana;

O constituinte ao inserir o Sistema Tributário Nacional na Carta Magna se preocupou em tratar das questões tributárias do país de forma minuciosa, devido a importância da matéria bem como a arrecadação de recursos para que o Estado pudesse se manter e promover o desenvolvimento do país como um todo, erradicando gradualmente as mazelas que afetam a sociedade.

A questão que deve ser analisada não é o montante que a máquina estatal consegue arrecadar com os tributos e sim a forma que eles são aplicados em prol de uma sociedade mais justa. A justiça fiscal, por sua vez, é parâmetro que deve ser colocado frente à atual situação tributária nacional e o patamar que se pretende atingir para o bem da sociedade, realizando as devidas e necessárias reformas pelo Estado, tendo em vista que os contribuintes brasileiros ainda sofrem com uma das maiores cargas tributárias do mundo, sem o devido retorno daquilo que pagam com o suor de sua atividade laborativa.

A neutralidade em matéria tributária não é um conceito simples, muito menos aplicado. Segundo Luís Roberto Barroso⁵, os conceitos de impessoalidade e da imparcialidade tem ligação direta com a matéria:

“A idéia de neutralidade do Estado, das leis e de seus intérpretes, divulgada pela doutrina liberal-normativista, toma por base o status quo. Neutra é a decisão ou a atitude que não afeta nem subverte as distribuições de poder e riqueza existentes na sociedade, relativamente à propriedade, renda, acesso às informações, à educação, às oportunidades, etc. Ora bem: tais distribuições, isto é, o status quo – não são fruto do frequentemente, nada têm de justas. A ordem social vigente é fruto de fatalidades, disfunções e mesmo perversidades históricas. Usá-las como referência do que seja neutro é evidentemente indesejável, porque instrumento de perenização da injustiça.

Veja-se que o problema não está só na neutralidade em si, mas em qual ponto de referência do que seja neutro. O status quo vigente nas sociedades desiguais – e poucas não o são – certamente não pode fundar-se no status quo não significa que não haja lugar para ela. Idealmente, o intérprete, o aplicador do direito, o juiz, deve ser neutro.”

Por mais que os tributos tenham que ser absolutamente neutros, o processo econômico no contexto social global irá influenciá-los de alguma forma. No entanto, de um lado temos a vertente de que os tributos não devem prejudicar ou favorecer grupos específicos dentro da economia, de outro, a tributação serve para suprimir ou diminuir as imperfeições que surgem dentro da mesma. O importante não é a determinação de uma função exata para o princípio da neutralidade e sim como se valer do mesmo para que o sistema tributário em sua totalidade venha a ser mais justo, sem qualquer tipo de arbitrariedade entre os contribuintes.

No Fórum Social Mundial de 2002⁶, foi proclamada a Declaração Universal de Direitos à Justiça Fiscal⁷, que elencou direitos que devem ser observados para se alcançar a justiça em matéria fiscal.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p.257.

⁶ Evento realizado em Porto Alegre, com a participação do Sindicato do Fisco Francês e do Sindicato do Fisco Federal Brasileiro.

⁷ MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Coordenadas sobre o Direito de igualdade em matéria tributária e princípios constitucionais como instrumentos a dar efetividade à Justiça Fiscal**. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/arqs-pdfs/mono_tributacao_cidadania_cledi_02062010.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2014. A tradução foi feita pela autora. O original em francês foi publicado na obra de Vicent Drezet. *Quelle Europe Fiscale? Fiscalité et justice sociale*. 2ª ed. Paris: Ed. Sylepse, 2008, p. 145. O texto original é o seguinte:

Déclaration universelle du droit à la justice fiscale, à la justice sociale et à une meilleure répartition des richesses. Préambule: Considérant que tout État ou collectivité d'États doit assurer l'égalité des droits des hommes et des femmes, favoriser le progrès social, instaurer des conditions de vie dignes et décentes pour tout, et assurer un développement durable.

Considérant que toute production de richesses doit s'accompagner d'une nécessaire redistribution équitable. Considérant que la fiscalité doit constituer un des outils indispensables de la redistribution des richesses et permettre le financement des services publics. Nous proclamons au Forum social de

“Preâmbulo: Considerando que todo Estado ou coletividade de Estados deve assegurar a igualdade dos direitos dos homens e das mulheres, favorecer o progresso social, instaurar condições de vida dignas e decentes para todos, e assegurar o desenvolvimento sustentável. Considerando que toda produção de riquezas deve ser acompanhada de uma necessária redistribuição equitativa. Considerando que a fiscalidade deve constituir um dos meios indispensáveis à distribuição de riquezas e possibilitar o financiamento dos serviços públicos:

Nós proclamamos no Forum Social de Porto Alegre a presente Declaração Universal de Direitos à Justiça Fiscal como elemento da justiça social.

Art. 1º Toda lei fiscal deve ser objeto de um verdadeiro debate democrático e levar em conta as noções de interesse geral de redistribuição, de justiça e de progressividade das imposições;

Art. 2º Toda pessoa física ou jurídica deve contribuir em função do conjunto de seus rendimentos e/ou lucros, bem como sobre o capital acumulado;

Art. 3º Todo sistema fiscal deve privilegiar os impostos diretos por serem mais justos que os impostos indiretos;

Art. 4º Toda lei fiscal deve procurar o justo equilíbrio entre a imposição sobre os rendimentos do trabalho e do capital;

Art. 5º Todas as transações financeiras internacionais devem ser objeto de uma taxaço (imposição tributária);

Art. 6º Todos os produtos e os serviços indispensáveis por assegurar as condições de vida digna e decente aos cidadãos não devem fazer parte de imposição tributária;

Art. 7º A aplicação da lei fiscal deve exigir o pagamento dos impostos dentro do país em que as riquezas são produzidas e dar publicidade das imposições;

Art. 8º Toda fraude fiscal deve ser considerada como um atentado à ordem pública e ao bem estar geral. A fraude fiscal é um roubo. Quem rouba a coletividade, rouba os pobres;

Art. 9º Todo país que praticar o “dumping” fiscal, constituir um paraíso fiscal, ou favorecer a sua existência, deve ser considerado como contrário aos interesses gerais e deve ser condenado a abolir essas práticas prejudiciais;

Art. 10º Para assegurar a independência, a neutralidade e o tratamento igualitário dos cidadãos em relação à aplicação da lei, todos os cargos fiscais devem ser compostos por agentes regidos por um estatuto público, beneficiário da garantia do emprego e a lei fiscal deve se traduzir pelo

Porto Alegre la présente déclaration universelle du droit à la justice fiscale comme élément de la justice fiscale. Article 1. Toute loi fiscale doit faire l'objet d'un véritable débat démocratique et prendre en compte les notions d'intérêt général, de redistribution de justice et de progressivité des prélèvements. Article 2. Toute personne physique ou morale doit contribuer à l'impôt en fonction de l'ensemble de ses revenus et/ou bénéfices, ainsi que sur le capital accumulé. Article 3. Tout système fiscal doit privilégier les impôts directs comme étant plus justes que les impôts indirects. Article 4. Toute loi fiscale doit trouver un juste équilibre entre l'imposition des revenus du travail et ceux du capital. Article 5. Toutes les transactions financières internationales doivent faire l'objet d'une taxation. Article 6. Tous les produits et les services indispensables pour assurer les conditions de vie dignes et décentes aux citoyens ne doivent pas faire l'objet d'une imposition ou d'une taxation. Article 7. Toute application de la loi fiscale doit se traduire par le paiement de l'impôt dans le pays dans lequel les richesses sont produites et par la publicité des impositions. Article 8. Toute fraude fiscale doit être considérée comme une atteinte à l'ordre public et au bien-être général. La fraude fiscale est un vol, et qui vole la collectivité vole les pauvres. Article 9. Tout pays qui pratique le dumping fiscal, constitue un paradis fiscal, ou favorise son existence, doit être considéré comme se livrant à une activité contraire à l'intérêt général et doit être condamné à abolir ces pratiques dommageables. Article 10. Pour permettre d'assurer l'indépendance, la neutralité et le traitement égalitaire des citoyens au regard de l'application de la loi, toutes les missions fiscales doivent relever de services publics composés d'agents régis par un statut public et bénéficiant de la garantie de l'emploi la loi fiscale doit se traduire par le paiement de l'impôt dans le pays dans lequel les richesses sont produites et par la publicité des impositions.

pagamento do imposto no país no qual as riquezas são produzidas e pela publicidade das regras tributárias.”

Depreende-se do texto que justiça social se atinge com justiça fiscal e que a administração fiscal deve ser objeto de atenção e cuidado para não promover a injustiça fiscal. Pode-se afirmar também que mais do que a interpretação sistemática do direito tendente à promoção e à efetivação da justiça fiscal, o governo deve aproveitar o direito tributário e seu potencial para promover a justiça fiscal e a igualdade, visando erradicar as desigualdades sociais. O sistema tributário de um país, quanto mais justo, tende a deixar menor o grau de concentração de riqueza e renda nacional, algo que assola a realidade brasileira há muitos anos. Qualquer discriminação injustificável que implique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso constituirá ofensa aos direitos humanos, caracterizando ofensa a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição Federal.

1.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A expressão “capacidade contributiva” é atual, mas a ideia que a sobeja já foi expressa sob diversas formas, sempre no sentido de relacionar riqueza e tributação. A noção de capacidade contributiva pode ser percebida como oriunda no Egito Antigo.⁸ Séculos mais tarde, essa ideia retorna nos textos de São Tomás de Aquino, segundo o qual cada um devia pagar *secundum facultatem*, ou *secundum equalitatem proportionis*⁹.

O princípio da capacidade contributiva tem como fundamento uma visão aristotélica de justiça e igualdade. Foi um dos ideais da Revolução Francesa e consta nas Declarações dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu artigo 13¹⁰:

Artigo 13- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁹ TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e capacidade contributiva**. In Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 4, 2001.

¹⁰ Tal artigo, sucessivamente repetido pela *Déclaration* do ano III (art. 16), pela Constituição do mesmo ano (art. 306), pelas *Chartes* de 1814 e de 1830 (art. 2), além da Constituição de 1848 (“Preâmbulo”) e art. 15), dispunha: “Pour l’entretien de la force publique et pour les dépenses de l’Administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés”.

Aqui, têm-se a igualdade perante a tributação entendida não só em sentido jurídico, como abolição de todo e qualquer privilégio, no entanto, também em sentido econômico. Quase todas as Constituições italianas, a partir das emanadas do século XVIII, à semelhança do previsto no art. 13 acima transcrito, estabeleceram que os impostos deveriam ser repartidos em proporção às possibilidades econômicas dos indivíduos¹¹, enquanto algumas delas determinavam diretamente a cobrança de determinados tipos de impostos¹².

As Constituições mais recentes, em geral, preveem que haja distribuição dos impostos em proporção às possibilidades econômicas, baseados na Capacidade Contributiva¹³.

¹¹ *República de Bolonha* (1796) – Art. XVI da Declaração dos Direitos: “O objeto de qualquer imposição é o bem público. A distribuição entre os contribuintes deve dar-se em proporção às suas possibilidades”.

República Cispadana (1797) – Art. X da Declaração dos Direitos: “Toda contribuição é estabelecida em função das necessidades públicas e dos interesses públicos. Toda contribuição direta é repartida entre os contribuintes em proporção às suas possibilidades”.

República Cisalpina (1797) – Art. 16 da Declaração dos Direitos: “Todas as contribuições são estabelecidas por utilidade geral, e devem ser repartidas entre os contribuintes em razão das suas aptidões”.

“Art. 304. As contribuições de qualquer natureza são repartidas entre todos os contribuintes em razão das suas possibilidades.”

República da Ligúria (1797) – “Art. 285. O corpo legislativo estabelece a cada ano uma imposição pessoal: ela não deve recair sobre aqueles que não possuam senão o necessário; os outros devem suportá-la em proporção às suas possibilidades.”

República Romana (1798) – Art. 16 da Declaração dos Direitos: “Todas as contribuições são estabelecidas por utilidade geral; elas devem ser repartidas entre os contribuintes em proporção às suas possibilidades.”

“Art. 299. As contribuições de qualquer natureza são repartidas entre todos os contribuintes em proporção às suas possibilidades”.

República Napolitana (1799) – Art. 321. As contribuições de todos os tipos são repartidas entre todos os cidadãos em proporção às suas possibilidades.”

Reino das Duas Sicílias (1820) – “Art. 326. As contribuições serão repartidas proporcionalmente às possibilidades de cada um, sem exceções nem privilégios de qualquer tipo.”

¹² *República Cispadana* (1797) – “art. 321. O corpo legislativo estabelece todos os tipos de contribuição, que ele julgar mais oportuno, mas dentre as ordinárias necessariamente deve estabelecer uma predial.”

“Art. 322. Deve o corpo legislativo ocupar-se também da contribuição pessoal, a fim de criá-la e atuá-la o mais breve possível.”

República Cisalpina (1798) – “Art. 297. Os conselhos legislativos podem criar os tipos de contribuições que julgarem necessários; mas eles devem estabelecer todo ano um imposto predial, e um imposto mobiliário.”

República da Ligúria (1797) – “Art. 286. O corpo legislativo estabelece todos os tipos de contribuição que reputar mais oportuno; mas eles devem estabelecer a cada ano uma imposição imobiliária e uma imposição pessoal.”

República Napolitana (1799) – “Art. 320. O corpo legislativo pode determinar toda espécie de contribuição que julgar necessária; mas deve a cada ano estabelecer uma imposição predial, e uma imposição pessoal.”

¹³ *Argentina* (1946) – “Art. 28. A equidade e a proporcionalidade estão na base dos impostos e dos encargos públicos”.

