

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* DA ESCOLA DE DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

ANDRÉ DECHICHI GROSSI

ITBI E PROGRESSIVIDADE FISCAL:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO/SP

2021

ANDRÉ DECHICHI GROSSI

ITBI E PROGRESSIVIDADE FISCAL:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do professor Doutor Rafael De Paulo Santos Cortez, apresentado para obtenção de Título de Mestre em Direito, Justiça e Desenvolvimento.

SÃO PAULO/SP

2021

ANDRÉ DECHICHI GROSSI

ITBI E PROGRESSIVIDADE FISCAL:
ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito, Justiça e Desenvolvimento.

Data da Defesa: 08 de abril de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Professor Doutor Rafael De Paula Santos Cortez
Filiação: IDP

Professor Doutor Marco Antônio Ribeiro Tura
Membro Externo

Professor Doutor André Luiz Sacconato
Membro Externo

DEDICO ESTE TRABALHO À KARINA,
PELOS INCENTIVOS E DELICIOSOS
CAFÉS DEBATENDO OS NOSSOS TEMAS.

SUMÁRIO:

INTRODUÇÃO	08
1. DESENVOLVIMENTO E SEGURANÇA JURÍDICA	21
1.1. Segurança Jurídica Tributária.....	26
2. AS CONTROVÉRSIAS ENTRE A PROPORCIONALIDADE E A PROGRESSIVIDADE FISCAL	30
2.1. O Debate sobre a Classificação dos Tributos em Reais e Pessoais e seu Reflexo na Progressão Fiscal.....	31
2.2. Análise das Decisões do STF Relacionadas à Progressão Fiscal dos Tributos Reais.....	35
2.2.1. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 153.771/MG – 1996.....	36
2.2.2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 234.105/SP – 2003.....	40
2.2.3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 423.768/SP – 2010.....	42
2.2.4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 562.045/RS – 2013.....	45
3. AS MATRIZES IDEOLÓGICAS DA PROGRESSIVIDADE	53
3.1. O ideal da justiça distributiva.....	53
3.2. A Revolução Francesa como marco ideológico para a compreensão do conteúdo da progressividade fiscal.....	57
3.3. A inauguração da progressividade no Brasil pelas contribuições de Ruy Barbosa.....	59
4. PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DA PROGRESSIVIDADE	63
4.1. Capacidade contributiva.....	63
4.2. Teoria da igualdade tributária.....	68
4.3. Aplicação da Teoria da Igualdade à Progressão Fiscal do ITBI.....	71
5. A CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSÃO FISCAL DO ITBI	74
6. CONCLUSÃO	82
BIBLIOGRAFIA	86

RESUMO

Chama a atenção para este trabalho o fato de que nenhuma das 26 capitais brasileiras, o Distrito Federal e os 300 (trezentos) Municípios do Estado de São Paulo pesquisados adotam a progressividade fiscal do ITBI, o que demonstra que há insegurança jurídica para o exercício da competência tributária por estes entes federativos, podendo implicar em prejuízo ao desenvolvimento econômico e à justiça fiscal no Brasil.

Essa situação de severa restrição ao exercício da competência tributária municipal para a instituição do ITBI, decorre de o STF ter declarado a inconstitucionalidade de diversas legislações municipais que adotaram a progressividade fiscal, bem como editado a súmula nº 656 nesse sentido, o que levou à revogação de inúmeras outras leis, pelos próprios Municípios, implicando no banimento das alíquotas progressivas desse tributo no Brasil.

Nesse contexto, no presente trabalho, analisei a constitucionalidade da progressão fiscal do ITBI, em razão do valor do imóvel, sob a ótica dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, concluindo que a mesma é constitucional, razão pela qual entendi superada a súmula nº 656/STF, a qual merece ser revogada, a fim de trazer segurança jurídica tributária aos Municípios, para a edição de leis que adotem a referida progressividade.

Utilizei o método de abordagem dedutivo, com revisão bibliográfica, haja vista que vou partir dos conceitos gerais de capacidade contributiva e igualdade tributária, para verificar se a progressividade fiscal realiza ou ofende seu conteúdo.

Palavras-chave: Progressividade fiscal. Tributos reais. ITBI. Constitucionalidade.

ABSTRACT

Call attention for this work the fact that none of the 26 Brazilian capitals, the Federal District and the 300 (three hundred) Municipalities of the State of São Paulo surveyed adopt the fiscal progressivity taxation of the ITBI, which demonstrates that there is legal uncertainty for the exercise of tax competence by these federative entities, which may result in damage to economic development and fiscal justice in Brazil.

This situation of severe restriction to the exercise of municipal tax jurisdiction for the institution of the ITBI, stems from the STF having declared the unconstitutionality of several municipal laws that adopted fiscal progressivity, as well as editing the summary n. 656 in this sense, which led to the revocation of for other laws, by the Municipalities themselves, implying a ban on progressive rates of this tax in Brazil.

Thus, in the present work, I analyzed the constitutionality of the ITBI's tax progression, due to the value of the property, from the perspective of the principles of tax equality and ability to pay, concluding that it is constitutional, which is why I understood that precedent n. 656/STF, which deserves to be revoked, in order to bring tax security to the Municipalities, for the edition of laws that adopt the active progressivity.

I used the deductive approach method, with bibliographic review, considering that I started from the general concepts of ability to pay and tax equality, to verify if the fiscal progressivity accomplishes or concludes its content.

Keywords: Fiscal progressivity. Real taxes. ITBI. Constitutionality.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é responsável por grande parte da arrecadação tributária nos municípios brasileiros. No município de São Paulo, só no primeiro semestre de 2019, a soma arrecadada ultrapassou um bilhão de reais¹, o que superou, por exemplo, a arrecadação total dos repasses do Simples Nacional para aquele Município. Dados estes que também demonstram, em contrapartida, que referido tributo representa relevante carga tributária para os contribuintes brasileiros.

No entanto, se observa que o Brasil vivencia cenário de grande insegurança jurídica, quanto ao exercício dessa competência tributária pelos Municípios, na medida em que existem posições doutrinárias e decisões jurisprudências antagônicas sobre a possibilidade da progressão fiscal de suas alíquotas.

Assim, o problema central a ser enfrentado na pesquisa será desvendar se, ao discriminar os contribuintes do ITBI, em função do valor do imóvel alienado, o ente municipal, no exercício da sua competência tributária, viola o princípio da igualdade tributária ou, por outro lado, realiza o da capacidade contributiva.

O problema se revela pelo fato de que o STF, ao julgar no RE 234.105/SP, vedou a progressividade do ITBI, o que culminou, no ano de 2.003, com a edição da súmula nº 656², sob o fundamento de que este imposto pertence à categoria dos tributos reais, os quais seriam insuscetíveis de avaliação da capacidade contributiva na sua incidência concreta, inviabilizando a aplicação do art. 145, §1º, da CRFB, à referida exação.

No entanto, dez anos depois, em 2.013, ao julgar o RE 562.045/RS, o STF autorizou a adoção de alíquotas progressivas para o ITCMD, alterando seu entendimento anterior, quanto ao principal argumento utilizado para a edição da súmula nº 656, ou seja, passou a admitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB, aos tributos reais.

Diante dessa contradição, um dos enfoques do presente trabalho será a análise

¹ PREFEITURA DE SÃO PAULO. **Relatório Simplificado de Arrecadação Tributária Municipal**. Disponível em <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/contaspublicas/index.php?p=26519>. Acesso 23/09/19.

² Súmula 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.

comparativa entre os julgados RE 234.105/SP (origem da súmula nº 656) e RE 562.045/RS, para verificar se o segundo julgamento, o qual admite alíquotas progressivas para o ITCMD, foi fundamentado nos mesmos argumentos do RE 234.105/SP, o que representaria uma superação da súmula nº 656/STF e a possibilidade de aplicação desse julgado para autorizar a adoção da progressividade fiscal no ITBI.

Ocorre que, diante da vigência da citada súmula, inúmeras legislações municipais foram declaradas inconstitucionais pelos Tribunais de Justiça estaduais, como podemos citar os casos dos Municípios de São Paulo³ e Porto Alegre⁴, o que denota um grave problema, caso se conclua que ela se encontra vigente, mas com seu enunciado superado.

Cabe ressaltar, ainda, outro problema de insegurança jurídica, justificador da presente pesquisa, o fato de que muitos desses Municípios, os quais tiveram suas legislações fulminadas pelos Tribunais de Justiça, sequer conseguem ter acesso à jurisdição plenária do STF, haja vista que a vigência da súmula nº 656 levou à inadmissão dos Recursos Extraordinários⁵ pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça locais, bem como ao indeferimento monocrático reiterado, pelos Ministros relatores no STF, dos Agravos de Instrumento interpostos em face dessas decisões⁶.

Além das declarações de inconstitucionalidade pelo Judiciário, inúmeros Municípios decidiram revogar as legislações municipais que instituíam alíquotas progressivas de ITBI, em razão das diversas decisões judiciais nesse sentido, o que culminou no banimento da adoção dessa modalidade de alíquota pelos Municípios brasileiros, fruto da insegurança jurídica tributária instalada pelas decisões judiciais.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 234.105/SP. Tribunal Peno. Relator Min. Carlos Velloso. Julgado 08.04.1999. Disponível em www.stf.jus.br, acesso em 14/08/2019.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 915.734/RS. Segunda Turma. Relator Min. Celso de Mello. Julgado 20.10.2015. Disponível em www.stf.jus.br, acesso em 15/08/2019.

⁵ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 000.198.585-2/00 - Comarca de Belo Horizonte. Relator: Des. Almeida Melo. Julgamento 05/04/2001. Disponível em www.tjmg.jus.br.

⁶ Por fim, o tema em análise no RE 562.045 (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 29.2.08 – Tema 21, “Fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação.”) é **distinto** do objeto destes autos. Com efeito, **inviável a aplicação da sistemática da repercussão geral** por analogia ao tema em questão, ainda mais considerando que **a presente controvérsia se encontra pacificada por entendimento sumulado**. 4. **Diante do exposto, nego provimento ao agravo**. (ARE 659681, Relator: Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 26/08/2013, publicado em DJe-172, em 03/09/2013. Grifamos).

Para fins de comprovar essa situação de insegurança jurídica, realizou-se um levantamento de dados original no presente trabalho, por meio de pesquisa das legislações municipais de cada uma das vinte e seis capitais brasileiras, individualmente, através dos sites de suas câmaras municipais, do qual resultou a tabulação dos seguintes dados de pesquisa:

CAPITAL	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	PROGRESSIVA?	REVOGADA?
Aracaju/SE	Lei nº 1547/89	Não (art. 188)	Não
Belém/PA	Lei 8.792/2010 Arts. 8º ao 13	Não (art. 8)	Não
Belo Horizonte/MG	<u>Lei Municipal nº 5.492/1988</u> Art 8º.	Não (art. 8)	Não
Boa Vista/RR	Lei nº 1.223/09 Art. 140	Não (art. 141)	Não
Brasília/DF	Lei nº 3.830/2006 Art. 9º	Não (Art. 9)	Não
Campo Grande/MS	Lei nº 2.592/1989 Art. 8º	Não (Art. 8º)	Não
Cuiabá/MG	Lei Complementar nº 043/1997	Não (Art. 228º)	Não
Curitiba/PR	Decreto nº 108/2017	Não (art. 9º)	Sim
Fortaleza/CE	Lei nº 8.232/98	Não (art. 4º)	Não
Florianópolis/SC	Lei Complementar Nº 7/1997	Não – (art. 285)	Não
Goiânia/GO	Lei nº 5.040/75	Não – (Art. 94-D)	Não
João Pessoa/PB	LEI COMPLEMENTAR Nº 53/08	Não – (Art. 206)	Não
Macapá/AP	Lei Complementar nº 110/2014 – PMM	Não – (Art. 55)	Não
Maceió/AL	Lei nº 6.685/2017	Não (art. 162)	Não
Manaus/AM	Lei nº 459/98	Não (Art. 13º)	Não
Natal/RN	Lei nº 3.882/1989	Não (Art. 55)	Não
Palmas/TO	Lei Complementar nº 107/2005	Não (Art. 82)	Não
Porto Alegre/RS	Lei Complementar nº 197/1989	Não (art. 16)	Não
Porto Velho/RO	Lei Complementar nº 199/2004	Não (art. 131)	Não
Recife/PE	Lei Nº 15.563/1991	Não (art. 52)	Não
Rio Branco/AC	Lei nº 1.508/2003	Não (art. 39)	Não

Rio de Janeiro/RJ	Lei nº 1.364/1984	Não (art. 19º)	Não
Salvador/BA	Lei nº 7.186/2006	Não (art. 118)	Não
São Luís/MA	Decreto nº 33.144/2007	Não (art. 211)	Não
São Paulo/SP	Decreto nº 46.228/2005	Não (art. 11)	Não
Teresina/PI	Lei Complementar nº 4.974/2016	Não (art. 88)	Não
Vitória/ ES	Decreto nº 12.882/2006	Não (art. 22)	Não

Os dados foram tabulados em quatro colunas: a primeira indica o nome da capital, em ordem alfabética; a segunda, informa o número da legislação municipal que disciplina a alíquota do ITBI; a terceira, indica se a referida legislação se utiliza da técnica da progressividade fiscal; e a quarta informa se a legislação está vigente ou se foi revogada por alguma outra norma ou declarada inválida por alguma decisão judicial.

Após análise da legislação tributária municipal de todas as capitais brasileiras, considerando que isenções e reduções de alíquotas para projetos populares de habitação não configuram progressividade, extrai-se que nenhuma delas é adepta à progressividade fiscal do ITBI, pois todas adotam o sistema de alíquota proporcional, na maioria das vezes com o percentual de 2% ou 3% do valor venal dos bens imóveis como base de cálculo.

O segundo estudo empírico relevante para o presente trabalho, foi desenvolvido pelo Colégio Notarial do Brasil⁷, seção de São Paulo (CNB/SP), publicado em dezembro de 2019, já na fase final da presente pesquisa, mas que merece ser incluído, por sua relevância no estudo do tema. Por meio de trabalho de coleta de dados junto aos Tabeliães, o CNB/SP consolidou as alíquotas de ITBI de 300 (trezentos) Municípios do Estado de São Paulo, com as informações referentes

⁷Disponível

em:

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNWw0Mzg1MDAtNzQwYy00ZDAyLThkNmItYTE0YzAzZmE5N2M4IiwidCI6IjJjZjFhNDdhLWVkb2YtNDhhNi1iNTY0LTQ0MGZjNGI5NTBjMSJ9>, acesso em 05/01/2020. O estudo apresenta as seguintes informações explicativas de sua metodologia: “O Colégio Notarial do Brasil — Seção São Paulo apresenta um compilado de informações das Impostas de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) no Estado de São Paulo, organizada por nome de município. Os dados foram fornecidos a partir de uma pesquisa institucional com os associados, que prontamente colaboraram na formação da presente ferramenta. Salienta-se que a iniciativa institucional se propõe a facilitar o acesso às informações dos ITBI’s de cada município, mas não desobriga o tabelião de notas e seus prepostos a verificar a legislação municipal pertinente para assegurar que as informações fornecidas estão corretas e atualizadas”.

às suas legislações disciplinadoras, bem como de suas alíquotas, as quais são atualizadas semanalmente. Para os fins dessa pesquisa, extraímos três colunas de informações da planilha do CNB/SP, as quais se referem ao nome do Município, à lei regulamentadora do ITBI e à alíquota vigente. As informações foram consolidadas e tabuladas na planilha abaixo:

Município	Alíquota	Lei
Adamantina	2%	Não possui
Águas de Lindóia	2%	1.812/90
Águas de São Pedro	2%	713
Agudos	2%	2.879/97
Altinópolis	4%	672
Alumínio	2%	67/93
Americana	2%	4.930/09
Américo Brasiliense	2%	09/11
Américo de Campos	3%	Não possui
Amparo	2%	-
Angatuba	2%	030/94
Anhembi	4%	103/09
Anhumas	2%	49/98
Aparecida	3%	4.116/17
Araçariquama	2%	07/94, 22/96 e 116/03
Araçatuba	2%	50/97
Arandu	4%	07/2020
Araraquara	2%	17/97 e 48/01
Araras	2%	3.362
Arco Iris	3%	-
Arealva	2,25%	-
Ariranha	2%	-
Artur Nogueira	2%	255
Arujá	2%	007
Avaré	3%	225/16
Bananal	3%	Não tem
Barão de Antonina	3%	08/06
Bariri	2%	-
Barra Bonita	2%	63/06
Barretos	2,20%	96/08
Barrinha	5%	-
Barueri	5%	-
Bauru	2,25%	10.645/08
Bebedouro	3%	2.026/89
Bernardinho de Campos	2%	90/02
Bilac	2%	-
Biritiba-Mirim	2%	Org Cap VI - art 81, II
Bom Sucesso de Itararé	2%	82/94
Borebi	2%	-
Botucatu	2%	5.093/09
Bragança Paulista	2%	2.396/89
Braúna	2%	-
Brodowski	2%	-
Brotas	3%	01/03
Buritama	2%	01/98
Cabreúva	2%	107/95