Desde os tempos do Império, na Constituição de 1824, em seu art. 179, inciso XV, o Brasil reconhecia uma relação entre a tributação e a capacidade contributiva, influenciada pelos ideais revolucionários franceses de 1789, nos seguintes termos:

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

(...)

XV – Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”¹⁴

No século XX, com o fim do Império Brasileiro e a adoção da República, a Constituição Brasileira de 1946 constitucionalizou o Princípio da Capacidade Contributiva no art. 202:

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”¹⁵

No entanto, assim como na Carta de 1967, como a Emenda de 1969, o princípio da capacidade contributiva foi silenciado, retornando com a redemocratização do país e a vigência da Constituição Cidadã de 1988.

Atualmente, o princípio da capacidade contributiva é um princípio previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

Bolívia (1967) – Art. 8, “d”: “contribuir em proporção a sua capacidade econômica, ao sustento dos serviços públicos.”

Bulgária (1947) – “Art. 94. Os encargos fiscais são subdivididos entre todos os cidadãos proporcionalmente às suas possibilidades econômicas”.

Equador (1966/1967) – “Art. 182. Os impostos devem ser estabelecidos em proporção à capacidade econômica do contribuinte.”

Grécia (1951) – “Art. 3. Os cidadãos gregos contribuem sem distinção aos encargos públicos, em proporção às suas possibilidades.”

Iugoslávia (1946) – “Art. 42. A obrigação de pagar os impostos é geral e proporcional às possibilidades econômicas de cada cidadão.”

México (1917) – “Art. 31. Os mexicanos são obrigados: (...) IV – a contribuir para as despesas públicas seja da Federação, seja do Estado e do Município onde residam em medida proporcional e equânime que será fixada pela lei.”

Suíça (1981) – “Art. 41. As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma, devem ser tributadas de acordo com a sua capacidade econômica e de modo tanto quanto possível igual.”

¹⁴ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**. Art. 179, XV. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Const_1824.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2015.

¹⁵ BRASIL. **Constituição** (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Art. 202.

§ 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.
(...)

Para Fernando Aurélio Zilveti¹⁶, “o conceito da capacidade contributiva se traduz também, na necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio das despesas públicas.” Já Gustavo Miguez¹⁷ entende que “a capacidade contributiva ou econômica do contribuinte é a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com determinada parcela do custo dos serviços públicos e (infelizmente, também) dos desperdícios do governo.”

Por sua vez, Alcides Jorge Costa¹⁸ define que “capacidade contributiva é a capacidade de suportar uma parcela dos encargos públicos” e entende ser um conceito bastante problemático por encerrar noções econômico-financeiras e também jurídico-políticas. Para José Maurício Conti¹⁹ “capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária.”

Ao se analisar o aspecto histórico do princípio da capacidade contributiva, temos o estudo de Palao Taboada²⁰, que faz um quadro evolutivo da ideia de que os tributos devem guardar relação com a riqueza dos indivíduos:

é provável que desde a criação dos primeiros tributos tenha havido certa preocupação com a riqueza daquele sobre quem a imposição recai, claro que de maneira afeta às limitações da antiguidade. Essa noção se desenvolve um pouco mais na filosofia medieval, consta nos textos de São Tomás de Aquino e diz respeito a noções elementares de justiça. O tratamento da capacidade contributiva como teoria ocorreu muito depois e decorreu das ciências das finanças do século XIX.

Para o autor, nesses primórdios da formulação da capacidade contributiva feita de maneira elementar não guardava ainda relação com igualdade, ou seja, não

¹⁶ ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 134.

¹⁷ MIGUEZ, Gustavo. **A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicação desta aos casos concretos. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva.** In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 95.

¹⁸ COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, 1991, p. 300.

¹⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, São Paulo: Dialética, 1996, p. 36.

²⁰ TABOADA, Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva**. *Revista de Direito Tributário*, n. 4, p. 125, abr./jun. 1978.

possuía critério positivo e estava relacionada muito mais a uma noção de justiça. Essa é a primeira fase que o autor reconhece na evolução do instituto.

A segunda fase apontada pelo autor é doutrinária e exhibe a capacidade contributiva *“como uma ideia necessária para dotar de conteúdo o princípio de igualdade; portanto, concebem-se como duas noções bem distintas: o princípio de igualdade como noção formal e, portanto, desprovida de qualquer conteúdo material de justiça, com base no qual se decidisse que situações são iguais e que situações são desiguais. Portanto, haveria no princípio de capacidade contributiva, um critério material, no qual o princípio de igualdade encontrava complemento.”*²¹

Para que a capacidade contributiva alcançasse esse nível doutrinário, Taboada atribui dois acontecimentos. Em primeiro lugar a incorporação pela dogmática jurídico-tributária da noção de capacidade contributiva, o que se deve à Escola de Pavia²² e, em segundo, pela adoção concreta da isonomia. Baseada em tais pressupostos, a capacidade contributiva passa por duas fases: o auge, fase na qual neutraliza por completo a isonomia, em que no âmbito tributário se entende que a única maneira de realizar a igualdade é pela via da capacidade contributiva; a crise, fase na qual se passa a atribuir à isonomia e à capacidade contributiva funções distintas. A fase atual é considerada pelo autor como a terceira pela qual a capacidade contributiva passa e é representativa do seu entendimento em relação à igualdade não mais como especificação concreta, mas como dotado de conteúdo independente e determinado²³.

Como visto, o princípio da capacidade contributiva se relaciona diretamente com o princípio da isonomia tributária. Esse princípio tem a ver com a capacidade do contribuinte de pagar tributos ao Estado. É um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto de lei tributária e fonte de direitos fundamentais do contribuinte. Pode ser conceituado como a legitimação da tributação e sua graduação de acordo com a riqueza de cada um, de modo que os ricos paguem mais e os pobres menos. Atualmente, inexistente qualquer controle judicial de aplicação desse princípio, que é dependente de apreciação política. Adam Smith já definira

²¹ TABOADA, Palao. Op.cit., p.127.

²² A Escola de Pavia se desenvolveu em 1930 e teve em Griziotti seu maior representante. A tese defendida foi a chamada teoria do benefício, um vínculo poderia ser constituído entre a capacidade contributiva e a obrigação e entre eles um nexo de causalidade. Haveria uma causa para a tributação, o sujeito usufrui os serviços públicos e paga por eles proporcionalmente à sua renda. ZILVETTI, Fernando. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 148-149.

²³ *Ibid.*, p. 127.

que “os cidadãos de cada estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do estado”²⁴.

Mais adiante continua:

“O gasto do governo com os indivíduos de uma grande nação equivale ao gasto de gerenciamento para com os locatários de um grande estado, os quais são todos obrigados a contribuir proporcionalmente aos seus respectivos interesses nesse estado. Na observância ou negligência dessa máxima consiste a chamada igualdade ou desigualdade da tributação.”²⁵

Sobre a certeza da tributação, Adam Smith discorre que “o tributo que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário”.²⁶ Tal certeza, segundo ele, deve ser exteriorizada com relação ao tempo, ao modo e à quantidade do pagamento, os quais devem restar claros e evidentes para cada cidadão.

No Brasil, o princípio da certeza é bem mais conhecido ante a denominação de segurança jurídica. Havendo incerteza, o Fisco pode agravar a quantidade de tributo a ser recolhido, chegando à grave consequência de extorquir o patrimônio do contribuinte, incorrendo, assim, em violação a outro princípio: o do não-confisco, previsto na Constituição Federal em seu art. 150, IV:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)

Percebe-se, portanto, que o lançamento não deve ser arbitrário, ou seja, o contribuinte deve conhecer sua obrigação e quando ela deve ser quitada. Além disso, o ideal é que o tributo seja simples, de modo que o contribuinte consiga facilmente calculá-lo.

Compreender este princípio é de suma importância, pois está no cerne do estudo tributário e se relaciona com os outros princípios que dialogam tanto com a

²⁴ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. . 4 ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853, p. 371. Tradução livre de: “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion of their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”.

²⁵ SMITH, Adam. Id., *ibid.* Tradução livre de: “the expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in this state. In the observation or neglect of this maxim consists what is called to equality or inequality of taxation”.

²⁶ SMITH, Adam. Op. cit., p. 371. Tradução livre de: “The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary”.

realidade tributária como com a Constituição Federal. Vale a pena citar o posicionamento do professor Sacha Calmon²⁷, que assevera que a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

“A) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;
B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormemente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas”.

Uma das importantes funções desse princípio é limitar o poder estatal de tributar desmedidamente a ponto de levar o contribuinte a uma situação que ameace a sua subsistência e a da sua família, ou seja, impõe limites mínimo (não permitir ser tributado o indispensável a sobrevivência) e máximo (vedação ao efeito confiscatório). Verifica-se também o impedimento do legislador a tributar fatos sem relevância econômica.

Há divergência doutrinária acerca do alcance da capacidade contributiva nos mais diversos tributos, de um ponto de vista objetivo. Uns tentam limitar a incidência apenas aos impostos²⁸, apegados à forma como foi escrito o dispositivo constitucional²⁹. O posicionamento aqui adotado será o de que se aplica a todas as espécies tributárias, assim como versa Sacha Calmon³⁰ e José Domingues de Oliveira³¹. Ao analisar o aspecto subjetivo do princípio, é possível vislumbrar a aplicação individualizada deste, que poderia ser razão de não se aplicar um tributo em determinada situação ou ter sua carga reduzida, se o contribuinte demonstrar que, no seu caso específico, a tributação é excessiva, para que esta não venha a ocorrer com caráter de confisco.

Como já ressaltado nesse estudo, o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado com o princípio da igualdade ou tratamento isonômico, a ser abordado a seguir.

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999 p. 82

²⁸ A limitação da capacidade econômica aos impostos. In: BALEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 695

²⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 55-56.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de Direito tributário brasileiro**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.83

³¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 52.

1.4 Princípio da Isonomia Tributária ou do Tratamento Isonômico

O princípio da isonomia tributária ou do tratamento isonômico (principe d'égalité), disposto no Preâmbulo da Constituição Francesa, prevê que todo contribuinte, em uma mesma situação deve ser submetido a um tratamento fiscal idêntico³². Essa ideia foi expressa pela primeira vez no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem de 1789, indicando que cada cidadão deve pagar os tributos na proporção de suas capacidades contributivas. Isso tem a ver com o montante proporcional que cada um pode contribuir com base na renda auferida por cada um. Sob essa ótica, a justiça fiscal consiste simplesmente em atingir cada um dos contribuintes de maneira que não sejam lesados ou tenham sua subsistência comprometida³³.

Assim como no Brasil, na França existem contribuintes que se valem da evasão fiscal e de fraudes para burlar o Fisco e não pagar o montante devido, ferindo dessa forma o princípio da isonomia tributária. A fraude fiscal se entende como as violações do texto legal por aqueles que tentam escapar parcial ou totalmente à sua normal imposição. Existem fraudes por dissimulação de rendas, vendas sem notas fiscais, minoração dos lucros reais de uma empresa, etc³⁴.

Quando se fala em matéria tributária, agora sob o ponto de vista brasileiro, mais do que nunca a justiça está ligada à ideia de igualdade e de proporcionalidade. Sábias são as palavras de Rui Barbosa³⁵ :

³² SCHOENAUER, Christian; LOPEZ, Joël. **Droit Fiscal Principes et Applications**. Paris: Ed. ESKA, 1995, p. 47. Tradução livre de : "Inscrit dans le Préambule de la Constitution, l'égalité a pour traduction fiscale que l'impôt n'est pas négociable et que tout contribuable, placé dans une même situation, doit être soumis à un traitement fiscal identique."

³³ BRACHET, Bernard. **Manuel de droit fiscal**. Capacité em Droit et Etudes équivalentes. Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1972. p. 10: "Le principe d'égalité en matière fiscal suppose imposition identique pour un même niveau de revenus. Cette idée a été exprimée pour la première fois dans l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789, ce texte indiquant que chaque citoyen doit pourvoir aux charges communes en proportion de ses facultés contributives. Il s'agit d'un principe d'égalité en termes arithmétiques, qui a pour corollaire la neutralité fiscale. Dans cette optique, la justice fiscale consiste simplement à frapper chacun en stricte proportion de sa fortune ou de ses revenus, sans tenir compte de la dimension du sacrifice et sans chercher à modifier par l'impôt les inégalités sociales."

³⁴ BRACHET, Bernard. Op.Cit. p. 11: "La fraude fiscale s'entend des violations caractérisées de la loi para lesquelles le citoyen échappe partiellement ou totalement à son imposition normale. Il y a fraude par dissimulation de revenus, ventes sans factures, minoration des bénéfices réels d'une entreprise, etc... "

³⁵ Barbosa, Rui. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 3a ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1988.

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.”

Pode-se vislumbrar o princípio da isonomia tributária também no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988:

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;

(...)

É um princípio aplicável a todas as espécies tributárias e significa a impossibilidade de ser instituído tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, lembrando que pelo caput do art. 5º da Carta Magna, todos são iguais perante a lei. Compara a tributação entre situações fáticas iguais e desiguais. Versa o art. 19, III, da CF/88,

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

A lei é a mesma e vale para todos. Isso fez com que a tributação diferenciada quanto às rendas dos magistrados e dos militares, anterior à Constituição de 1988, se tornasse inviável, por previsão expressa do art. 150, II, da CF/88, anteriormente citado.

A isonomia a ser observada pelo legislador significa que, ao normatizar cada um dos tributos, deverá eleger fatos que, objetivamente, fazem presumir a riqueza do contribuinte, e de acordo com eles fixará a tributação. Especificamente sobre os impostos, o fato gerador é situação que exterioriza a capacidade econômica do contribuinte.