Caçapava	3%	2.479/89
Caconde	2%	1.829/93
Cafelândia	2%	-
Caiabu	2%	003/19
Cajamar	2%	68/05
Cajuru	2%	1.284//97
Campinas	2,70%	12.391/05
Campo Limpo Paulista	2,50%	170/01
Campos do Jordão	2%	03/19
Campos Novos Paulistas	2%	01/89
Cananéia	5%	-
Cândido Mota	1,50%	-
Cândido Rodrigues	3%	730/89 e 754/90
Caraguatatuba	3%	52/90
Carapicuíba	2,50%	2.968
Casa Branca	2%	-
Catanduva	2%	0098/98
Cerqueira César	2,50%	1.962/2012
Cerquilha	2%	-
Chavantes	2%	-
Colina	2%	-
Colômbia	3%	04/2005
Conchal	2%	64/01
Conchas	2%	142/09
Cordeirópolis	2%	-
Coronel Macedo	4%	-
Cosmópolis	2%	-
Cotia	3%	306/89
Cravinhos	3%	10/89
Cruzália	2%	5/89
Diadema	2,50%	999/89
Dirce Reis	2%	-
Dois Córregos	2,5%	1.649/89
Dourado	3%	-
Dracena	2%	1.861/89
Eldorado	3%	CF/88, Art. 156, inciso II
Embu	2%	LC 105/08
Embu-Guaçu	3%	-
Emilianópolis	2%	-
Estiva Gerbi	3%	-
Estrela do Norte	2%	-
Estrela D' Oeste	3%	-
Fartura	2%	-
Fernando Prestes	3%	-
Fernandópolis	3%	LC 46/06
Ferraz de Vasconcelos	2,50%	LC 320
Flórida Paulista	2%	-
Florínia	3%	-
Franca	2%	3.535
Franco da Rocha	2%	282/17
Garça	2%	3.220/97
Gavião Peixoto	3%	LC 01/97
Getulina	2,50%	-
Guapiaçu	3%	-
Guará	2,50%	LC 18/02
Guaraçai	2%	-
Guaratinguetá	3%	LC 46/18
Guareí	2%	-

Guariba	3%	1.805/01
Guarujá	3%	LC 38/97
Guarulhos	2%	3.415/88
Guatapar	4%	31/02
Holambra	3%	121
Hortolndia	2%	1.801/06
Iaras	2%	-
Ibir	4%	-
Ibina	2%	03/89
Iep	2%	004/89
Igarat	2%	-
Ilha Comprida	1%	-
Ilhabela	2%	156/02
Indaiatuba	2%	Lei Ordinria 2.472/89
Inbia Paulista	3%	-
Ipaussu	3%	35/97
Iper	2%	50/94
Ipena	3%	-
Ita	3%	-
Itanham	3%	-
Itaca	3%	-
Itapetininga	3%	LC 13/03
Itapeva	4%	1.102
Itapevi	4%	LC 34/05
Itapira	2%	2.053/88
Itpolis	3%	-
Itaporanga	4%	67/09
Itaquaquecetuba	2,50%	LC 48/00
Itobi	2%	LC 85/17
It	2%	LC 710/05
Itupeva	2%	LC 1/94
Jaboticabal	3%	LC 7
Jacare	2%	-
Jandira	2,50%	1.426/03
Jarinu	2,50%	-
Ja	3%	2.555
Jos Bonifcio	2%	-
Jlio Mesquita	4%	1.118/06
Jumirim	2,50%	57/09
Jundiai	2,50%	LC 460/08
Junqueirpolis	2%	LC 77
Juqu	1%	199/17
Laranjal Paulista	2%	-
Lavnia	5%	3.989
Lenois Paulista	2%	2.153/89
Limeira	2%	-
Lins	2%	-
Louveira	2%	-
Luclia	2%	-
Lus Antnio	2%	LC 0140/09
Luizinia	2%	-
Luprcio	4%	13/19
Macaubal	3%	029/03 e 046/09
Macednia	3%	-
Mairinque	2%	2.684/06
Mairipor	3%	1.428/89
Manduri	2%	2.175/19
Marapoama	3%	LC 13/13 e 23/17

Marília	2%	LC 158/97
Matão	2%	Lei Ordinária 4.147/10
Mauá	2%	21/2014
Meridiano	3%	LC 039/05
Mesópolis	2%	LC 12/2014
Miracatu	2%	LC 001/05
Mirandópolis	2%	1.610/88
Mirante do Paranapanema	2%	-
Mococa	2%	-
Mogi das Cruzes	2%	Lei Ord. 3.398/89 e LC 33/04
Mogi Mirim	2%	5.520/13
Mombuca	4%	-
Monte Aprazível	2%	LC 01/05
Motuca	3%	LC 25/94
Nazaré Paulista	3%	-
Neves Paulista	2%	-
Nhandeara	2%	732/89
Nova Aliança	3%	59/13
Nova Independência	2%	LC 01/03
Olímpia	3%	LC 212/18
Orindiúva	2%	-
Osasco	2,60%	LC 139/05
Oswaldo Cruz	2%	1.584/89
Ourinhos	2%	981/17 e 2.958/89
Ouro Verde	2%	Lei Orgânica
Ouroeste	3%	LC 52/19
Palestina	2%	-
Paraguaçu Paulista	2%	LC 57/05 e LC 233/18
Paraíso	3%	-
Paranapanema	2%	114
Pardinho	3%	169/15
Paulistânia	2%	632/18
Pedra Bela	2%	LC 53/97
Pedregulho	3%	1.459
Pedrinhas Paulista	2%	-
Penápolis	2%	-
Pereira Barreto	2%	LC 15/00
Peruíbe	1,50%	-
Piacatu	2%	-
Pilar do Sul	2%	228/2008
Piracaia	3%	LC 65/01
Piracicaba	2,50%	LC 224/08
Piraju	3%	125/95
Pirajuí	2%	1.303/89 e 2.244/11
Pirassununga	2%	Decreto 55.196/14 e lei 11.154/91 e LC 81/07
Pitangueiras	3%	3.478/17
Planalto	2%	-
Poá	2%	-
Pontal	2%	LC 004/13
Pontes Gestal	2%	920
Porto Feliz	3%	-
Porto Ferreira	4%	Decreto 36/08
Pracinha	2%	-
Praia Grande	2,50%	667/13
Presidente Epitácio	2%	1.284/88
Presidente Prudente	2%	LC 119/15 3 2.736/89
Promissão	2%	1.803/89

Queiroz	3%	-
Ribeirão Bonito	2%	1.555
Ribeirão Grande	3%	LC 123/17
Ribeirão Preto	2%	5.430/89. 1.945/05, 2.496/11 e 2.666/11
Rifaina	2%	-
Rio Claro	2%	2.254/88
Rio Grande da Serra	2%	533/89
Rosana	2%	190/93
Sales Oliveira	3%	LC 01/97
Saltinho	3%	-
Salto	2%	1.893/95
Sandovalina	2%	-
Santa Adélia	2%	LC 30/00
Santa Adélia	2%	042/89
Santa Albertina	2%	LC 54/09
Santa Bárbara d' Oeste	2%	350/89
Santa Branca	2%	-
Santa Cruz da Esperança	4%	LC 142/13 e 170/17
Santa Cruz das Palmeiras	2%	3.134/17
Santa Cruz do Rio Pardo	3%	-
Santa Fé do Sul	2%	-
Santa Gertrudes	2%	-
Santa Rita do Passa Quatro	2%	-
Santana da Ponte Pensa	3%	-
Santana de Parnaíba	4%	1.408/89
Santo André	2%	6.586/89
Santo Antônio de Posse	3%	LC 9/17
Santo Antônio do Pinhal	3%	-
Santo Expedito	2%	-
Santos	2%	634/89
São Bernardo do Campo	2,50%	3.317/89, Decreto 19.286/15 e 6.388/14
São Caetano do Sul	2%	3.685/98
São Carlos	1,75%	10.086/89
São João das Duas Pontes	3%	-
São Joaquim da Barra	3%	Decreto 10.037/18
São José da Bela Vista	5%	-
São José do Barreiro	3%	-
São José do Rio Preto	2%	LC 323/10
São José dos Campos	2%	LC 383/09
São Manuel	2%	-
São Paulo	3%	Decreto 55.196/14 e 11.154/91
São Roque	2%	Decreto 8.106/14 e LC 23/03
São Sebastião da Gramma	2%	-
São Simão	2%	94-03
São Vicente	3%	2.227/89
Sarapuí	2%	-
Sarutaiá	3%	-
Sebastianópolis do Sul	2%	LC 07/02
Serrana	2%	500/17
Sertãozinho	2%	LC 1/90
Silveiras	3%	-
Sorocaba	2,50%	3.185/89
Sud Mennucci	2%	2.374/18
Sumaré	2%	2.390/91
Suzano	2%	LC 39/97
Tabapuã	2,50%	-

Taboão da Serra	2%	LC 193/09
Tambaú	2%	LC 41/09
Tapiraí	3%	-
Tapiratiba	2%	362/93
Taquaritinga	3%	3.345/03
Tarabai	2%	-
Tarumã	3%	-
Taubaté	2%	LC 002/90
Tietê	2%	12/06
Torrinha	3%	LC 01/08
Tremembé	3%	3.357/08
Tupã	3%	-
Turiúba	2%	148/17
Turmalina	3%	-
Ubatuba	5%	1
Ubirajara	2%	712/01
Uchoa	3%	2.252/01
Valinhos	2%	315/17
Valparaíso	2%	012
Vargem Grande do Sul	3%	-
Várzea Paulista	3%	LC 160/05
Vinhedo	2%	1.448/88
Vista Alegre do Alto	3%	-
Vitória Brasil	3%	006/97
Votorantim	2%	1.602/01

Em uma análise dos dados empíricos apresentados acima, pode-se constatar que nenhum dos 300 (trezentos) municípios paulistas listados adotam a progressividade fiscal das alíquotas do ITBI, de forma semelhante a todas as capitais brasileiras, o que reforça ao argumento da presente pesquisa, de que as posições do STF estão gerando insegurança jurídica limitadora do exercício da competência tributária municipal, ressaltando a importância do problema da presente pesquisa, em se investigar se o enunciado da súmula nº 636 está superado ou não.