Ao tratar da isonomia, Hugo de Brito Machado³⁶ se posiciona sobre como tem sido sua aplicabilidade e revela:

“O princípio da isonomia, tem sido muito mal entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário** São Paulo: Malheiros, 2007, p. 296

perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter o caráter hipotético. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida, vale dizer, concretizada, a previsão normativa, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida. Se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel. Por isto mesmo muitos tem sustentado a insuficiência do princípio da isonomia entendido como princípio de igualdade perante a lei. A igualdade de todos teria de ser também na lei. O princípio seria, portanto, dirigido ao próprio legislador. Não poderia a lei tratar desigualmente as pessoas, posto que todos são iguais.”

O princípio da isonomia, ou do tratamento isonômico, como se pode ver, não é algo que tem a sua aplicabilidade isolada, relacionando-se com diversos outros princípios, como por exemplo, o da capacidade contributiva. A aplicabilidade de ambos os princípios se buscou por meio da progressividade, existente em alguns impostos. No capítulo a seguir, será explanado sobre a progressividade em si e a maneira que vem sendo aplicada. Será abordada também a progressividade na França como a legislação existente sobre a tributação sobre as grandes fortunas, ainda não regulamentada no Brasil e que vem sendo objeto de grande discussão no atual período como forma de se obter maiores investimentos na máquina estatal, tendo em vista a grave crise econômica marcada por uma série de escândalos de corrupção e má gestão do governo nos últimos 13 anos.

Capítulo 2 – Princípio da Progressividade

É evidente que o conceito de capacidade contributiva está intimamente ligado com a justiça em âmbito fiscal, pois visa proteger o contribuinte de pagar de pagar impostos demasiadamente, podendo prejudicar a sua subsistência. Todavia, de que maneira essa contribuição pode ser sopesada de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte? Entendeu-se que o pagamento de tributos deve ser feito de maneira progressiva e proporcional a capacidade econômica do contribuinte, nascendo assim um outro princípio tributário, o da progressividade, cuja implementação vem se mostrando desafiadora para diversos países, principalmente para o Brasil.

2.1 Conceito do Princípio da Progressividade

Durante o século XVIII, em prol de não se violar o Princípio da Isonomia, revolucionários como Fabre D'Églantine e Robespierre se opuseram à progressividade da imposição tributária mesmo se aplicada mediante a isenção dos mínimos impositivos. Sustentou-se que, do preceito da proporcionalidade dos tributos às possibilidades econômicas dos indivíduos, os impostos deveriam ser introduzidos pelo legislador com alíquotas proporcionais, jamais progressivas. Tal tese invocava o ensinamento de Adam Smith, segundo o qual todos deveriam contribuir para as despesas do Estado em proporção à renda que eles respectivamente desfrutavam sob a proteção do Estado.³⁷ A “teoria do benefício” se baseia exatamente na presunção de que existe proporcionalidade entre o consumo médio, no espaço e no tempo, dos serviços públicos indivisíveis à renda de cada cidadão.

No início do século passado, entendia-se que o tributo ideal seria o imposto proporcional à renda, de forma a constituir o padrão dos ordenamentos fiscais. No entanto, na metade do século houve uma evolução que começou a se delinear na afirmação de tributar unicamente a renda excedente ao mínimo indispensável à

³⁷ SMITH, Adam. **Wealth of Nations**, Livro V, cap. 2. Analogamente, v. Montesquieu **L'Esprit des Lois**, Livro XIII, cap. I (in *Oeuvres de Monsieur de Montesquieu*, v. II, Amsterdã, 1785, p.1) : “Les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté, de l'autre et pour jouir agréablement”.

existência³⁸, em razão da capacidade contributiva. Tal interpretação conduz à alíquota progressiva, cuja aplicação, apesar de várias divergências, foi reconhecida legítima. Países como França, Alemanha, Áustria, Holanda, Suíça, Dinamarca, Suécia, Noruega, Inglaterra e Estados Unidos, passaram a adotar alíquotas progressivas em seus sistemas tributários³⁹.

O princípio da progressividade é uma das formas de materialização do princípio da capacidade contributiva. Luciano Amaro⁴⁰ assevera que:

“Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado.”

Já Fernando Leme Weiss⁴¹ define:

“não constitui um princípio em si mesmo, sendo apenas a denominação de outra técnica tributária de concretização do princípio da capacidade contributiva. Trata-se de método de elevação gradual das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do tributo à medida que esta se aplica, por demonstrar possuir o contribuinte maior riqueza. A elevação progressiva do ônus tributário implica em retribuição crescente, provinda dos que mais proveito tiraram da sociedade organizada”.

Em tese, pelo princípio da progressividade, todas as alíquotas dos tributos deveriam se elevar na medida em fosse a riqueza do contribuinte fosse maior, ou seja, maior seria o tributo pago se maior fosse a capacidade contributiva.

Na visão de Roque Carrazza⁴², *“em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”*.

O princípio da progressividade está sedimentado como forma de distribuição de justiça social e efetivação do próprio princípio da capacidade contributiva e tem como limites constitucionais a livre-iniciativa e a não-confiscatoriedade. Conforme ensina Paulo Braga Galvão⁴³, a progressividade é importante para o desenvolvimento da poupança nacional, motor do desenvolvimento. A forte concentração de renda está associada à baixa propensão para poupar e investir.

³⁸ Seligman, **L'Impôt Progressif em Théorie et em Pratique**, Paris, 1909, p. 204.

³⁹ Seligman, Op. cit., p. 38 e ss.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 136

⁴¹ LEMME WEISS, Fernando. **Justiça Tributária: As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 54

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88.

⁴³ GALVAO, Paulo Braga. **Os Direitos sociais nas constituições**. São Paulo: LTR, 1981, p. 82

Deve ser aplicado conjuntamente ao princípio da capacidade contributiva, no que diz respeito aos impostos diretos que incidem sobre a renda do contribuinte, aceitando os seguintes preceitos: os tributos devem ser graduados em função da renda de cada contribuinte, ou seja, quem ganha mais deve pagar mais; quanto maior for a base de cálculo de um tributo, maior deve ser a sua alíquota e a renda mínima destinada à sobrevivência deve ser minimamente tributada ou em alguns casos isenta de tributação.

Quando se fala em progressividade, não tem como não relacionar a mesma com a equidade que deve haver entre os contribuintes. José Maurício Conti⁴⁴ diz que existem duas formas de equidade: horizontal e vertical. Nas palavras do autor:

“A equidade horizontal pode ser entendida como a tributação dos indivíduos que estejam na mesma posição em termos de capacidade contributiva, de modo a fazer com que seja igual a tributação de indivíduos com idêntica capacidade. A equidade horizontal obtém-se mediante a implementação de um imposto proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. Isto porque entende-se que as pessoas com a mesma capacidade de contribuição sofrem o mesmo sacrifício, ou abrem mão da mesma utilidade, quando pagam os mesmos impostos. A aplicação da tributação em face da equidade horizontal é relativamente simples, na medida em que se utiliza a hipótese convencional da teoria do bem-estar, de que a utilidade marginal da renda é decrescente, podendo ser medida cardinalmente e é igual para todos os indivíduos. Assim, as pessoas com a mesma renda ao pagarem os mesmos impostos, sofrem o mesmo sacrifício (ou abrem mão da mesma utilidade). É suficiente que se institua impostos proporcionais à capacidade econômica de cada contribuinte para que se tenha a equidade horizontal.

Já a implementação da equidade vertical apresenta dificuldades muito superiores à da equidade horizontal. Isto porque visa estabelecer a melhor distribuição de ônus tributário entre contribuintes com capacidades econômicas diferentes. E para que isto seja realizado deve-se determinar qual a correta maneira de se diferenciar os desiguais. O gravame poderá variar de forma proporcional, menos que proporcional ou mais que proporcional à variação da capacidade contributiva. A utilização de um ou outro critério leva a resultados bastante diversos, de modo que é importante a definição de qual é o critério mais equitativo.”

Existem alguns argumentos defendidos por estudiosos de finanças públicas que discordam da aplicação do princípio da progressividade analisando o mesmo em face do princípio da igualdade. Blum e Kalven⁴⁵ dizem que existem três objeções geralmente aplicadas à progressividade, que são:

- 1) O preço pago pela progressividade, que se revela pela complicação que ela traz à estrutura do imposto: toda vez que se inserem complexidades, abrem-se

⁴⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 73-74.

⁴⁵ BLUM, Walter J.; Kalven Jr., Harry. **The uneasy case for progressive taxation**. 2nd ed. Chicago: University of Chicago Press, 1963 .

espaços para contribuintes engenhosos encontrarem meios de fugir da tributação, implicando, daí, desigualdade entre contribuintes; ao mesmo tempo, a complexidade torna obscuras as implicações de qualquer nova norma tributária sobre os contribuintes individuais;

2) Fórmula politicamente irresponsável, já que num sistema altamente progressivo, poucos serão aqueles sujeitos às alíquotas mais altas, o que implica que a maioria dos eleitores poderá fixar alíquotas aplicáveis apenas à minoria;

3) Redução da produtividade da sociedade, impactando no processo de criação de capital: alíquotas progressivas desestimulam a decisão de poupar, já que reduz a taxa marginal de retorno após os tributos.

Desse posicionamento, pode-se extrair que a progressividade é algo complexo a ser desenvolvido e aplicado, necessitando que a mesma seja bem estruturada, para que não hajam maiores desigualdades entre os contribuintes e fraudes por aqueles que procuram burlar as normas tributárias.

2.2 Aplicação no Brasil

2.2.1 Progressividade e bases de incidência

O Brasil atualmente possui uma das maiores concentrações de renda do planeta, assim como uma das mais altas cargas tributárias do mundo, quando comparada à de países de renda *per capita* semelhantes⁴⁶. A concentração de renda que se percebe equipara-se a países da África Subsaariana, uma das regiões mais miseráveis do mundo, a despeito da melhoria no Índice de Gini⁴⁷ de 0,601 para 0,538, no período de 1995 a 2009.

Tendo como base os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) do ano de 2009, 1% dos mais ricos da população brasileira detinham 12,6% da renda domiciliar, ao passo que os 50% mais pobres detinham apenas 17,5%⁴⁸. Verifica-se uma imensa disparidade distributiva que vem permanecendo ao longo das décadas. Além da má distribuição de renda, o número de pobres no país ainda é muito elevado.

A realidade tributária brasileira gira em torno da tributação excessiva por meio dos impostos indiretos. Visando promover a justiça fiscal, há maior taxação de bens e serviços de alta renda, como a compra de aviões, helicópteros, carros de

⁴⁶ DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011, p. 16.

⁴⁷ O Índice de Gini varia de 0 a 1. Quanto mais próximo de zero, maior é a igualdade distributiva. Quanto mais se aproximar de 1, maior é a desigualdade.

⁴⁸ DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. Op. cit., p. 21.

luxo, bebidas importadas, cigarros, entre outros. Em relação aos itens básicos para a sobrevivência, como alimentos da cesta básica e medicamentos, defende-se a redução da tributação. Beira ao absurdo que outras espécies de veículos como lanchas, iates, helicópteros e jatinhos, por exemplo, não paguem IPVA, tendo o legislador restringido o imposto somente a veículos automotores por uma questão meramente literal, desrespeitando assim os princípios da capacidade contributiva e o da progressividade, contidos na Constituição Federal. Ora, os meios de transporte acima aduzidos transportam seus possuidores, os quais tem alta renda e podem arcar com os custos de compra e manutenção dos mesmos, sendo extremamente desigual a política de apenas os veículos automotores sejam passíveis de tributação, simplesmente pelo vínculo literal da norma quando foi criada. Isso gera sem dúvidas uma desigualdade entre os contribuintes.

Analisando-se a arrecadação tributária no Brasil, verifica-se que mais da metade dela provêm de impostos indiretos, que incidem sobre o valor dos bens e mercadorias comercializados. Impostos indiretos são considerados regressivos, pois fazem com que cidadãos de baixa e alta renda paguem igual imposto quando consomem o mesmo produto. Isso é facilmente verificado quando contribuintes de níveis sociais distintos compram o mesmo alimento num supermercado. Há pouquíssima tributação em relação ao patrimônio e outros impostos, sendo sua carga tributária maior no que tange a tributação sobre o consumo.

Como é possível garantir a justiça fiscal em um país que arrecada grande parte dos seus impostos das famílias de baixa renda? Eis o que diz o inciso I do art. 3º da Lei nº 11.033/2004, em relação a isenção do imposto de renda referente os ganhos obtidos na bolsa de valores:

Art. 3º. Ficam isentos do imposto de renda:

I - os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), para o conjunto de ações e para o ouro ativo financeiro respectivamente.

Qual seria o raciocínio jurídico do legislador ao isentar do imposto de renda os ganhos obtidos na Bolsa de Valores de até R\$ 20 mil enquanto os salários dos trabalhadores já pagam o mesmo imposto a partir de R\$ 1.787,78, para o ano de 2014, valor este alterado pelo inciso VIII da Lei nº 12.469/2011? Situação esta, no mínimo, passível de crítica.

Para se compreender a forma pela qual são os impostos são arrecadados, é necessário se classificar os impostos em duas categorias: impostos diretos e impostos indiretos.

Impostos diretos são aqueles que incidem, periodicamente sobre o patrimônio ou a renda de uma única pessoa e seu capital (IRPF, IRPJ, IPTU, IPVA, ITR, ITCMD, ITBI). Mensalmente, pessoas físicas e jurídicas recolhem imposto sobre a renda que recebem e, anualmente, sobre os imóveis que possuem.

Já os impostos indiretos são aqueles que estão inseridos no preço final do produto, mas não aparecem discriminados na nota fiscal, diferentemente do que ocorre em vários países europeus e nos Estados Unidos aonde o valor dos impostos vem discriminado. Um contribuinte recolhe o imposto e outra pessoa o paga efetivamente, ou seja, os tributos sobre produção e consumo de bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, por exemplo) são impostos indiretos.