Portanto, em síntese, a vigência do enunciado da súmula nº 656 do STF, implica nos seguintes problemas: i) declaração da inconstitucionalidade, pelos Tribunais de Justiça, e revogação, pelos Municípios, de inúmeras legislações municipais que adotaram a progressividade de alíquotas de ITBI; ii) inviabilidade de acesso ao plenário do STF, haja vista que os Agravos de Instrumento sobre o tema são inadmitidos, por decisões monocráticas dos relatores; iii) insegurança jurídica para os entes municipais, a qual inviabiliza a adoção da progressividade fiscal, em face do risco de controle jurisdicional.

Além da perspectiva do ente tributante, a segunda justificativa da pesquisa se revela pelo interesse dos contribuintes em poder optar pela progressividade fiscal em

suas comunidades, na medida em que, conforme parcela da doutrina⁸, a adoção da alíquota progressiva representaria uma distribuição mais equânime da carga tributária municipal, entendimento este que foi confirmado por diversos Poderes Legislativos municipais, eleitos pelos cidadãos, cujas legislações foram posteriormente revogadas ou declaradas inconstitucionais.

Daí a importância em se investigar, se a progressividade fiscal no ITBI, em razão do valor do imóvel, realmente ofende o princípio da igualdade tributária (art. 150, II, da CRFB), na medida em que não há autorização expressa para sua adoção, o que justificaria a vigência do enunciado da súmula.

Ou se, ao contrário, a sua adoção realizaria o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CRFB), cabendo ao Poder Legislativo de cada ente decidir a respeito da conveniência ou não em se adotar alíquotas progressivas, no exercício de suas competências tributárias, o que implicaria na opção, em verdade, a respeito da intensidade em grau mais acentuado – progressividade – ou mais ameno – proporcionalidade – da influência da capacidade contributiva na incidência do tributo, em homenagem aos princípios federativo e da separação dos poderes.

Em outras palavras, o trabalho busca a resposta se é acertada a interpretação que, *ab initio*, veda a adoção da progressividade fiscal, pela presunção de um exercício abusivo da competência tributária municipal, em razão da ofensa ao princípio da igualdade tributária.

Por fim, como terceira justificativa, a dissertação se mostra relevante, na medida em que busca estudar o tema da constitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, diante dos aspectos pessoal, material e quantitativo de sua regra matriz de incidência, considerados em face dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, e não somente utilizando o argumento da classificação dos tributos em reais ou pessoais.

Como hipótese, entende-se que é constitucional a progressão fiscal do ITBI, em razão do valor do imóvel alienado, tendo em vista a natureza comutativa da alienação de bem imóvel, da qual se pode extrair capacidade contributiva atual e efetiva, estando superada a súmula nº 656/STF.

A pesquisa utilizou como metodologia a pesquisa bibliográfica qualitativa, bem como a “Metodologia de Análise de Decisões” – MAD, através da qual se realizou a

⁸ Os entendimentos doutrinários a favor da progressividade fiscal, como medida de realização da capacidade contributiva, serão expostos no capítulo 05.

“pesquisa exploratória” de bibliografia, o “recorte objetivo” do problema e o “recorte institucional” do Supremo Tribunal Federal (FREITAS FILHO; LIMA, 2010), o que conduziu a um levantamento e estudo de suas decisões judiciais, a respeito da aplicação do instituto da progressividade fiscal.

Para sustentar a hipótese, responder ao problema central e atender aos objetivos específicos propostos, o trabalho foi dividido de acordo com os capítulos a seguir.

No primeiro capítulo, de forma introdutória, o presente trabalho abordará o tema da necessidade de segurança jurídica tributária, para fins de viabilizar e estimular o desenvolvimento econômico em um país, o que é prejudicado pela vigência atual da súmula nº 656/STF, em contradição com a jurisprudência posterior deste mesmo tribunal.

No segundo capítulo, demonstrarei as decisões contraditórias na jurisprudência do próprio STF sobre o tema, trazendo as posições contrárias e as favoráveis à progressão fiscal das alíquotas dos tributos reais, com um breve esclarecimento sobre essa classificação doutrinária dos tributos em reais e pessoais.

Exposta a controvérsia, meu objetivo foi compreender o conteúdo do instituto da progressividade fiscal, para chegar a uma conclusão sobre a sua compatibilidade com os princípios e valores do rígido Sistema Constitucional Tributário da CRFB.

Para tanto, no terceiro capítulo, busquei suas matrizes ideológicas: no conceito de justiça distributiva; em uma breve análise de sua evolução histórica⁹ na França, com o recorte do período da Revolução Francesa, dado o pioneirismo da discussão do tema; e na evolução constitucional do Brasil, com o recorte exclusivo das contribuições de Ruy Barbosa para o tema da progressividade fiscal e da diferenciação entre tributos pessoais e reais, as quais representaram as bases para o desenvolvimento teórico do nosso sistema constitucional tributário, traçado pela CRFB.

Em seguimento, notei que não seria possível uma resposta segura ao problema sem o estudo dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva, pois os mesmos são estruturantes do instituto da progressividade, o que será realizado no quarto capítulo.

⁹ Não será objeto deste trabalho um estudo de direito comparado entre Brasil e França, pois a investigação buscará apenas o conceito de progressividade fiscal debatido à época da Revolução Francesa.

No quinto capítulo, para fins de chegar a uma conclusão sobre a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas no ITBI, fiz uma análise comparativa desse tributo com o ITCMD e o IPTU, em relação aos aspectos da regra matriz de incidência de cada um, bem como da jurisprudência formada sobre os mesmos, chegando a conclusões individuais em relação à progressividade fiscal em cada tributo. Ou seja, o estudo não generalizou as conclusões para todos os tributos reais, mas sim considerou as particularidades da estrutura do ITBI.

Por fim, testei a hipótese, respondendo positivamente à questão da possibilidade de progressão fiscal do ITBI, com a utilização do valor do bem imóvel como elemento de aferição da capacidade contributiva e diferenciação dos contribuintes, concluindo que merece ser revogada a súmula nº 656/STF.

1. DESENVOLVIMENTO E SEGURANÇA JURÍDICA

O presente trabalho parte da premissa de que a segurança jurídica é fundamental para o desenvolvimento econômico de uma nação. O tema do Direito e Desenvolvimento foi objeto de estudo por diversas escolas ao longo da história.

A escola *Law and Development*, da Análise Econômica do Direito, se preocupa em estudar o desenvolvimento nos países de terceiro mundo, buscando universalizar o *Rule of Law* e o *Due Process of Law*, fazendo parte da terceira fase do movimento de estudo no âmbito do Direito e Desenvolvimento, a qual acredita que os mercados são os motores do crescimento, razão pela qual o Direito deve construir as bases jurídicas para a diminuição do Estado e viabilizar o desenvolvimento da ordem jurídica privada.

Essa ordem não aceita economias socialistas planejadas, tampouco capitalistas dirigidas pelo Estado, haja vista que quanto maior o grau de liberdade, mais crescimento o livre mercado pode proporcionar às nações.

Segundo David Trubeck (2009), há duas explicações para a relação entre “direito moderno” (surgido na idade moderna, em especial na Europa) e desenvolvimento econômico.

A primeira, é a que coloca o direito como pré-requisito para o desenvolvimento econômico, pois essencial para a criação e manutenção dos mercados, garantidos pela previsibilidade das condutas humanas e das regras. Assim, o direito estimula os indivíduos a ingressarem na atividade econômica, protegendo seus frutos, com instituições como o contrato e a propriedade (TRUBEK, 2009, p. 60).

Em segundo lugar, observa o autor que, através do direito, o Estado impõe e estimula as metas de desenvolvimento econômico, por meio de normas. Possibilita, assim, a transformação consciente da realidade econômica. Quanto maior a eficácia do direito em uma determinada sociedade, maior a racionalidade econômica (TRUBEK, 2009, p. 61).

Por sua vez, Douglass North (2006) se destacou como pensador da escola denominada Nova Economia Institucional, ao adotar a premissa de que o crescimento econômico e o desenvolvimento de uma nação não devem ser estudados apenas sob a perspectiva neoclássica do aumento da poupança interna e da produtividade da interação entre o capital e o trabalho, mas através da análise da evolução das instituições.

As instituições são as regras do jogo, que disciplinam os comportamentos humanos em uma sociedade e interferem diretamente nos custos de transação, os quais afetam a eficiência e o desenvolvimento econômico de um determinado sistema:

Ronald Coase assinalou que só se obtêm os resultados neoclássicos de mercados eficientes quando não há custos de transação. Quando os custos de transação são consideráveis, as instituições passam a adquirir importância. **Um conjunto de instituições políticas e econômicas que ofereça transações de baixo custo viabiliza a existência de mercados de produtos e fatores eficientes necessários ao crescimento econômico** (NORTH, 2006, p. 07/08, grifamos).