Há também outra classificação dos impostos, os quais podem ser divididos em impostos progressivos, fixos e proporcionais. Para que um imposto seja progressivo, é necessário que ele tenha mais de uma alíquota e que elas incidam de forma crescente, conforme maior a base de cálculo. Quanto maiores as faixas de renda do imposto de renda, por exemplo, maiores são as alíquotas. O imposto para ser considerado fixo deve ter um valor único, que é definido sem levar em consideração a alíquota e a base de cálculo. É o caso do ISS das microempresas com receita bruta até R\$ 120 mil, que se sujeitam a um valor fixo, determinado pelo município, durante todo o ano. Já o imposto que possui uma alíquota única é chamado de imposto proporcional, que incide sobre o valor tributável ou a base de cálculo. Para exemplificar, pode-se citar o IPVA, que incide sobre o valor do veículo⁴⁹.

Quando se fala em imposto de renda, vale lembrar que a sua progressividade ganhou “status” constitucional somente com a Constituição de 1988, sendo esta prevista no art. 153, §2º, I. Foi inspirada nos ideais da Revolução Francesa de 1789 pelo fato de que os nobres, o clero e os militares, na época, não pagavam impostos, não sendo tal privilégio hoje admissível no Estado Democrático de Direito. Ainda existem críticas na forma de aplicação da progressividade, visto que atualmente existem apenas cinco alíquotas, dentre as quais duas novas foram

⁴⁹ DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. Op. cit., p. 11.

criadas em dezembro de 2008 como alíquotas intermediárias para as pessoas físicas. À luz da Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, as faixas de imposto de renda para o ano calendário de 2014 passaram a ser:

- 1) Até R\$ 1.787,77: alíquota zero
- 2) Acima de R\$ 1.787,78 até R\$ 2.679,29: 7,5%
- 3) Acima de R\$ 2.679,30 até R\$ 3.572,43: 15%
- 4) Acima de R\$ 3.572,44 até R\$ 4.463,81: 22,5%
- 5) Acima de R\$ 4.463,81: 27,5%

Mesmo que o número de alíquotas tenha aumentado, nota-se que há uma diferença pequena entre elas. Em um país que vem procurando corrigir anualmente o salário mínimo bem como sair da crise econômica que se encontra atualmente, é necessário que se reveja essa forma de tributação de maneira a lesar menos o contribuinte e aumentar a arrecadação tributária de maneira justa, alinhado ao controle da inflação, sem diminuir cada vez mais o poder de compra do contribuinte.

A progressividade também foi atrelada ao imposto territorial rural (ITR) com a Emenda Constitucional nº 42/2003, à luz do art. 153, §4º, I da Constituição Federal, devendo suas alíquotas desestimular a manutenção de propriedades improdutivas:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 §4º. O imposto previsto no inciso VI do caput:
 I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (...)

Já a progressividade no IPTU foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000, nos termos do art. 156, §1º, I.

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, II, o imposto previsto no inciso I poderá:
 I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
 II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

Mesmo tendo sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal federal, essa emenda é bastante criticada, pois alguns doutrinadores acreditam que a

propriedade territorial não é índice adequado para medir a capacidade contributiva subjetiva, base da progressividade.

Voltando a questão do número de alíquotas nos impostos pessoais e a aplicação da progressividade, é interessante se fazer um comparativo entre os recursos arrecadados pela tributação e para onde são destinados. Há vários países cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que os oferecidos no Brasil. Na Alemanha, por exemplo, existem três alíquotas entre 22,9% e 53% do rendimento anual e na França doze alíquotas entre 5% e 57%⁵⁰. Sendo o Brasil um país de dimensões continentais e com uma das maiores cargas tributárias do mundo, esperava-se que os recursos arrecadados não só com o imposto de renda, mas com todos os outros impostos fossem revertidos em benefício dos contribuintes com serviços públicos de qualidade, o que infelizmente ocorre ainda devido a alta corrupção existente no país.

Um regime tributário ideal que se baseia na justiça fiscal deve possuir a arrecadação de tributos de forma progressiva. Sendo assim, aquele que possui maior renda deve pagar mais, auxiliando o processo de distribuição de renda. Em contrapartida, quando o sistema tributário tem caráter regressivo, o desenvolvimento social e econômico é prejudicado, pois não auxilia a distribuição de renda, mas impulsiona a concentração da mesma. Vejamos como a progressividade vem evoluindo no Brasil.

2.2.2 Evolução da Progressividade no Brasil

Antes do advento da Emenda Constitucional nº 29, promulgada em setembro de 2000, havia entendimento consolidado segundo o qual apenas os impostos pessoais, como o imposto de renda, poderiam ser passíveis de aplicação da progressividade. Os impostos reais não seriam compatíveis com a progressividade de alíquotas com o intuito de atender o princípio da capacidade contributiva, sendo apenas admitida a progressividade extrafiscal nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, de tal forma que várias leis municipais que previram a progressividade fiscal do IPTU foram declaradas inconstitucionais.

⁵⁰ SABBAG, Eduardo. Op cit.,p. 170.

"MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ. TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 2 E 3º DA LEI Nº 6.747, DE 21.12.90. IPTU CALCULADO COM BASE EM ALÍQUOTA PROGRESSIVA, EM RAZÃO DA ÁREA DO TERRENO E DO VALOR VENAL DO IMÓVEL E DAS EDIFICAÇÕES. Ilegitimidade da exigência, nos moldes explicitados, por ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Recurso conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade dos arts. 2º e 3º da Lei Municipal nº 6.747, de 1990"⁵¹

EMENTA: MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. TRIBUTÁRIO. IPTU. LC Nº 07, 07.12.73, ART. 5º, § 1º, INC. I E ALÍNEAS A À F, COM A REDAÇÃO QUE LHESS DEU A LC Nº 212/89. SISTEMA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS, CONDICIONADAS PELO VALOR DO IMÓVEL. Hipótese de ilegitimidade da exigência, por ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para graduação do tributo. Recurso conhecido e provido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos em tela.⁵²

EMENTA: - IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. PROGRESSIVIDADE. A progressividade da alíquota do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, instituída pela Lei nº 10.921/90, do Município de São Paulo, com base no valor do imóvel, é inconstitucional (RE 204827-5, DJ 25.04.97) Recurso extraordinário conhecido e provido.⁵³

Alguns doutrinadores como Aires F. Barreto⁵⁴ na época afirmaram que a emenda constitucional iria contra o princípio do não-confisco e que o princípio da capacidade contributiva apenas seria atendido através da cobrança proporcional ao valor do patrimônio.

No que tange a progressividade extrafiscal, apenas seria admitida caso estivessem presentes todos os requisitos do art. 182, §4º da Constituição:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do

⁵¹ RE 194036 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Julgamento: 24/04/1997, Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, Publicação DJ 20-06-1997 PP-28490 EMENT VOL-01874-08 PP-01627

⁵² RE 179273, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 04/06/1998, DJ 11-09-1998 PP-00022 EMENT VOL-01922-04 PP-00672

⁵³ RE 232063, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 09/02/1999, DJ 18-06-1999 PP-00027 EMENT VOL-01955-08 PP-01537

⁵⁴ Para Aires F. Barreto, por exemplo, as alterações introduzidas pela Emenda 29/2000 são inconstitucionais por não observarem as cláusulas pétreas existentes na Carta Maior, porque considera, incluída nessas as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (BARRETO, Aires F. **IPTU: Progressividade e Diferenciação**. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo/SP, nº 76, (7-11p), janeiro/2002.)

proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

O Supremo Tribunal Federal procurou diferenciar as alíquotas diferenciadas com a progressividade:

"TRIBUTÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. LEI Nº 5.447/93, ART. 25, REDAÇÃO DA LEI Nº 5.722/94. ALEGADA OFENSA AO ART. 156 DA CONSTITUIÇÃO. Simples duplicidade de alíquotas, em razão de encontrar-se, ou não, edificado o imóvel urbano, que não se confunde com a progressividade do tributo, que o STF tem por inconstitucional quando não atendido o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182 da Carta de 1988. Recurso não conhecido.⁵⁵

O Ministro Ilmar Galvão, explanou sobre essa diferença em seu voto no RE nº 229.233-7/SP:

"Com efeito, não há confundir a existência de alíquotas diversas, em razão de encontrar-se, ou não, o imóvel edificado, caso sob exame, com a progressividade, que se caracteriza pelo cálculo do tributo com base em índices que aumentam ou diminuem, gradualmente, ora em atenção à pessoa do proprietário – vedada pela Constituição – ora em face do imóvel, hipótese em que o STF declarou inconstitucional, quando não atendido o disposto no art. 156, parágrafo 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos parágrafos 2º e 4º do art. 182 da Carta Federal."

A mesma solução foi adotada, pelo Supremo Tribunal Federal, em relação às alíquotas fixadas para imóveis residenciais e não residenciais:

"IPTU: L. 691/84 do Município do Rio de Janeiro. 1.O não recebimento do art. 67 da L. 691/84 do Município do Rio de Janeiro foi declarado expressamente no julgamento do RE 248.892, Maurício Corrêa, RTJ 175/37, atingindo apenas a progressividade do IPTU, na forma da jurisprudência do STF, que só a admite na hipótese do art. 182, § 4º, II, da Constituição, quando destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 2. A criação de alíquotas diferentes para imóveis

⁵⁵ RE 229233 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Julgamento: 26/03/1999, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação DJ 25-06-1999 PP-00033, EMENT VOL-01956-09 PP-01895

residenciais e não-residenciais não fere a Constituição Federal (v.g. RE 229.233, 26.3.1999, Ilmar Galvão, DJ 25.6.1999)⁵⁶

Assim sendo, a duplicidade de alíquotas, instituída com o fim de assegurar a função social da propriedade, não era vedada pela redação original da Constituição, por não se tratar de progressividade.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29 houve mudança em relação à aplicabilidade do princípio da progressividade. A Emenda permitiu que fosse aplicada a progressividade em razão do valor do imóvel no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência dos municípios (art. 156, §1º, I).

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, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

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

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

O Supremo Tribunal Federal mudou, então, o seu posicionamento acerca da matéria em relação ao IPTU:

EMENTA: Antes da edição da EC Nº 29/2000, este Supremo Tribunal decidiu que é inconstitucional qualquer progressividade do 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. O Tribunal "a quo", não divergiu desta posição. Agravo Regimental a que se nega provimento.⁵⁷

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. LC 285/92. MUDANÇA NA PLANTA DE VALORES. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. IMÓVEL RESIDENCIAL E NÃO-RESIDENCIAL. DIFERENÇA NA BASE DE CÁLCULO. 1. O Tribunal a quo, ao analisar a legislação tributária do Município de Porto Alegre, concluiu que a majoração na base de cálculo do IPTU se deu mediante a aprovação da competente lei complementar. Afastada a alegação de ofensa ao princípio da legalidade. 2. Antes da edição da EC nº 29/2000, este Supremo Tribunal decidiu que é inconstitucional qualquer progressividade do 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. Súmula nº 668. 3. O acórdão recorrido, além de julgar legítima a norma que diminuiu apenas base de cálculo do IPTU incidente sobre imóveis residenciais, entendeu que eventual declaração de sua inconstitucionalidade em nada aproveitaria aos recorrentes. Apenas o primeiro destes fundamentos foi impugnado no extraordinário. Incidência da

⁵⁶ AI-AgR 541221 / RJ - RIO DE JANEIRO, AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 09/08/2005, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação DJ 02-09-2005 PP-00022 EMENT VOL-02203-08 PP-01674

⁵⁷ AI 353180 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 03/09/2002, DJ 27-09-2002 PP-00100 EMENT VOL-02084-06 PP-01260

Súmula STF nº 283. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, nessa parte, provido, para afastar a cobrança de alíquotas progressivas do IPTU.⁵⁸

EMENTA: IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de a progressividade estabelecida em lei municipal pressupor a observância do disposto nos artigos 156, § 1º, e 182, §§ 2º e 4º, da Constituição Federal.⁵⁹

EMENTA: IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de ser constitucional a progressividade nas alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano estabelecida mediante lei municipal em período posterior à Emenda Constitucional nº 29/2000. Precedentes: Recursos Extraordinários nºs 423.768/SP e 586.693/SP. TAXA DE COLETA DE LIXO DOMICILIAR – BASE DE CÁLCULO – METRO QUADRADO – CONSTITUCIONALIDADE – PRECEDENTE DO PLENÁRIO E VERBETES VINCULANTES – CONVICÇÃO PESSOAL – RESSALVA. Na dicção da ilustrada maioria, é constitucional lei que prevê o cálculo da taxa de coleta de lixo domiciliar a partir da metragem quadrada do imóvel. Precedente: Recurso Extraordinário nº 232.393-1/SP. Verbetes Vinculantes nºs 19 e 29 no mesmo sentido.⁶⁰

SÚMULA Nº 668 STF – 24/09/2003 – DJ de 9/10/2003, p. 4; DJ de 10/10/2003, p.4; DJ de 13/10/2003,p. 4.

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.

Pensava-se com a admissão da progressividade no IPTU a partir daquele momento que a progressividade tributária se aplicaria também aos impostos reais em sua totalidade. No entanto, não ocorreu dessa forma. Em outubro de 2003 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 656⁶¹, que diz ser 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. Alguns julgados que embasaram a edição da súmula bem como alguns recentes sobre a matéria:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade

⁵⁸ RE 212558, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 29/06/2004, DJ 13-08-2004 PP-00284 EMENT VOL-02159-01 PP-00066 RTJ VOL-00193-02 PP-00746

⁵⁹ RE 557534 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 13/04/2011, DJe-093 DIVULG 17-05-2011 PUBLIC 18-05-2011 EMENT VOL-02524-01 PP-00218

⁶⁰ AI 629959 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-175 DIVULG 04-09-2012 PUBLIC 05-09-2012

⁶¹ 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. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FL.SV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 10 mai. 2015.

contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido.⁶²

EMENTA: Imposto de transmissão de imóveis "inter vivos". Progressividade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo. SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, "inter vivos" - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido." - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁶³

EMENTA - ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito.⁶⁴

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.⁶⁵

O Supremo também entendeu que a progressividade agora presente nas alíquotas do IPTU não seria retroativa, salvo se razão destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Esse entendimento se firmou com a edição da Súmula 668⁶⁶. Eis alguns julgados os quais foram embasamento desse entendimento:

⁶² RE 234105, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/1999, DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823

⁶³ RE 227033, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 10/08/1999, DJ 17-09-1999 PP-00059 EMENT VOL-01963-04 PP-00729

⁶⁴ .RE 259339, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 09/05/2000, DJ 16-06-2000 PP-00040 EMENT VOL-01995-05 PP-00981

⁶⁵ AI 456768 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01089 REVJMG v. 61, n. 194, 2010, p. 345-346

⁶⁶ 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. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em 27 mai. 2015.

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE INSTITUÍDA ANTES DO ADVENTO DA EC 29/00. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668 DO STF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA - SISTEMA DE PROGRESSIVIDADE POSTERIOR À EDIÇÃO DA EC 29/00. CONSTITUCIONALIDADE – AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A lei municipal que tenha estabelecido, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, é inconstitucional (Súmula 668 do STF). 2. A repercussão geral da questão constitucional relativa ao tema foi reconhecida pela Corte no julgamento do AI 712.743-QO, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJe de 12.3.09, e o entendimento já consagrado foi ratificado. 3. A declaração de inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do IPTU atinge apenas o sistema da progressividade, o que não impede a cobrança do tributo na totalidade. Precedentes: RE 378.221 – AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 18.09.09, e RE 390.694 – AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/12/06. 4. Os diplomas legais instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior ao advento da EC 29/00 são constitucionais, consoante acórdão prolatado nos autos do RE 586.693, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 22.06.11, recurso no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema. 5. Agravo regimental a que se nega provimento para manter afastada a cobrança das alíquotas progressivas do IPTU instituídas antes de editada a EC 29/00.⁶⁷

Vale citar a mudança trazida pela Emenda Constitucional nº 42/2003 que acrescentou o §6º ao art. 155 da Constituição Federal para incluir a possibilidade de se estabelecer progressão de alíquotas no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos estados.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...)
 §6º O imposto previsto no inciso III (...)
 II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Sua constitucionalidade foi questionada por Ricardo Lobo Torres⁶⁸, que justifica seu posicionamento dizendo que a forma com que foi feita a progressividade por meio de variação de alíquotas em função do tipo e da utilização do veículo, faz com que o instrumento jurídico-tributário tenha meramente finalidade arrecadatória, estando destoante da progressividade que vem sendo adotada nos outros países. Caso houvesse uma adequada base de cálculo, o princípio da capacidade contributiva seria atendido, de forma que a tributação se tornaria mais proveitosa e justa para o contribuinte.

⁶⁷ RE 466400 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 27/09/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00139

⁶⁸ TORRES, Ricardo **A reforma tributária da Emenda Constitucional 42/2003**. *Revista Forense*, v. 100, n. 372, p. 156./abr. 2004.

Por fim, eis um julgado recente do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTO NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados-membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição. II – A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/03 – que incluiu o § 6º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo. III – Agravo regimental improvido.⁶⁹

2.3 Progressividade tributária na França e as grandes fortunas

2.3.1 O princípio da progressividade do imposto (Le principe de progressivité de l'impôt)

É interessante analisar o princípio da progressividade e sua aplicabilidade na França, considerada a sua influência no sistema tributário brasileiro. Apesar das diferentes realidades, ambos os países possuem como ideal a justiça fiscal, de forma que seus contribuintes tenham assegurados seus direitos.

Na França, existe o que se denomina de “imposto proporcional” que é caracterizado por uma alíquota constante, qualquer que seja a base imponible⁷⁰. Contudo, existem técnicas para se aplicar a progressividade dependendo da realidade do contribuinte.

Por outro lado, a técnica geral de progressividade no imposto progressivo tem como variante a própria alíquota, que eleva a base tributável. Com isso, não é

⁶⁹ RE 601247 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012

⁷⁰ DERUEL, François. **Finances publiques : Droit fiscal**. Troisième édition. Paris : Mementos Dalloz, 1978. P. 21 : “L'impôt proportionnel se caractérise par un taux constant, quelle que soit la quantité de matière imposable ; il personnalise bien la charge fiscale puisque l'impôt croît régulièrement avec la matière imposable mais il la personnalise incomplètement puisque la proportion de matière imposable prélevée par l'impôt reste la même.”

somente a carga tributária que aumenta, mas também a proporção da base de cálculo pelo imposto. Há vários níveis diferentes e suas respectivas alíquotas, assim como no Brasil em relação ao imposto de renda. Sendo assim, a progressividade poderá ser aplicada de duas maneiras: globalmente ou por parcelas.

Quando se aplica a progressividade globalmente, analisa-se em qual categoria se encontra o contribuinte e a alíquota que será aplicada à totalidade de sua renda. Já a progressividade aplicada por parcelas divide a base de cálculo do imposto para cada faixa de renda. Cada alíquota será aplicada de acordo com a faixa de renda do contribuinte, de maneira que sua imposição total seja constituída pelo total dos impostos calculados para cada faixa⁷¹.

Existem também outros procedimentos que servem para complementar a proporcionalidade ou progressividade do imposto, como a organização daquela visando reduzir a carga tributária sobre o contribuinte de renda média⁷². Dentre esses procedimentos há o abatimento ou dedução geral aplicada à base de cálculo antes da imposição tributária de forma que seja garantido ao contribuinte o mínimo para sua sobrevivência.

Verifica-se ainda a figura da isenção tributária com o intuito de beneficiar os contribuintes menos favorecidos por meio de um sistema de abatimentos. Para aqueles que não ultrapassarem com sua renda o limite da isenção, o imposto não será recolhido; caso ultrapassem mas não atinjam o limite dos descontos a serem dados na tributação, o imposto será calculado e recolhido normalmente após a dedução do abatimento. Por fim, os contribuintes que ultrapassarem com suas rendas o limite dos descontos a serem dados, o imposto será calculado e recolhido normalmente⁷³.

Por fim, para se aplicar a progressividade pode haver também a diminuição ou aumento do imposto, em porcentagem, depois de calculado o montante a ser recolhido sem quaisquer variáveis.

⁷¹ DERUEL, François. Op. cit., p. 21 : “La division de la matière imposable peut être conçue comme isolant les unes des autres des tranches de revenu : chaque taux ne s’applique alors qu’à la tranche pour laquelle il a été prévu et l’imposition totale du contribuable est constituée par le total des impôt calculés pour chaque tranche.”

⁷² DERUEL, François. Op. cit., p. 25 : “La dégressivité ou aménagement de la proportionnalité pour réduire la charge de contribuable au revenu modeste.”

⁷³ DERUEL, François. Op. cit., p. 26 : “Pour les contribuables n’atteignant pas la limite d’exonération, l’impôt n’est pas mis en recouvrement ; pour les contribuables dépassant la limite d’exonération mais n’atteignant pas la limite de la décote, l’impôt, calculé normalement, n’est mis en recouvrement qu’après déduction de la décote ; pour les contribuables dépassant la limite de la décote, l’impôt est calculé et mis en recouvrement normalement.”

É certo que a aplicação da progressividade possui limitações, até para respeitar a própria lógica da teoria. No que tange à uma alíquota progressiva, para os franceses, deve-se aplicá-la à sua renda, fortuna ou herança, conjuntamente, que compõem o patrimônio do contribuinte. Caso fosse aplicada a somente um dos elementos, o sistema não seria respeitado, e conseqüentemente corrompido, uma vez que poderia haver uma tributação prejudicial em relação a um contribuinte cujo único rendimento fosse oriundo de sua renda, fortuna ou herança⁷⁴.

2.3.2 O imposto de solidariedade sobre a fortuna (L'impôt de solidarité sur la fortune : ISF)

O imposto de solidariedade sobre a fortuna é um imposto que incide sobre o patrimônio dos contribuintes mais ricos, sendo este formado por um conjunto de bens, como propriedades imobiliárias, ações na bolsa de valores, obras de arte, ou seja, tudo que possui valor comercial.

Criado em 1982, foi denominado na época imposto sobre grandes fortunas, teve o intuito de simbolizar a solidariedade dos mais ricos para com os mais pobres, visando aplicar o princípio da igualdade tributária. Todavia, quatro anos depois, o imposto foi considerado algo injusto e lesivo por uma pequena parcela da população, logicamente por parte daqueles que tinham de pagá-lo e acabou sendo extinto⁷⁵. Em 1989, esse imposto volta a vigorar⁷⁶, agora sob a nomenclatura de imposto de solidariedade sobre a fortuna, o qual tem sua base de cálculo e suas alíquotas atualizadas anualmente.

⁷⁴ FORMERY, Louis. **Les impôts en France. Introduction générale. Les contributions directes – les douanes.** Paris: Presses Universitaires de France, 1946, p. 53: “Pour rester dans la logique de la théorie, un tarif progressif ne devrait s’appliquer qu’à l’ensemble d’un patrimoine (revenu, fortune ou héritage), puisqu’il est destiné à harmoniser l’effort fiscal de l’individu avec l’importance de ses ressources. L’appliquer à la portion des revenus d’une seule cédula, à l’un des éléments d’un héritage ou d’une fortune ou à une opération isolée d’un capitaliste ou d’un commerçant, c’est dénaturer le système, ne pas faire jouer la progression sur l’ensemble des ressources ou, au contraire, surtaxer une personne dont cet élément constitue l’unique ressource.”

⁷⁵ **Un impôt sur le patrimoine.** Disponível em : <http://www.politique.net/impot-solidarite-fortune.htm>. Acesso em: 04 jul. 2015.

⁷⁶ **Loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989.** Disponível em: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000322103&dateTexte=>>. Acesso em: 30 jul. 2015

No ano de 2011, a França aplicava sete alíquotas para esse imposto, tendo por base o valor líquido tributável do patrimônio dos contribuintes da seguinte maneira⁷⁷:

- 1) Não excedendo 800.000 euros: isento de tributação;
- 2) Superior a 800.000 euros e inferior ou igual a 1.310.000 euros: aplicava-se a alíquota de 0,55%;
- 3) Superior a 1.310.000 euros e inferior ou igual a 2.570.000 euros: aplicava-se a alíquota de 0,75%;
- 4) Superior a 2.570.000 euros e inferior ou igual a 4.040.000 euros: aplicava-se a alíquota de 1%;
- 5) Superior a 4.040.000 euros e inferior ou igual a 7.710.000 euros: aplicava-se a alíquota de 1,30%;
- 6) Superior a 7.710.000 euros e inferior ou igual a 16.790.000 euros: aplicava-se a alíquota de 1,65%;
- 7) Superior a 16.790.000 euros: aplicava-se a alíquota de 1,80%

Já no ano de 2012, essas alíquotas foram reduzidas para três⁷⁸. São elas:

- 1) Não excedendo 1.300.000 euros: isento de tributação;
- 2) Superior a 1.300.000 euros e inferior ou igual a 3.000.000 euros: aplica-se a alíquota de 0,25%;
- 3) Superior a 3.000.000 euros: aplica-se a alíquota de 0.50%.

Em 24 de agosto de 2012, com o novo presidente francês François Hollande, primeiro presidente socialista em 17 anos, foi instituída uma contribuição excepcional sobre as fortunas, tendo por base as alíquotas que vigoravam em 2011

⁷⁷ **Actualisation du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année 2011.** Disponível em: <http://www.toutsurlisf.com/documents/BOI_ISF_2011.pdf> Acesso em: 04 abr. 2015.

⁷⁸ **ISF: ce qui change en 2012.** Disponível em : <www.latribune.fr/vos-finances/impots/isf/20110923trib000651389/isf-ce-qui-change-en-2012.html>. Acesso em: 28 jul. 2015.

por meio de uma nova lei⁷⁹, devendo os contribuintes pagar a contribuição instituída caso se enquadrassem na base de cálculo.

No que diz respeito ao imposto de solidariedade sobre as fortunas, as pessoas físicas que tiverem domicílio fiscal na França, dispendo de seu patrimônio dentro e fora do país em um valor líquido igual ou superior a 1,3 milhões de euros, estariam sujeitos ao ISF, devendo preencher uma declaração. Interessante salientar que mesmo aqueles que não possuíssem domicílio fiscal na França, mas possuíssem um patrimônio acima de 1,3 milhões de euros, também pagariam o ISF⁸⁰, salvo casos particulares. Pela lei em vigor naquela época, seria tributado o patrimônio das seguintes pessoas físicas: pessoas solteiras, viúvas, divorciadas, separadas, casadas em qualquer que seja o regime matrimonial, incluindo os cônjuges casados em 2011 que optaram por tributação separada em sua renda, casais em união estável, concubinos e crianças menores cujas pessoas ou respectivos companheiros possuam a administração legal dos bens.

Em relação ao patrimônio passível de tributação⁸¹, este compreendia o conjunto de bens, direitos e valores pertencentes ao domicílio fiscal de 1º de janeiro de 2012. Eram alguns deles:

- 1) Imóveis construídos (casas, apartamentos, etc), como também aqueles não construídos (terrenos, terras agrícolas, etc), mesmo vendidos durante o ano de 2012;
- 2) Aplicações financeiras, seguros de vida, contas a receber, etc;
- 3) Contas correntes, depósitos, contas a pagar, poupança, etc;
- 4) Bens profissionais que não forem isentos;
- 5) Bens detidos em usufruto;
- 6) A mobília das habitações e os móveis assimilados;

⁷⁹ **LOI n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.** Art. 4º, II. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026288927&dateTexte=&categorieLien=id>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

⁸⁰ **Qui doit déclarer son ISF?**. Disponível em: <<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=UROIOYRG0I345QFIEIPSEFEY?typePage=cpr02&sfid=501&espld=1&communaute=1&impot=ISF&temNvlPopUp=true>>. Acesso em : 04 jul. 2015.