North critica a escola neoclássica por não considerar a influência dos custos de transação em suas hipóteses, o que levou essa escola à conclusão de que as instituições ineficientes seriam extintas naturalmente com o tempo, e as nações a graus semelhantes de desenvolvimento no longo prazo (SALAMA, 2009, p. 19).

Porém, a crítica de North é no sentido de que essas conclusões não se observaram empiricamente na história, em razão da influência dos impulsos das instituições e mutação ideológica e cultural pelas quais passam as sociedades (SALAMA, 2009).

A crítica de North, é no sentido de que as rendas das elites não deveriam ser alcançadas por meio de privilégios autorizados ou criados pelo Estado, mas sim pelas inovações tecnológicas e eficiência produtiva dos setores, o que impulsiona o desenvolvimento dessas nações, das quais são exemplos os Estados Unidos, a Europa continental e o Japão (SALAMA, 2009).

As instituições, portanto, se prestam para moldar a conduta humana, de forma a reduzir a insegurança e permitir o planejamento de condutas e investimentos. Nas palavras de Salama:

As instituições são criadas pelo homem para estabelecer ordem e reduzir a incerteza, e também para reduzir os custos de produção e troca. A incerteza é onipresente e boa parte das atividades humanas ao longo da história pode ser interpretada como constituindo tentativas de redução da incerteza. O problema da incerteza é mais agudo nas situações em que os indivíduos não têm condições de determinar probabilidades e, por este motivo, estão impossibilitados de criarem mecanismos de proteção e seguro (2009, p. 20).

North diferencia instituições e organizações. Esses últimos são os atores protagonistas que vivem no mundo das regras formadas pelas instituições, podendo

ser políticas, como o Estado e o judiciário; econômicas, a exemplo das sociedades; religiosas ou educativas (SALAMA, 2009, p. 21).

Segundo North, a existência de **organizações** eficientes é o motor do desenvolvimento econômico, na medida em que estas estão sempre buscando o aperfeiçoamento institucional, para potencializar o alcance de suas finalidades.

Já os custos de transação são todos aqueles aos quais se sujeitam uma operação econômica, e são compostos pela avaliação dos direitos de propriedade envolvidos na troca (como a qualidade e quantidade dos produtos); o tamanho do mercado, podendo ser pessoal ou impessoal, sendo este último mais custoso, por demandar mais garantias; o custo para o cumprimento das obrigações contratuais; e até mesmo a ideologia predominante em dada sociedade, tendo em vista que o conceito de justiça e equilíbrio pode influenciar nas relações contratuais (NORTH, 2006).

Cabe ao **direito**, segundo North (apud SALAMA, p. 27), o papel principal de reduzir os custos de transação, facilitando os processos decisórios. Porém, afirma que esta missão é complexa e dificultada pelo grau de legitimidade do sistema político. Ou seja, quanto maior a legitimidade, menos privilégios, maior será a confiança dos indivíduos e menor esforço é demandado do direito para regulamentar a cooperação e reduzir os custos de transação.

Assim, o direito tem um papel central no processo de desenvolvimento, mas este não é contínuo, é incerto e influenciado pelas crenças humanas, pelas instituições informais, pela disputa de privilégios (*free riders*) e pelo interesse das elites (SALAMA, 2009).

A insegurança jurídica, portanto, pode ser enquadrada dentro do conceito de instituições informais, moldando o comportamento humano e interferindo diretamente no desenvolvimento de um Estado.

Dentro desse contexto, North é expresso ao afirmar que o Poder Judiciário é um elemento chave para a definição dos custos de transação:

Na verdade, a dificuldade de se criar um sistema jurídico relativamente imparcial, que zele pela execução de contratos, tem sido uma pedra no caminho do desenvolvimento econômico. No mundo ocidental, a evolução dos tribunais de justiça, dos sistemas jurídicos e de um sistema relativamente imparcial, fiscalizador do cumprimento das leis, desempenhou um papel fundamental no desenvolvimento de um sistema contratual complexo que pode se perpetuar no tempo e no espaço, requisito essencial para a especialização econômica (2006, p. 10).

O Judiciário se enquadra, portanto, na categoria de “organização”, descrita por North como “jogadores” das regras institucionais, ou agentes responsáveis pelas mudanças institucionais e, conseqüentemente, pelo desenvolvimento econômico.

Por sua vez, ao analisar a obra de Max Weber, Trubek (2009, p. 67) destaca o papel fundamental do sociólogo alemão, para a explicação da relação entre direito e capitalismo. Ele afirma que as pesquisas de Weber levaram a três conclusões principais: i) quanto mais racional o sistema jurídico, maior a industrialização; ii) sistemas jurídicos europeus eram mais racionais que outros; iii) a racionalidade jurídica na Europa veio antes de sua industrialização: ou seja, o sistema jurídico é um dos fatores preponderantes de ascensão do capitalismo.

Assim, de acordo com Weber (TRUBEK, 2009, p. 71/72), o direito racional é o único modelo previsível e impositivo, que pode ser integrado ao processo econômico, centralizado através de um Estado Burocrático.

Weber afirmava que a ação social racional é aquela em que o indivíduo calcula a sua conduta, com base na avaliação dos custos e benefícios, medindo seu comportamento em face das reações dos demais membros da sociedade.

Ao estudar Weber, afirma José Eduardo Faria:

Na busca de respostas, sempre entrelaçando perspectiva histórica e construções sistemáticas, o mérito de Weber foi ter sido um dos primeiros a demonstrar as premissas da dinâmica socioeconômica sobre as bases de uma análise da natureza e do desenvolvimento capitalista, **convencido de que o mundo moderno se caracteriza pela racionalização, pela intelectualização, pelas atitudes calculistas, pela previsibilidade, pela burocracia e pela democracia política**” (prefácio, p. 06, grifamos). Um exemplo emblemático de racionalidade formal apontado por Weber é o direito positivo, por ele visto como um mecanismo para aumentar a probabilidade de que certas ações ocorram de modo determinado, ou seja, da maneira como foram prescritos por códigos e leis. Por garantir o respeito à propriedade, assegurar a validade e o cumprimento dos contratos, **oferecer aos agentes econômicos a segurança de que precisam para investir e tornar previsíveis até mesmo as mudanças de suas próprias regras e procedimentos, o direito positivo funciona como um "mitigador" da indeterminação das ações sociais, como mecanismo facilitador das interações humanas e como marco referencial para as chamadas "regras do jogo"** (FARIA, “prefácio” IN KRONMAN, 2009, p. 07, grifamos).

Weber denomina de “ação racional formal” aquela que é orientada por um conjunto de regras impessoais elaboradas pelo Estado, de forma a garantir a

previsibilidade de condutas e, portanto, segurança (FARIA, “prefácio” IN KRONMAN, 2009).

Assim, Weber conclui que a evolução da sociedade feudal para a modernidade é fruto do fim da mistificação, de regras casuísticas de cada chefe espiritual e mitológico de cada comunidade, para um mundo com regras previsíveis, impessoais e objetivas, cenário que foi fortalecido pelo protestantismo calvinista, na medida em que direciona os homens para a salvação por seu comportamento atual e terreno, direcionado ao trabalho, formando as bases, direito e religião, para o desenvolvimento do Estado moderno (FARIA, “prefácio” IN KRONMAN, 2009).

Weber se debruçou, ainda, sobre as razões pelas quais os homens cumprem ordens em uma sociedade burocrática, concluindo que isso ocorre pelo monopólio da violência (elemento externo) e também por um elemento interno, o respeito decorrente da legitimidade. Essa, por sua vez, pode decorrer de uma autoridade tradicional (histórica), carismática (líderes persuasivos e habilidosos) ou legal racional, baseada em leis, constituições e declarações de direitos (FARIA, “prefácio” IN KRONMAN, 2009).

Cabe concluir nesse capítulo, portanto, que o direito e o Poder Judiciário têm sua legitimidade baseada no monopólio do uso da força (externa), para a solução dos conflitos de interesse, a qual é prevista em um sistema jurídico burocrático, cuja autoridade é da espécie legal racional.

Mas também, legitima-se pela expectativa de que suas decisões serão imparciais e aplicarão a lei da mesma forma, para casos idênticos, o que gera previsibilidade para as condutas dos indivíduos, em face do Estado e em face dos demais membros da sociedade, resultando na almejada segurança jurídica.

Essa segurança jurídica, portanto, é o cerne da **legitimação** interna da autoridade do Poder Judiciário, pois os cidadãos passam a pautar suas condutas, na sociedade moderna, avaliando os custos e benefícios do descumprimento das regras sociais, postas em leis e constituições, o que permite uma previsibilidade de condutas e uma estabilização social, essenciais ao desenvolvimento dos Estados.

Nesse sentido, a existência de decisões conflitante entre órgãos do Poder Judiciário, deve ser resolvida através de mecanismos de uniformização, devendo as últimas instâncias zelar pela uniformidade das interpretações do direito posto.