⁸¹ **Les biens imposables.** Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=WVNTRZ3POWRV3QFIEIPSEFEY?typePage=cpr02&docOid=documentstandard_1764&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

- 7) Veículos automotores, barcos, aviões;
- 8) Cavalos de corrida;
- 9) Joias e metais preciosos.

Cada um dos bens acima elencados possuía uma maneira específica de avaliação, de forma que o recolhimento seja proporcional e não venha a ter caráter lesivo ao contribuinte.

Dentre os bens profissionais, existiam alguns que eram isentos de tributação⁸², sendo estes divididos em três grupos: ações ou partes de sociedades empresariais, certos bens rurais e os bens necessários ao exercício de uma profissão. Citando alguns desses últimos se encontravam os bens que faziam parte da profissão principal do contribuinte e de suas atividades econômicas, como também aqueles que eram utilizados como parte de profissão industrial, comercial, artesanal, agrícola ou liberal. É perceptível que não bastava simplesmente o contribuinte possuir os bens passíveis de tributação, era necessário também que eles se enquadrassem nos termos da legislação no quesito de possuírem um determinado montante em seu patrimônio. Verifica-se aqui o princípio do não-confisco, também adotado no Brasil, de forma a permitir o contribuinte a desenvolver atividade econômica para sua subsistência sem que o Estado o impeça por meio da tributação, que poderia levá-lo a situação de miséria.

Havia uma extensa lista de bens⁸³ que poderia integrar o patrimônio do contribuinte e não sofrer tributação ou sofrer apenas parcialmente. Apenas para exemplificar os bens que não sofreriam tributação: os objetos de antiguidade com mais de 100 anos de idade, objetos de arte ou de coleção, assim como os veículos de coleção que apresentarem característica histórica incontestável ou uma originalidade em sua técnica capaz de ter influenciado o desenvolvimento de automóveis ou de motocicletas.

⁸² **Les biens professionnels exonérés.** Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=WVNTRZ3POWRV3QFIEIPSFEY?typeP=Page=cpr02&docOid=documentstandard_1765&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

⁸³ **Les autres biens exonérés.** Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=0QA53ZXSBYBFPQFIEIQCFEY?typeP=Page=cpr02&docOid=documentstandard_1766&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

Para se declarar o ISF, os contribuintes deveriam preencher uma declaração⁸⁴ com suas informações pessoais e declarando os bens que possuíam, seja para que fossem tributados ou isentos de tributação.

O ISF era um imposto o qual os legisladores brasileiros tentam se basear para se criar o polêmico imposto sobre grandes fortunas, previsto desde a promulgação da Constituição de 1988 e até hoje não instituído. É certo que a matéria é de extrema complexidade e sua delimitação é objeto de debates infundáveis. O que ocorre é que o sistema tributário brasileiro sofre alguns entraves, seja pela ausência do imposto sobre grandes fortunas, seja pela alta carga tributária que caracteriza o sistema, tido por como um sistema ainda regressivo.

Necessário destacar que o referido imposto na França vem sendo alvo de duras críticas de renomados economistas e pela própria população, que gerou uma enorme insegurança jurídica e perda da confiança da população francesa. Muitas pessoas detentoras de grandes fortunas mudaram seu domicílio fiscal para países vizinhos que possuíam menor carga tributária. O episódio que ficou mais conhecido para fugir do referido imposto foi quando o ator Gerard Depardieu abriu mão de sua cidadania francesa e adquiriu a cidadania russa em 2013, onde paga atualmente somente 6% de imposto de renda e está registrado como autônomo.

No capítulo seguinte serão abordados os principais projetos e discussões para tributação de grandes fortunas bem como a necessidade de uma reforma tributária do sistema brasileiro, visando aplicar verdadeiramente os princípios de Direito Tributário para se atingir a justiça fiscal e um Estado onde o recolhimento de receita oriunda da tributação seja feita de maneira mais justa.

⁸⁴ **Fiche descriptive formulaire.** Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_7594/fichedescriptiveformulaire_7594.pdf> Acesso em: 05 jul. 2015.

Capítulo 3 – Tributação nas Grandes Fortunas e a Reforma Tributária

A implantação de mecanismos no sistema tributário brasileiro que diminua a regressividade na arrecadação de impostos tem se mostrado cada vez mais desafiadora. Em um período onde a crise econômica assola o país, a manutenção da máquina pública se mostrando cada vez mais onerosa, dívidas internas e externas em crescimento, estuda-se a implementação de uma tributação específica sobre grandes fortunas, não só para aumentar a arrecadação mas, na visão do Governo, proporcionar maior “justiça fiscal”. Todavia, essa forma de tributação, que já vem sendo postergada há mais de 20 anos em razão de sua polêmica, pode promover fuga de investimentos, bem como fragilizar ainda mais a credibilidade do Estado Brasileiro, que tem se agigantado em sua manutenção nas últimas décadas e não tem retornado em melhorias para a população.

3.1 Imposto sobre Grandes Fortunas

Previsto no art. 153, VII, é competência da União instituir, por meio de lei complementar, impostos sobre grandes fortunas (IGF). Contudo, ainda não foi regulamentado por uma série de questões políticas e econômicas ao longo desses 27 anos.

A primeira tentativa de regulamentar o imposto ocorreu em 1989, quando o Senado aprovou um Projeto de Lei Complementar (PLP 202/89) de autoria do então senador Fernando Henrique Cardoso, que determinava a imediata entrada em vigor do IGF, contudo, não foi bem aceito pelos partidos de oposição da época que alegavam imperfeições no projeto. Uma delas seria a dedução dos valores a serem pagos do imposto de renda.

Um dos principais problemas que persistem para a criação desse imposto é a dificuldade em se definir o patrimônio do contribuinte e qual seria o parâmetro para grandes fortunas. Como então resolver essa lacuna legislativa sem criar novas injustiças? Existem alguns projetos envolvendo a tributação das grandes fortunas, dentre os quais podemos citar: o PLP 26/2011, de iniciativa do deputado Amauri Teixeira (PT/BA), o PLP 62/2011, de iniciativa do deputado Cláudio Puty (PT/PA), o PLP 130/2012, de iniciativa do deputado Paulo Teixeira (PT/SP) e o PLP 48/2011, de iniciativa do deputado Dr. Aluizio (PV/RJ), sendo que este último cria a

contribuição social das grandes fortunas, além de outras providências, visando financiar a saúde pública. Esse último projeto será discutido no tópico seguinte.

Recentemente foram propostos ainda o PLP 2/2015, de iniciativa do deputado Sarney Filho (PV/MA), PLP 6/2015, de iniciativa da deputada Hissa Abrahão (PPS/AM), PLP 10/2015, de iniciativa da deputada Jandira Feghali (PC do B/RJ) e o PLP 11/2015, de iniciativa do deputado Almir Assunção (PT/BA).

Os projetos de lei acima citados foram apensados ao PLP 277/2008, de autoria da deputada Luciana Genro (PSOL/RS) e dos deputados Chico Alencar (PSOL/RJ) e Ivan Valente (PSOL/SP), o principal a tramitar na Câmara dos Deputados.

Vejamos então o que é proposto pelo PLP 277/2008⁸⁵. Em seu art. 1º é previsto que o fato gerador seria a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a dois milhões de reais. De acordo com o art. 2º, seriam contribuintes desse imposto as pessoas físicas domiciliadas no Brasil, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país. Em relação ao conceito de fortuna, um dos grandes entraves do projeto por haver muita discordância sobre a matéria, o art. 3º conceitua como o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte. Existem algumas exclusões:

- 1) Os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);
- 2) Os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei;
- 3) Outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

O conjunto de bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, salvo as exclusões acima elencadas, é a base de

⁸⁵ **PLP 277/2008**. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=06E6E51F82F59E478FBEF3FDEBAD698A.node2?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acesso em: 02 ago. 2015.

cálculo do imposto. Em seguida, o §1º do art. 4 dispõe como seriam avaliados alguns bens. São eles:

- 1) Os imóveis, pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situado no exterior, pelo custo de aquisição;
- 2) Os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial, pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável;
- 3) Os demais, pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte.

Também foi versado o que seria considerado custo de aquisição, no §2º:

- 1) Dos bens adquiridos por doação, o valor do declarado pelo doador ou, na falta de declaração, o valor de mercado na data da aquisição;
- 2) Dos bens havidos por herança ou legado, o valor que tiver servido de base para a partilha;
- 3) Dos bens adquiridos por permuta, o custo de aquisição dos bens dados em permuta, atualizado monetariamente;
- 4) Dos bens adquiridos em liquidação de pessoa jurídica ou de valor mobiliário, o custo de aquisição das participações ou valores liquidados, atualizado monetariamente.

É perceptível que houve a preocupação em se tributar a transferência patrimonial para a construção de uma grande fortuna, de forma a evitar possíveis fraudes relativas à dissimulação de patrimônio.

No art. 5º constam as alíquotas que seriam aplicadas ao patrimônio do contribuinte:

- 1) Classe de valor de patrimônio (em R\$) até R\$ 2.000.000,00: isento;
- 2) Classe de valor de patrimônio (em R\$) de R\$ 2.000.000,01 a R\$ 5.000.000,00: alíquota de 1%;

- 3) Classe de valor de patrimônio (em R\$) de R\$ 5.000.000,01 a R\$ 10.000.000,00: alíquota de 2%;
- 4) Classe de valor de patrimônio (em R\$) de R\$ 10.000.000,01 a R\$ 20.000.000,00: alíquota de 3%;
- 5) Classe de valor de patrimônio (em R\$) de R\$ 20.000.000,01 a R\$ 50.000.000,00: alíquota de 4%;
- 6) Classe de valor de patrimônio (em R\$) acima de R\$ 50.000.000,00: alíquota de 5%.

O montante do imposto seria a soma das parcelas determinadas mediante aplicação da alíquota sobre o valor compreendido em cada classe, como versa o §1º do mesmo artigo.

Outro ponto importante de se analisar é a forma que esse imposto teria o seu lançamento feito. O legislador optou que o lançamento do imposto fosse feito baseado em declaração do contribuinte na forma da lei, da qual deverão constar todos os bens do seu patrimônio, e respectivo valor. Essa redação dada pelo art. 6º do projeto de lei em muito se assemelha a declaração do imposto de solidariedade sobre a fortuna (ISF) da França, que também possui essa forma de lançamento por declaração do contribuinte⁸⁶.

Importante lembrar que os valores dos bens que são tratados nos parágrafos do art. 4º, terão a expressão monetária atualizada para a data da ocorrência do fato gerador, com base em índice que traduza a variação do poder aquisitivo da moeda nacional. Da mesma forma, os valores constantes no art. 1º, art. 3º, §2º, que versa sobre os bens excluídos do patrimônio que se determinaria a fortuna e o art. 5º, que versa das classes de patrimônio e as alíquotas a elas aplicadas. Dessa forma, os valores previstos na lei não ficariam defasados com a inflação a medida que os anos e eventuais mudanças no mercado que ocorressem de maneira a desvalorizar os bens que integrassem o patrimônio.

Por fim, o legislador prevê uma responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas, sempre que houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a

⁸⁶ **Fiche Descriptive Formulaire.** Disponível em: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_7594/fichedescriptiveformulaire_7594.pdf> Acesso em: 05 jul. 2015.

sua apresentação sob valor inferior ao real. Assim, seriam punidos aqueles contribuintes que se valessem de meios ilícitos a fim de não pagar o imposto instituído.

Mesmo que o tema ainda esteja em discussão em razão da grave situação econômica do país, conclui-se que a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas poderia desencadear uma evasão de investimentos estrangeiros e além de não corrigir a desigualdade na carga tributária entre os contribuintes da maneira correta.

A criação do imposto não aparenta ser a melhor saída visto que o conceito de fortuna está diretamente ligado ao patrimônio do contribuinte. Hoje, a tributação sobre o patrimônio no Brasil é ínfima se comparada com outros impostos, como por exemplo o ICMS.

A regressividade na carga tributária brasileira é um problema muito mais complexo que não seria resolvido somente com a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual o legislador constituinte não foi sábio em querer instituir.

3.2 Contribuição Social sobre Grandes Fortunas

Outra ideia de se tributar as grandes fortunas nasceu com o PLP nº 48/2011⁸⁷, proposto pelo deputado federal Dr. Aluizio (PV/RJ) que cria a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF) como forma de garantir recursos a saúde, visto que sofreu uma emenda para que toda a arrecadação proveniente da CSGF seja direcionada exclusivamente a serviços e ações relacionados à saúde e os valores recolhidos ao Fundo Nacional de Saúde (FNS) para o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS).

Explanando o projeto sinteticamente, com as devidas alterações dadas pela relatora, indica que o fato gerador seria a titularidade, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, de bens e direitos em montante superior ao valor patrimonial constante na mesma lei. Já os contribuintes seriam as pessoas físicas domiciliadas no país, as pessoas físicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no país e o espólio das pessoas físicas referidas anteriormente. No caso

⁸⁷ **PLP 48/2011**. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C4F22CB478F02F373D6E4302EE845338.node2?codteor=867383&filename=PLP+48/2011> Acesso em: 02 ago. 2015.

das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e que detenham patrimônio no país, se designaria como responsável por substituição em relação aos seus proprietários (Redação dada pela Emenda nº 4⁸⁸).

Já a base de cálculo da contribuição seria o montante total dos bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte e de seus dependentes, com algumas exclusões elencadas no art. 4º do projeto.