Por sua vez, releva-se extremamente maléfico para o Estado, a existência de contradições dentro dos órgãos de decisão da cúpula do Judiciário, haja vista que o

direito passa não mais a trazer a previsibilidade entre o descumprimento de regras e a sua respectiva sanção. Nesse sentido, afirma Guilherme Carreira:

Além desta consequência de ordem econômica, a falta de segurança jurídica resulta em um aumento da litigiosidade. Ora, se o cidadão não sabe como um tribunal pensa e, mesmo se pensa de determinada forma, é comum a mudança de seu entendimento, então porque não litigar e ir até as últimas instâncias? Dessa forma, quando a mesma situação fática é decidida de maneira diametralmente oposta, a mensagem transmitida ao jurisdicionado é de que ambas as partes podem ter razão. Trata-se de um incentivo à litigiosidade, como bem ressaltado por Bruno Dantas. Em outras palavras, um “judiciário de loteria” implica no aumento considerável da litigiosidade. (2016, p. 164)

Dessa forma, sendo o direito aplicado de forma descompassada, abala a sua finalidade de sistema racional de orientação das condutas, interferindo nos modos de produção da sociedade, como é o caso do capitalismo, o qual também é um processo racional, o qual necessita de previsibilidade e segurança para a realização de trocas, com promessas futuras, as quais garantam o cumprimento de obrigações, contratos e da propriedade privada.

Assim, é de se concluir que a existência de um sistema jurídico estável, com regras previsíveis, é essencial para o desenvolvimento econômico.

Tal fato se releva de forma contundente quanto ao sistema jurídico tributário, haja vista que interfere diretamente na formulação dos custos de transação, na competitividade, na margem de lucros e, portanto, na decisão sobre a realização ou não de investimentos que proporcionam desenvolvimento.

1.1. Segurança Jurídica Tributária

O sistema tributário é um dos fatores determinantes para a decisão sobre investimentos privados na economia, o que demonstra a sua importância no desenvolvimento de uma nação, no termos conceituados no capítulo anterior.

Assim, o direito posto deve garantir segurança jurídica a esse sistema tributário. Mas em razão da natureza fluida e indeterminada do conceito de segurança jurídica, é importante trazermos para este trabalho qual o seu conteúdo, seu fundamento de validade e suas consequências.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2003), ele não está positivado expressamente em nossa Constituição, assim como ocorre na maioria dos países:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. (p. 175).

Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária. (p. 180)

Por sua vez, Heleno Taveira Torres destaca que a segurança jurídica tributária decorre do próprio conceito de Estado de Direito:

Como o princípio de segurança sempre foi considerado como um princípio implícito do “Estado de Direito”, consagrado como expressão de certeza jurídica (*nullum tributum sine lege*), pode-se afirmar, com convicção, que o Sistema Tributário deve ser concebido como um permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio de segurança jurídica. Esta coincidência de princípios e valores no modelo de “sistema” e atrelados ao conteúdo do Estado de Direito é a novidade desta nova fase do direito tributário visto como sistema, na medida em que os princípios basilares da tributação, de há muito, já se haviam consolidado. (2019, p. 303)

Em sentido semelhante, Leandro Paulsen (2019) afirma que a ausência de menção expressa à segurança jurídica tributária não afasta o seu reconhecimento com atributo do Estado de Direito:

Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. (p. 81)

Manuel Fernandes e Lorena Freitas fazem uma análise prática dos efeitos da insegurança jurídica nos empresários e seu papel no desenvolvimento econômico:

Como já demonstrado, existem duas dimensões diferentes quando se fala em segurança jurídica: a primeira relativa à eficácia da norma, de modo a se construir confiança de que aquela previsão legal não será arbitrariamente modificada e a segunda concernente à previsibilidade dos resultados de uma ação judicial. Esses dois aspectos da segurança jurídica, uma vez combinados, proporcionam ao investidor uma confiança nas relações sociais que dão respaldo às transações econômicas. Assim, os empresários sabem o que esperar de seus contratos e seus contratados, de modo que sentem mais liberdade no momento de investir (2014, p. 81).

Numa situação de insegurança jurídica, ao contrário, é possível que esses investidores fiquem mais tímidos e receosos de se arriscar, pois não existe previsibilidade no que pode acontecer. O resultado indireto da insegurança, então, seria um travamento no crescimento econômico e no direito do desenvolvimento econômico. (2014, p.82).

Existem três condutas possíveis de serem tomadas pelos investidores num cenário de insegurança jurídica: eles não realizam as transações que têm alto nível de risco, abrindo mão dos resultados positivos que poderiam gerar; eles realizam essas transações de outra forma, modificando-as e, assim, reduzindo o risco e os ganhos possíveis; ou compensam o risco investido massivamente em instituições jurídicas, o que aumenta o custo de atividade-meio. (2014, p.82).

Assim, a **previsibilidade** é fator essencial para um sistema tributário que vise estimular o desenvolvimento, a qual deve ser proporcionada por todos os atores envolvidos em sua aplicação: pelo Poder Legislativo, enquanto responsável pela instituição de tributos, mediante atos normativos; pelo Executivo, pois tem o poder-dever de regulamentar e efetuar a cobrança dos tributos; e pelo Judiciário, responsável pela solução de conflitos de interesses entre o Estado e os contribuintes.

Quanto ao Judiciário, destaca-se sua função de responsável pela aplicação das normas ao caso concreto. Seu papel ganha especial destaque nos países que adotam o *judicial review*, como o Brasil, haja vista a possibilidade de alteração do sistema normativo posto, por meio de decisões judiciais.

Nesse sentido, é de extrema importância que o Poder Judiciário realize a aplicação da lei de forma uniforme, mormente nos casos em que declara a inconstitucionalidade de determinada norma, haja vista que contraria frontalmente a segurança jurídica e a previsibilidade das condutas, a existência de divergência entre órgãos judiciais, a respeito da validade de determinada lei. Se desestabiliza, com isso, a racionalidade, a previsibilidade e a segurança jurídica visada pelo direito, como forma de viabilizar o desenvolvimento econômico.

Guilherme Carreira aponta diretamente para esse problema:

Além deste aumento do número de ações ajuizadas, a falta de segurança jurídica acaba por comprometer a moral e a credibilidade do Poder Judiciário, que fica totalmente arranhada. Nesse ponto, com razão Pedro Miranda de Oliveira, ao asseverar que quando um órgão julga de um jeito e outro de modo diverso, instaura-se uma atmosfera de incerteza com a consequência de se retirar a credibilidade social da administração da justiça. (2016, p. 166)

Por sua vez, é cediço que o Brasil vive atualmente em um universo de normas tributárias desordenado e excessivo, o qual desestimula o empreendedorismo, emperrando o desenvolvimento da economia e da ordem social.

Nesse sentido, afirma Guilherme Carreira:

A conclusão a que se chega é que a falta de segurança jurídica, materializada, principalmente, na falta de uniformidade de entendimento de nossos Tribunais, na existência de decisões discricionárias e no “caos legislativo” existente, proporciona um sentimento de desconfiança no jurisdicionado. Isto gera um aumento da litigiosidade, o que acaba por emperrar a atividade jurisdicional, tornando letra morta o princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal de 1988), além de comprometer a credibilidade do Poder Judiciário. (2016, p.166)

No presente caso, trataremos da imprevisibilidade do nosso sistema tributário, a respeito da viabilidade de adoção de alíquotas progressivas do ITBI pelo Municípios brasileiros.

Utilizando dos recursos da metodologia econômica, inicia-se o trabalho por uma **análise positiva** e empírica da realidade, na qual se constata que há entendimento sumulado do STF pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, por se tratar de tributo real. Por outro lado, há decisões posteriores dessa mesma Corte autorizando a progressividade fiscal de outros tributos reais. Porém, mesmo com esse fato, constata-se que nenhum Município ou o DF adotam a progressividade das alíquotas do ITBI.

Já em uma **análise normativa (valorativa)** da situação, entendemos que isso se dá pelo receio de eventual invalidação judicial de lei nesse sentido, em razão da vigência da súmula nº 636, do STF. Ou seja, pode-se concluir que o valor central envolvido no problema posto, é a **insegurança jurídica** dos entes federativos, gerada por uma contradição de direcionamentos dada pelo Poder Judiciário.

No próximo capítulo, passaremos a escancarar este problema de insegurança jurídica, analisando as referidas posições contraditórias dentro do STF a respeito do tema.

2. AS CONTROVÉRSIAS ENTRE A PROPORCIONALIDADE E A PROGRESSIVIDADE FISCAL

Na acepção de Aires Barreto (apud, BARRETO, 2001, p. 95), “a proporcionalidade e a progressividade estão ilaqueadas à alíquota, e à base calculada. Um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota aplicável, diante da relação jurídico-tributária”. A capacidade contributiva, juntamente com a progressividade fiscal, é prevista pela CRFB, através do seu art.¹⁰ 145, §1º.

De acordo com Leandro Paulsen:

A **progressividade**, implicando tributação mais pesada quando a base de cálculo for maior, pressupõe maior capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas. A progressividade pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo; gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior. Há quem entenda que apenas a progressividade gradual é válida. (2017, p.77, grifos do autor)

De acordo com Hugo de Brito Machado (2015, p. 305), na área das finanças públicas, a progressividade dos impostos é maneira de dar efetividade ao princípio da isonomia, haja vista que não atende aos ditames da justiça a cobrança de imposto de renda daqueles que possuem apenas os recursos financeiros mínimos para sua sobrevivência, razão pela qual, nesses casos, a regra da simples proporcionalidade entre uma alíquota e uma base de cálculo, representa injustiça social.

Por sua vez, Regina Helena (COSTA, 2018, p. 106) afirma que a técnica da progressividade, segundo a qual a alíquota de um tributo deve ser majorada, quanto maior for a base de cálculo, é a melhor técnica para o atendimento ao princípio da capacidade contributiva e, portanto, do princípio da solidariedade social, inscrito no artigo 3º, I, da CRFB.

Prossegue a autora, no sentido de que a progressividade tem mais aptidão para realizar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CRFB) e da igualdade material, do que a simples proporcionalidade de alíquotas, de forma que os cidadãos

¹⁰ Art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

que possuam maior riqueza, possam custear os serviços públicos gerais, em favor daqueles que não podem pagar pelos mesmos (COSTA, 2018, p.370).

O debate entre a progressividade e a proporcionalidade, como maneiras de realização da capacidade contributiva não é novo, tendo o tema sido debatido no relatório do *Royal Commission on Taxation* (volume I, Ottawa, *Queen's printer*, 1966), mais conhecido como "Relatório Cárter", no qual ficou consignado que os cidadãos devem ser tributados com uma base de cálculo abrangente, referente aos seus ganhos e perdas considerados no conjunto de um ano, independentemente da forma pela qual foram auferidos e se foram ou não utilizados para o consumos de bens e serviços. Assim, aquelas famílias com menor disponibilidade em contribuir com as despesas do Estado, deveriam ter a tabela de tributos reduzida (p. 06), o que direciona para uma tributação progressiva.

De acordo com Roque Antônio Carraza,

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil deve ser informado pelo critério da progressividade (2013, P. 101).

Apesar das opiniões doutrinárias acima expostas, o tema da satisfação da capacidade contributiva através da proporcionalidade ou da progressividade fiscais é alvo de grande celeuma na jurisprudência e na doutrina nacionais, principalmente quanto à necessidade de regra autorizativa expressa e específica para cada tributo, na CRFB, para a utilização de alíquotas progressivas, conforme veremos a seguir.

2.1. O Debate sobre a Classificação dos Tributos em Reais e Pessoais e seu Reflexo na Progressão Fiscal

Há grande controvérsia interpretativa sobre a aplicação da progressividade, havendo consenso no sentido de sua incidência aos tributos pessoais e divergência quanto à aplicação aos tributos reais.

Quanto a esta classificação dos tributos, trazemos a lição de Geraldo Ataliba (2206, p. 125-126):

56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

Luciano Amaro (2017, p. 112), afirma que os tributos pessoais levam em consideração os aspectos do sujeito na formação do próprio fato gerador do tributo, o qual prevê a identificação de características como o nível de renda, a o estado civil e a configuração da família do contribuinte.

Serafim Martins (2011, p. 15), adverte que os impostos reais atingem uma realidade objetiva posta, sem considerar sua capacidade financeira global, enquanto que os impostos pessoais têm seu valor determinado por elementos “pessoalizantes”, os quais compõem a base de cálculo do tributo e se referem às circunstâncias individuais que devem ser apuradas pelo fisco, como o número de dependentes, no imposto sobre a renda

Apesar da existência de inúmeros autores que diferenciam essas categorias de tributos, essa classificação recebe algumas críticas da doutrina, ao afirmar que se trata de construção não pautada em base normativa e, portanto, da qual não se poderia extrair consequência jurídicas, mas tão somente de organização metodológica do estudo dos tributos. Nesse sentido, Rui Barbosa Nogueira:

É usual distinguirem-se os impostos em *impostos pessoais* e *impostos reais*, conforme se refira a uma pessoa ou coisa. **Essa divisão, entretanto, não é uma classificação jurídica, não se baseia em critério jurídico.** [...] o crédito de imposto se funda sempre numa *obrigação pessoal*, pois a lei, ao tributar, sempre obriga um determinado sujeito vinculado ao fato gerador, que se chama contribuinte ou responsável (1989, p. 162, grifamos).

Em seu voto no RE 562.045/RS, o Ministro Marco Aurélio (2010), ressalta a crítica feita por Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido de que “a classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas.

Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário, independentemente da coisa” [...] (2004, p. 82).

Diante desse dissenso a respeito da possibilidade de se atribuir consequências jurídicas à classificação dos tributos em reais e pessoais, há posições antagônicas a respeito da possibilidade da adoção da progressividade fiscal em face dos tributos reais, categoria na qual se enquadra o ITBI.

Assim, com o intuito de investigar o tema, será feita a análise dos seguintes julgados do STF, os quais trataram do tema da progressividade fiscal nos tributos reais:

- i. RE 153.771/MG, o qual vedou a progressividade do IPTU;
- ii. RE 234.105/SP, o qual vedou a progressividade do ITBI;
- iii. RE 423.768, o qual julgou constitucional a EC 29/00 e lei do Município do São Paulo, a qual autoriza a progressividade do IPTU.
- iv. RE 562.045/RS, o qual autorizou a progressividade do ITCMD;

É relevante justificar a escolha e a forma de estudo desses julgados, os quais foram selecionados com base na “Metodologia de Análise de Decisões” – MAD, proposta por Roberto Freitas Filho e Thalita Moraes Lima, a qual tem como finalidade apresentar um protocolo para a organização científica do estudo de práticas judiciais.

Ela não se confunde com o “estudo de caso”, no qual é realizado o estudo de um evento único, através de uma decisão judicial ou de um grupo delas, com o objetivo de identificar as variáveis que levaram ao resultado do caso. Assim, “ao invés de utilizar uma metodologia rígida, com um protocolo fixo e determinado, o estudo de caso pressupõe certa autonomia na construção da narrativa e da estrutura de exposição do problema” (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 2).

Por sua vez, a MAD também não se confunde com a Análise de Jurisprudência, “metodologia consistente em coletar as decisões de um ou diversos decisores, sobre um determinado problema jurídico, com o objetivo de identificar um momento decisório, realizar um retrato do “estado da arte” sobre o assunto” (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 2).

Portanto, a metodologia utilizada (MAD) terá como objetivo compreender o fenômeno da progressividade fiscal nos tributos reais, na dimensão tratada pelas decisões do STF sobre o tema, com recorte temporal de 1.996 até 2013, que se justifica por ser o lapso entre as paradigmáticas decisões do RE 153.771 e do RE 562.045, cuja importância dos fundamentos será relatada no próximo tópico deste

capítulo. Assim, a metodologia escolhida busca o aperfeiçoamento da coerência sistêmica da narrativa construída, a partir da análise comparativa das decisões do STF, objeto do recorte metodológico da presente pesquisa. Para tanto, a MAD propõe um protocolo instrumental, o qual “permite um grau de precisão e de controle sobre o que é feito maior que nos trabalhos especulativos ou conceituais” (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 6).

De forma mais detalhada, a MAD será utilizada no presente trabalho com o objetivo de realizar uma análise crítica das decisões judiciais do STF inseridas em nosso objeto de estudo, de forma a identificar se há coerência **sistêmica** entre elas, no sentido atribuído por Neil Maccormick (2003 apud FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 7), de que devemos buscar interpretar o sistema jurídico de forma que não existam duas normas se controvertendo uma com a outra, para que o mesmo se apresente como um todo racional; bem como para alcançar uma “explicação de sentido das decisões”. Para alcançar seus objetivos, o protocolo da MAD é dividido em três momentos, resultando em dois tipos de produtos.

O primeiro é a “pesquisa exploratória”, consistente na eleição da bibliografia básica que introduza a “matriz paradigmática” do tema”, os princípios e as normas jurídicas em conflito (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 8). Quanto a esse ponto, elegemos a bibliografia descrita nos capítulos teóricos do trabalho (terceiro, quarto e quinto), nos quais são descritas as “matrizes ideológicas” e os “princípios estruturantes” da progressividade fiscal.

O segundo momento é o “recorte objetivo”, no qual o pesquisador deve identificar o campo conceitual do problema (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 9). No presente trabalho, esse recorte é a oposição entre duas correntes argumentativas, as quais possuem entendimentos opostos quanto à viabilidade de aferição de capacidade contributiva em sede de tributos reais.

O terceiro momento de aplicação do protocolo da MAD é a escolha do “recorte institucional”, o qual representa a escolha dos órgãos decisores que serão objeto da pesquisa. No presente estudo, foi escolhido o Supremo Tribunal Federal, o que se justifica pela “pertinência temática”, haja vista que se trata do tribunal responsável pela última instância do *judicial review* no Brasil, no qual o problema identificado no “recorte objetivo” foi decidido por reiteradas vezes, o que demanda uma análise da coerência sistêmica e consistências dessas decisões; a escolha do STF se justifica, ainda, pela “relevância decisória”, haja vista que este tribunal declarou a inconstitucionalidade de

diversas legislações municipais que dispunham sobre a progressividade fiscal, bem como publicou a súmula nº 656, o que gerou enorme impacto decisório na política pública fiscal brasileira, com o banimento das alíquotas progressivas do ITBI em todas as capitais do Brasil, demonstrando que as decisões judiciais objeto de estudo geraram mudança relevante de comportamento dos atores sociais (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 9-11).