A forma como os bens que integrassem o patrimônio seriam avaliados estão elencados no art. 5º, dentre as quais podemos citar, nos casos de bens imóveis e veículos automotores, seriam utilizados os valores correspondentes às bases de cálculo do ITR, IPVA e IPTU. No caso de bens e direitos detidos no exterior ou denominados em moeda estrangeira, o valor do bem ou direito em 31 de dezembro, convertido em reais pela taxa de câmbio de venda da moeda estrangeira na mesma data.

Analisemos agora as alíquotas da CSGF. A proposta original em seu art. 6º previa 6 alíquotas a serem cobradas dos contribuintes com patrimônio acima de R\$ 5,52 milhões, com variação de 0,55% a 1,8% do valor da fortuna, da seguinte forma:

- 1) De R\$ 5.520.000,01 a R\$ 9.039.000,00: alíquota de 0,55%, sendo a parcela deduzida R\$ 30.360,00;
- 2) De R\$ 9.039.000,01 a R\$ 17.733.000,00: alíquota de 0,75%, sendo a parcela deduzida R\$ 48.438,00;
- 3) De R\$ 17.733.000,01 a R\$ 27.876.000,00: alíquota de 1%, sendo a parcela deduzida R\$ 92.770,50;
- 4) De R\$ 27.876.000,01 a R\$ 53.199.000,00: alíquota de 1,30%, sendo a parcela deduzida R\$ 176.398,50;
- 5) De R\$ 53.199.000,01 a R\$ 115.851.000,00: alíquota de 1,65%, sendo a parcela deduzida R\$ 362.565,00;
- 6) Acima de R\$ 115.851.000,01: alíquota de 1,80%, sendo a parcela deduzida R\$ 536.371,50.

⁸⁸ **Comissão de Seguridade Social e Família – Projeto de Lei Complementar nº 48/2011: Emenda nº 4.** Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=867383&filename=PLP+48/2011>. Acesso em: 04 jun. 2015.

Interessante observar que o deputado federal autor do projeto se baseia na legislação francesa que prevê o *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna), cuja estrutura de alíquotas foi convertida para a moeda nacional, servindo de parâmetro para sua iniciativa.

Na França, o imposto era devido a partir de patrimônio superior a 800.000 euros, como dito anteriormente e a alíquota máxima, de 1,8%, incide sobre patrimônios acima de 16.790.000 euros. Para não haver qualquer argumento de inconstitucionalidade, visando alcançar somente as grandes fortunas, triplicou-se os valores previstos no imposto francês.

Alega também que dada a realidade brasileira a época, ninguém discordaria que um patrimônio superior a R\$ 5 milhões seria considerado como grande fortuna. Mais uma vez se nota a subjetividade em se conceituar o que seria uma grande fortuna, algo que também pode variar de acordo com a realidade econômica do país em determinado período, a exemplo da inflação.

Ainda baseados na legislação francesa, descontar-se-ia 30% no valor tributável do imóvel, no caso de ele servir como residência do contribuinte e para a dedução da CSGF em até 75% do valor das doações efetuadas pelos contribuintes às universidades públicas.

A relatora do projeto na Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara, deputada Jandira Feghali (PC do B/RJ), trouxe dados importantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil do ano de 2008 em seu voto. Verificou-se que mais de 26 mil contribuintes possuem patrimônio acima de R\$ 5 milhões até R\$ 10 milhões, mais de 10 mil contribuintes com patrimônio acima de R\$ 10 milhões até 20 milhões, mais de 5 mil contribuintes com patrimônio acima de R\$ 20 milhões até R\$ 50 milhões, pouco mais de 1,3 mil contribuintes com patrimônio acima de R\$ 50 milhões até R\$ 100 milhões e finalmente quase 1 mil contribuintes com patrimônio acima de R\$ 100 milhões. A expectativa de arrecadação seria de R\$ 12,8 bilhões, de acordo com tabela anexada em seu voto.

Visando aperfeiçoar a matéria, apresentou emenda⁸⁹ a proposta, onde se previa nove alíquotas a serem pagas anualmente:

⁸⁹ **Comissão de Seguridade Social e Família – Projeto de Lei Complementar nº 48/2011: Emenda nº 6.** Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=867383&filename=PLP+48/2011>. Acesso em: 04 jun. 2015.

- 1) 0,4% (entre R\$ 4 milhões e R\$ 7 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 16.000,00;
- 2) 0,5% (acima de R\$ 7 milhões a R\$ 12 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 23.000,00;
- 3) 0,6% (acima R\$ 12 milhões a R\$ 20 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 35.000,00;
- 4) 0,8% (acima R\$ 20 milhões a R\$ 30 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 75.000,00;
- 5) 1% (acima R\$ 30 milhões a R\$ 50 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 135.000,00;
- 6) 1,2% (acima R\$ 50 milhões a R\$ 75 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 235.000,00;
- 7) 1,5% (acima R\$ 75 milhões a R\$ 120 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 460.000,00;
- 8) 1,8% (acima R\$ 120 milhões a R\$ 150 milhões) com parcela a deduzir de R\$ 820.000,00;
- 9) 2,1% para aqueles com patrimônio acima de R\$ 150 milhões, com parcela a deduzir de R\$ 1.270.000,00.

Com essa nova configuração de alíquotas, a relatora diz que a expectativa de arrecadação chegaria a quase R\$ 14 bilhões, sendo que R\$ 10 bilhões viriam dos contribuintes com patrimônio acima de R\$ 150 milhões. Seria de fato uma grande arrecadação a se destinar a saúde, visto que, ainda existem milhares de famílias brasileiras sem acesso a serviços básicos de saúde devido a falta de recursos para se ampliar o acesso a saúde bem como melhorar os serviços já existentes. A relatora ainda apresenta dados que revelam que em países com sistemas universais de saúde o gasto público corresponde, em média, a 6,5% do Produto Interno Bruto (PIB) enquanto que no Brasil corresponde a apenas 3,7% e cerca de 75% dos países do mundo possuem uma proporção de gasto público em saúde maior que a do Brasil, justificando dessa maneira um maior investimento na saúde pública.

A contribuição seria lançada com base em declaração do contribuinte, na forma do regulamento, aplicando-se, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referentes a lançamento, processo administrativo, penalidades,

administração, fiscalização e cobrança, sendo os três últimos de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Muitos acreditam que com a regulamentação das grandes fortunas, dar-se-ia um grande passo rumo à reforma tributária no Brasil que há muito vem sendo discutida mas que verdadeiramente ainda não ocorreu. A tributação atualmente se concentra sobre o consumo e muito pouco sobre o patrimônio.

Uma reforma tributária que proporcionasse um sistema de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte e do seu patrimônio aliviaria a pesada carga tributária sobre os contribuintes mais pobres, se tributando devidamente aqueles com maior poder aquisitivo e detentores de um grande patrimônio.

O PLP 10/2015, de iniciativa da Deputada Federal Jandira Feghali segue a mesma linha de pensamento do projeto acima explanado, com algumas pequenas diferenças em relação às alíquotas e o valor do patrimônio em que elas incidiriam.

Vejamos agora alguns problemas do sistema tributário brasileiro e como poderiam ser solucionados, de forma a proporcionar maior justiça fiscal.

3.3 Problemas do sistema tributário brasileiro e propostas de reforma tributária

O Sistema Tributário Nacional está regulamentado pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66, que foi recepcionada pela Constituição como lei complementar no ADCT, art. 34, §5º).

No sistema tributário brasileiro ainda predominam tributos indiretos com nítida tendência regressiva, tendo em vista que incidem sobre o consumo e são cobrados de maneira embutida nos preços, ou seja, as famílias mais pobres pagam mais impostos, proporcionalmente à renda que possuem do que as mais ricas quando consomem o mesmo produto.

Em um regime tributário e fiscal ideal, a arrecadação de tributos deve ser progressiva, ou seja, quem possui mais renda deve pagar mais. Já num sistema de caráter regressivo existe um problema para o desenvolvimento social e econômico do país, pois há maior concentração de renda do que distribuição.

Não há dúvidas de que o tema “reforma tributária” é muito polêmico. É um assunto complexo, pois existem vários pontos de vista envolvidos, como o político, econômico, social e jurídico. A reforma tributária tem como foco reduzir os efeitos negativos da tributação sobre a economia brasileira, permitindo assim acelerar o

crescimento, como também reduzir a guerra fiscal entre estados, eliminar a cumulatividade dos tributos e minimizar a complexidade do sistema.

De fato a carga tributária é excessiva no Brasil. Em 2008 ela bateu recorde histórico⁹⁰, para um PIB de R\$ 2,88 trilhões foram arrecadados R\$ 1,034 trilhão, somatório da arrecadação pelos municípios, estados e pela União. Um estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES⁹¹ mostra a injustiça do atual sistema tributário nacional, sobre o qual se pode elencar alguns problemas que se relacionam:

- 1) Regressividade e carga tributária mal distribuída;
- 2) Baixo retorno social em relação à carga tributária;
- 3) A atividade produtiva e a geração de empregos não são incentivadas pela tributação;
- 4) Há ausência de cidadania tributária

A injustiça do atual sistema é perceptível com a elevada participação dos tributos indiretos como o IPI, ICMS, ISS e II, que incidem sobre a produção e o consumo que resultam em quase metade do total arrecadado pelo Fisco. Exemplificando, um contribuinte de baixa renda e um contribuinte mais rico pagam o mesmo imposto sobre o mesmo produto consumido. Já os impostos diretos que incidem sobre a renda e a propriedade como o IR, IPTU, IPVA, ITR, ITBI e ITCMD são responsáveis por uma pequena parcela do que é arrecadado. Com uma carga tributária tão elevada, a sociedade deveria ter como retorno do pagamento de seus tributos serviços públicos de melhor qualidade, o que de fato não ocorre.

No que tange ao não incentivo na geração de empregos, a elevada tributação sobre a folha de pagamentos reduz a possibilidade de investimentos em qualificação da mão de obra, prejudicando a produtividade, levando muitos trabalhadores a informalidade. Em relação a ausência de cidadania tributária, nota-se que as pessoas não gostam de pagar tributos visto que o retorno social não condiz com o montante pago por elas, fazendo com que muitas procurem meios ilícitos de burlar o sistema.

⁹⁰ FERNANDES, Adriana, **Receita: Carga Tributária em 2008 é Recorde Histórico**, Agência Estado – Economia – 07.07.2009.

⁹¹ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, Relatório de Observação Nº 1, Brasília, junho de 2009.

Sidney Stahl⁹² em seu posicionamento apresenta os principais objetivos da reforma tributária:

Simplificar e desburocratizar o sistema tributário, reduzindo significativamente o número de tributos e o custo de cumprimento das obrigações acessórias pelas empresas; aumentar a formalidade; destinar mais eqüitativamente a carga tributária para que os que hoje pagam impostos paguem menos e aqueles que não cumprem as suas obrigações passem a contribuir; eliminar as distorções da estrutura tributária, diminuindo o custo dos investimentos, das exportações; eliminar a guerra fiscal; avançar com a política de desoneração; reduzir os custos tributários para as empresas formais, para os consumidores, ampliando a competitividade do país; aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional com mecanismos eficientes para o desenvolvimento das regiões mais pobres

Além de simplificar o sistema tributário e se reduzir os impostos indiretos, é necessário também um efetivo combate a sonegação fiscal. De nada adianta se fazer uma reforma tributária nos dispositivos legais e não se construir uma administração tributária capaz efetivar as mudanças. Sugere-se também uma reavaliação nas isenções, remissões, anistias e outras formas de renúncia fiscal, para evitar que eles sejam concedidos a quem não precisa.

Um ponto chave na reforma tributária seria estabelecer novos critérios para a distribuição dos recursos arrecadados entre União, estados e municípios. A Constituição determina a transferência de recursos arrecadados entre os entes da Federação. A União repassa recursos para estados e municípios e os estados repassam para os municípios. Esse sistema de repasse atualmente vem aumentando a desigualdade. Os recursos devem corresponder aos encargos dos entes federados.

Outra sugestão interessante seria diminuir os impostos indiretos que incidem sobre o consumo e se aumentar os impostos sobre patrimônio, que hoje arrecadam muito pouco se juntos comparados. O IPVA é um imposto que deveria incidir em todos os meios de transporte, como iates, barcos, lanchas, aviões, helicópteros e veículos automotores. O STF entende que apenas os veículos automotores são passíveis da tributação:

Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85).

⁹² STAHL, Sidney, **A Reforma Tributária – Qual é o Motivo?** Arquivo Mensal, junho/2009.

Precedentes.155IIICF/88CF/6701273. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁹³

Aqui se verifica uma grande injustiça fiscal, desrespeitando assim o princípio constitucional da capacidade contributiva. Se o imposto incidisse sobre todos os meios de transporte, a tributação sobre o patrimônio seria maior, servido de base para se avaliar a capacidade contributiva dos proprietários e tornar o sistema tributário mais justo.

Por fim, deveria haver mais campanhas educativas, a exemplo do Programa Nacional de Educação Fiscal, da ESAF, para se fortalecer a cidadania tributária, visando o comprometimento dos contribuintes com suas obrigações tributárias. Embora não seja agradável pagar tributos e apesar das falhas ainda existentes no sistema devem se conscientizar que são eles que movimentam a máquina estatal e fazem o país funcionar, para atender as necessidades da sociedade e promover o bem comum. Juntamente com as campanhas, a receita tributária deve ser aplicada com transparência e seguindo padrões éticos, com combate à sonegação fiscal, corrupção e desvio de dinheiro público. Os sonegadores deverão ser punidos com mais rigor, independentemente de sua posição econômica, social ou política, visto que a impunidade por parte do Estado gera a revolta, descrença e indiferença por parte dos contribuintes que cumprem suas obrigações.

Com isso, trilhar-se-á um caminho mais justo, de forma a se construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, ideais ainda tão sonhados, que gradativamente podem ser alcançados.

⁹³ RE 379572 RJ , Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 10/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870

CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto ao longo desse trabalho, nota-se o extenso caminho a ser percorrido pelo Brasil em prol de uma sociedade mais justa no que tange à tributação. As pequenas reformas feitas até o momento em nosso sistema tributário não atendem às necessidades dos brasileiros, que sofrem cada vez mais com a alta carga tributária. É necessário lembrar o que está previsto no art. 7º, inciso IV:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes

O salário mínimo hoje vigente⁹⁴ em R\$ 788,00 está muito longe de atender as necessidades previstas no dispositivo constitucional acima transcrito. Como foi bastante ressaltado nesse trabalho, é necessário que a tributação mude o seu foco, diminuindo a incidência sobre os tributos indiretos que massacram verdadeiramente os mais pobres, e se tributando mais o patrimônio, seja majorando os impostos sobre ele incidentes.

No que tange ao imposto sobre grandes fortunas, aparenta ser uma aberração jurídica, visto que o conceito de “fortuna” termina por esbarrar no conceito de “patrimônio”, e da forma que vem querendo ser aplicada pode terminar por ser considerada ilegítima. Não só isso, a experiência vivida recentemente na Europa e principalmente na França, país que o Brasil se pautou na construção de grande parte da legislação e princípios tributários, desencoraja a regulamentação do referido imposto, que se aplicado certamente irá afugentar investimentos estrangeiros e incentivará ainda mais a sonegação tributária e num cenário mais drástico pode até desencadear na mudança de domicílio fiscal de algumas pessoas físicas e jurídicas.

⁹⁴ **Salário mínimo brasileiro.** Disponível em:

<<http://www.portalbrasil.net/salariominimo.htm#sileiro>> Acesso em: 05 abr. 2015.

Vale lembrar o que dizem os três primeiros artigos da Declaração Universal de Direitos à Justiça Fiscal, citados no primeiro capítulo deste trabalho:

Art. 1º Toda lei fiscal deve ser objeto de um verdadeiro debate democrático e levar em conta as noções de interesse geral de redistribuição, de justiça e de progressividade das imposições;

Art. 2º Toda pessoa física ou jurídica deve contribuir aos impostos em função do conjunto de seus rendimentos e/ou benefícios, bem como sobre o capital acumulado;

Art. 3º Todo sistema fiscal deve privilegiar os impostos diretos por serem mais justos que os impostos indiretos; (...)

O princípio da capacidade contributiva, apesar de estar previsto expressamente na Constituição Federal, não está sendo buscado efetivamente pelo Estado brasileiro. O que se verifica hoje são políticas fiscais de baixa efetividade no que tange à isonomia tributária e principalmente à capacidade contributiva, visto que a forma como a população é tributada, sem dúvidas, é injusta e o retorno para a sociedade daquilo que é recolhido pelo Fisco não condiz com o montante arrecadado. Países desenvolvidos que possuem carga tributária mais elevada que a brasileira investem de maneira eficaz em políticas públicas e na infraestrutura do país, sendo estas referências no mundo todo. Além do sistema tributário brasileiro estar há anos defasado, existem problemas também na Administração Pública no que tange à fiscalização daquilo que é recolhido, bem como a destinação desse montante.

Nota-se um verdadeiro descaso com a sociedade por não ter havido até os dias atuais uma reforma tributária efetiva. É certo que tal reforma deve ser amplamente discutida para que não seja implementada de maneira ainda mais lesiva ao contribuinte, mas deixar de ser aprovada por questões políticas e por influência dos cidadãos mais ricos é algo que não pode ser admitido.

A tributação sobre grandes fortunas é algo mais do que necessário para se diminuir a desigualdade tributária existente, como também amenizar a concentração de renda. Acredita-se que a melhor forma de se tributar as grandes fortunas seja por meio do imposto, tendo em vista que o montante arrecadado pode ser direcionado para as áreas que mais precisam de investimento no país, como a saúde e a educação.

O projeto que cria a Contribuição Sobre Grandes Fortunas é uma iniciativa louvável pelos seus idealizadores, mas destinar o que for arrecadado com essa

modalidade de tributação apenas para o custeio da saúde pública faz retornar a ideia de uma nova CPMF, extinta em dezembro de 2007.

Os impostos que incidem sobre patrimônio também devem passar pela reforma tributária de modo a se tributar progressivamente os contribuintes de acordo com o patrimônio construído.

Concluindo, a fiscalização tributária deve ser intensificada com o intuito de se prevenir eventuais fraudes e punir de maneira rígida aqueles que se valerem de meios ilícitos para não pagar os impostos devidos. Fiscalizando a destinação daquilo que é arrecadado bem como sua aplicação, certamente, se construiria um país com menos desigualdades. Almejamos um Estado que atenda pobres e ricos na medida de suas necessidades, de forma que o crescimento econômico seja sinônimo de um crescimento social, minimizando as mazelas ainda existentes. Ao se acreditar num ideal de sociedade justa e realizar as devidas mudanças com o intuito de atingir esse ideal, talvez, seja o início para transformar esse país verdadeiramente num país de todos.

REFERÊNCIAS

- ASSIS, Geovana Oliveira de. **Direito tributário na perspectiva dos direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 3a ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1988
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. Ed. Ver., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.
- BARRETO, Aires F. IPTU: **Progressividade e Diferenciação**. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo/SP, nº 76, janeiro de 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BLUM, Walter J.: Kalven Jr., Harry. **The uneasy case for progressive taxation**. 2nd ed. Chicago: University of Chicago Press, 1963.
- BRACHET, Bernard. **Manuel de droit fiscal. Capacité em Droit et Etudes équivalentes**. Paris: Librairie Generale de Droit et Jurisprudence, 1972.
- BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 29**, de 13 de setembro de 2000.
- BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003.
- BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 22. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, Relatório de Observação Nº 1, Brasília, junho de 2009.

COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário, n. 55, 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. Coleção estudos de direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

DELLAGNELO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. **Direito tributário: princípios à luz da CF/88 e CTN**. 1ª ed. (ano 2002), 3ª tir. Curitiba: Juruá, 2004.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011.

DERUEL, François. **Finances publiques : Droit Fiscal**. Troisième édition. Paris : Mementos Dalloz, 1978.

DOUVIER, Pierre-Jean. **Droit Fiscal dans les relations internationales**. Paris : Editions A. Pedone, 1996.

FERNANDES, Adriana, **Receita: Carga Tributária em 2008 é Recorde Histórico**, Agência Estado – Economia – 07.07.2009

FERRAGUT, Maria Rita (Coord.) **Direito tributário eletrônico**. São Paulo : Saraiva, 2010.

FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FISCHER, Octavio Campos (Coor.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FORMERY, Louis. **Les impôts en France. Introduction générale. Les contributions directes – les douanes**. Paris: Presses Universitaires de France, 1946.

FREITAS, Juarez. **As Grandes Linhas da Filosofia do Direito**. 3.ed. Rio Grande do Sul: EDUCS, 1986.

GALVAO, Paulo Braga. **Os Direitos sociais nas constituições**. São Paulo: LTR, 1981.

GEFFROY, Jean-Baptiste. **Grands problèmes fiscaux contemporains**. Première édition. Paris : Presses Universitaires de France, 1993.

LEMME WEISS, Fernando. **Justiça Tributária: As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de tributo no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAGALHÃES, José Luiz. **Quadros de Direitos Humanos (sua história, sua garantia e a questão da indivisibilidade)**. São Paulo: Editora Juarez, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MIGUEZ, Gustavo. **A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicação desta aos casos concretos. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva.** In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Capacidade Contributiva. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política.** São Paulo: Nova Cultural, 2 vls., Coleção “Os Economistas”, [1848] 1996.

NICACIO, Antonio. **Primórdios do direito tributário brasileiro.** São Paulo: LTr, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** 2. Ed. rev. e atual da obra premiada pela Academia de Direito Tributário, Livro do Ano 1988. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PLATÃO, **A República.** Trad. Enrico Corvisieri. São Paulo: Nova Cultural, 2004.

ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária.** Prefácio de Ricardo Lobo Torres. São Paulo: MP Editora, 2006.

ROSIER, Camille. **Traité Théorique et pratique de législation fiscal.** Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1926.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 4. Ed. São Paulo : Saraiva, 2012

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2. Ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

SCHOENAUER, Christian; LOPEZ, Joël. **Droit Fiscal Principes et Applications.** Paris: Ed. ESKA, 1995.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos.** Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA, Renata Elaine. **Decisões em matéria tributária: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade.** São Paulo: Saraiva, 2009.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.** . 4 ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853.

STAHL, Sidney, **A Reforma Tributária – Qual é o Motivo?** Arquivo Mensal, junho/2009.

TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e capacidade contributiva.** In Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 4, 2001.

TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e Capacidade Contributiva.** Revista de Direito Tributário, n. 4, p. 125, abr./jun. 1978.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** Impresso no Brasil. Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TROBATAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal.** 4e ed. Paris: Dalloz, 1980.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** 2 Ed. revista e atualizada conforme a 2 Ed. italiana. Tradução e Notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurelio Greco. Malheiros Editores, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas.** Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010.

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

SITES:

Actualisation du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année 2011. Disponível em :

<http://www.toutsurlisf.com/documents/BOI_ISF_2011.pdf> Acesso em: 04 abr. 2015

BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Const_182_4.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 10 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 668. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em 12 mai. 2015.

Comissão de Seguridade Social e Família – Projeto de Lei Complementar nº 48/2011: Emenda nº 4. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=867383&filename=PLP+48/2011>. Acesso em: 04 jun. 2015.

Comissão de Seguridade Social e Família – Projeto de Lei Complementar nº 48/2011: Emenda nº 6. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=867383&filename=PLP+48/2011>. Acesso em: 04 jun. 2015.

Formulaire d'impôt de solidarité sur la fortune 2012. Disponível em:

<http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_7594/fichedescriptiveformulaire_7594.pdf> Acesso em: 05 jul. 2015.

ISF: ce qui change en 2012. Disponível em: <www.latribune.fr/vos-finances/impots/isf/20110923trib000651389/isf-ce-qui-change-en-2012.html>.

Acesso em: 28 jul. 2015

Les autres biens exonérés. Disponível em:

<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=0QA53ZXSBYBFPQFI EIQCFEY?typePage=cpr02&docOid=documentstandard_1766&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

Les biens imposables. Disponível em :
 <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=WVNTRZ3POWRV3QFIEIPSFEY?typePage=cpr02&docOid=documentstandard_1764&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

Les biens professionnels exonérés. Disponível em :
 <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=WVNTRZ3POWRV3QFIEIPSFEY?typePage=cpr02&docOid=documentstandard_1765&espld=1&temNvlPopUp=false>. Acesso em: 29 jul. 2015.

Loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989. Disponível em:
 <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000322103&dateTexte=>>>. Acesso em: 30 jul. 2015

LOI n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. Art. 4°, II. Disponível em:
 <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026288927&dateTexte=&categorieLien=id>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Coordenadas sobre o Direito de igualdade em matéria tributária e princípios constitucionais como instrumentos a dar efetividade à Justiça Fiscal.** Disponível em: <http://www.anfip.org.br/arqs-pdfs/mono_tributacao_cidadania_cledi_02062010.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2014.

PLP 277/2008. Disponível em:
 <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=06E6E51F82F59E478FBEF3FDEBAD698A.node2?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acesso em: 02 ago. 2015.

PLP 48/2011. Disponível em
 <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C4F22CB478F02F373D6E4302EE845338.node2?codteor=867383&filename=PLP+48/2011> Acesso em: 02 ago.2015.

Programa Nacional de Educação Fiscal. Disponível em:
 <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacaofiscal/Edu_Fiscal2008/INDEX.htm>
 > Acesso em: 05 mai. 2015.

Qui doit déclarer son ISF?. Disponível em:

<<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=UROIOYRG0I345QFIEIPSFY?typePage=cpr02&sfid=501&espld=1&communaute=1&impot=ISF&temNvipopUp=true>>. Acesso em: 04 jul. 2015.

Salário mínimo brasileiro. Disponível em:

<<http://www.portalbrasil.net/salariominimo.htm#sileiro>>. Acesso em: 05 abr. 2015.

Un impôt sur le patrimoine. Disponível em :

<<http://www.politique.net/impot-solidarite-fortune.htm>>. Acesso em: 04 jul. 2015.

JURISPRUDÊNCIA

RE 194036 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Julgamento: 24/04/1997, Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO, Publicação DJ 20-06-1997 PP-28490 EMENT VOL-01874-08 PP-01627

RE 179273, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 04/06/1998, DJ 11-09-1998 PP-00022 EMENT VOL-01922-04 PP-00672

RE 232063, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 09/02/1999, DJ 18-06-1999 PP-00027 EMENT VOL-01955-08 PP-01537

RE 229233 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Julgamento: 26/03/1999, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação DJ 25-06-1999 PP-00033, EMENT VOL-01956-09 PP-01895

AI-AgR 541221 / RJ - RIO DE JANEIRO, AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgamento: 09/08/2005, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação DJ 02-09-2005 PP-00022 EMENT VOL-02203-08 PP-01674

AI 629959 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/08/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-175 DIVULG 04-09-2012 PUBLIC 05-09-2012

RE 234105, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/1999, DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823

RE 227033, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 10/08/1999, DJ 17-09-1999 PP-00059 EMENT VOL-01963-04 PP-00729

RE 259339, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 09/05/2000, DJ 16-06-2000 PP-00040 EMENT VOL-01995-05 PP-00981

AI 456768 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01089 REVJMG v. 61, n. 194, 2010, p. 345-346

RE 466400 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 27/09/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00139

RE 601247 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012

RE 379572 RJ , Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 10/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870