O “produto” da aplicação da MAD a essas decisões busca relevar o “processo decisório” de um conjunto selecionado de decisões (RE’s 153.771, 234.105, 423.768 e 562.045), primeiramente com a descrição dessas decisões, “sem qualquer reflexão que se desdobre para além da mera organização” (o que faremos no próximo tópico deste capítulo); em seguida, esta pesquisa identifica o “recorte objetivo” trazido na decisão, ou seja, os institutos jurídicos utilizados como argumentos decisórios, os quais serão trabalhados nos capítulos teóricos deste trabalho (terceiro e quarto). Por fim, será realizada a reflexão crítica sobre a análise dessas decisões, de forma a se buscar a presença ou não de coerência **sistêmica** e consistência, a qual conduza à manutenção da súmula nº 656 ou a uma proposta de sua revogação, caso se identifique um “déficit de justificação”, dada a uma possível ausência de justificação das palavras de valor adotadas para fundamentar a decisão (FREITAS FILHO; LIMA, 2010, p. 12-15).

Assim, com base na metodologia acima explicitada, a problemática posta será avaliar se há ou não limitação constitucional ao exercício da competência tributária municipal, para a adoção de alíquotas progressivas do ITBI, em razão do valor do imóvel, utilizando-se como fontes de análise principais os julgados do STF e, como fontes secundárias, as posições doutrinárias antagônicas sobre o tema.

2.2. Análise das Decisões do STF Relacionadas à Progressão Fiscal dos Tributos Reais

Conforme esclarecido acima, o presente tópico tem por finalidade a apresentação descritiva das decisões que se enquadram no recorte objetivo da presente pesquisa, qual seja, a possibilidade aferição de capacidade contributiva e de progressão fiscal nos tributos reais, categoria da qual pertence o ITBI. As decisões serão apresentadas de forma descritiva, na ordem cronológica em que foram proferidas.

2.2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 153.771/MG - 1996

A primeira decisão representativa do STF sobre o tema, foi o RE 153.771/MG, proferida em 1.996, a qual declarou inconstitucional a progressividade de alíquotas do IPTU do Município de Belo Horizonte, sob o fundamento de que se tratava de tributo real:

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do §4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, §1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, §1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte."

(RE 153771/MG. Relator: Min. CARLOS VELLOSO. Relator p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES. Julgamento: 20/11/1996. Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

O julgado examina a constitucionalidade da Lei nº 5.641/89, do Município de Belo Horizonte, a qual estabeleceu alíquotas progressivas do IPTU, em função do padrão do imóvel (popular, baixo, normal, alto e luxo).

O Ministro Carlos Velloso foi o relator, porém, voto vencido no acórdão, ao se posicionar pela permissão de progressão fiscal do IPTU. Argumentou o magistrado, que o princípio da igualdade tributária deve ser aplicado a todos os tributos. Da mesma forma, portanto, o da capacidade contributiva, na medida em que este é corolário lógico do primeiro (1996, p. 508). Cita a doutrina de Alberto Xavier (1991, p. 119 apud VELLOSO, p. 510), para afirmar que não há nenhum tributo arrolado na CRFB que seja incompatível com uma progressão baseada na "capacidade econômica". Assim, afirma que a expressão "sempre que possível", prevista no art. 145, §1º, da CRFB, não está necessariamente associada a uma natureza pessoal do tributo, pois é regra que se aplica a todos.

Afirma o Ministro que há necessidade de se distinguir a progressividade fiscal, prevista de forma geral no art. 145, §1º, da CRFB, da progressividade extrafiscal, a

qual possui natureza sancionatória, para o caso específico do IPTU, e está prevista no art. 182, §4º, II, da CRFB (1996, p. 515), destinada ao cumprimento de outras finalidades impostas pelo legislador, que não a arrecadatória, mas sim de estímulo ou desestímulo de comportamentos pelos sujeitos passivos. Essa previsão especial, contudo, não revoga e nem restringe a necessidade de observância da capacidade contributiva, para todos os impostos. Tal interpretação é confirmada pelo fato de que o art. 145, §1º, da CRFB, está localizado no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, em sua seção “Dos Princípios Gerais”, os quais devem orientar a aplicação de todos os tributos brasileiros (BARBON, 1995, apud VELLOSO, p. 518).

Por fim, conclui Carlos Velloso no sentido de que essa progressividade fiscal não tem a finalidade de atender aos ditames da política urbana do Município, mas sim de realizar uma política pública de redistribuição de riquezas, de forma a eliminar um sistema tributário regressivo, como um todo (COSTA, p. 240 apud VELLOSO, p. 521).

Por sua vez o Ministro Moreira Alves (p. 529/531), em seu voto-vista, que acabou sendo vencedor e se tornando o próprio acórdão de julgamento do processo, entende que o art. 145, §1º, da CRFB, adotou a clássica distinção doutrinária entre tributos reais e pessoais, ao mencionar o “caráter pessoal” dos impostos, e que somente em face destes seria possível a aferição de capacidade contributiva, razão pela qual os impostos reais não poderiam estar sujeitos à gradação.

Ele justifica sua posição na parte final do dispositivo citado, o qual permite à Fazenda Pública identificar “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas” do sujeito passivo, a fim de realizar “esses objetivos”, no sentido de que a gradação dos impostos só seria possível, quando a base de cálculo permitisse identificar algum desses elementos, os quais remetem à aspectos pessoais do contribuinte, conferindo um caráter de pessoalidade ao tributo.

Para fundamentar sua posição, Moreira Alves cita importante conjunto de doutrina internacional, cuja construção indica uma posição predominante e uniforme, no sentido da impossibilidade de utilização de alíquotas progressivas em tributos reais, face à impossibilidade de se identificar a capacidade econômica do contribuinte em sua base de cálculo.

No direito italiano, Moreira Alves (p. 531) cita Victor Uckmar (Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, tradução de Marco Aurélio Greco, §12º, p. 82, Editora RT, São Paulo, 1976), cuja posição pode ser resumida pela afirmação de que há “evidente absurdo de alíquotas progressivas para os impostos reais”. Ainda

como referência à Constituição da Itália, traz as lições de Vincenzo Carullo, em sua obra “La Costituzione della Repubblica Italiana” (p. 184, Dott. Cesare Zuffi-Editore, Bologna, 1950), cujo art. 53 determina genericamente que "o sistema tributário é informado por critérios de progressividade". Quanto a este dispositivo, afirma o autor:

Naturalmente, não queremos dizer - nem o poderemos - que todos os impostos indistintamente devem ser progressivos, porque bem sabemos como isso seria IMPOSSÍVEL ou cientificamente errado: porque bem sabemos que A PROGRESSÃO NÃO CONDIZ COM OS IMPOSTOS DIRETOS REAIS e pode encontrar só inadequada e indireta aplicação nos impostos sobre consumos e nos impostos indiretos em geral.

Ainda no direito italiano (MOREIRA ALVES, p. 532), traz os estudos de BERLIRI (Principi di Diritto Tributário, I, 2ª ed., ps. 268/269, GIUFFRÈ Editore, Milano, 1967), asseverando o autor italiano as características dos impostos pessoais, os quais o diferenciam dos reais:

Um outro elemento que caracteriza a capacidade contributiva é a sua relação com a pessoa do contribuinte. A capacidade contributiva, propriamente enquanto capacidade, é alguma coisa de subjetivo e não de objetivo: a mesma quantidade de renda ou de patrimônio exprime uma diversa possibilidade de contribuir para as despesas públicas se possuída por Tício, pai de 12 filhos ou por Gaio, solteiro; por Semprônio, jovem em pleno vigor das forças, ou por Mévio, velho paralítico e necessitado de contínua assistência médica. Tal íntima conexão entre a riqueza e seu possuidor resulta clara do confronto entre o art. 15 do Estatuto Albertino - que falava de haveres - e o artigo 53 da Constituição que fala justamente de capacidade contributiva. Aliás, num sistema inspirado em critérios de progressividade é natural que a imposição tenha caráter pessoal e não real.

Moreira Alves (p. 532) também aponta a posição de GIANINI, em sua obra “Comentário Sistemático alla Costituzione Italiana” (dirigido por PIERO CALAMANDREI e ALESSANDRO LEVI, vol. I, p. 284, G.Barbèra, Editore, Firenze, 1950):

Pode somente afirmar-se que a não todos os tributos é aplicável o critério da progressividade (exatamente por isso a Constituição refere o critério mesmo ao sistema tributário): que os impostos diretos reais, enquanto alcançam objetivamente os rendimentos singulares (dos terrenos, das construções, etc.) devem ser necessariamente proporcionais, pois de outro modo se verificaria a incongruência de alcançar mais gravemente o possuidor de um rendimento derivado de uma fonte de renda que não o possuidor de uma renda igual, mas produzida por fontes de renda diversas; que o campo em que deve sobretudo operar a progressão é o do imposto pessoal sobre o rendimento geral do sujeito".

Prossegue o Ministro (p. 532-533) com a posição de doutrina da Suíça, trazendo o estudo de BLUMENSTEIN (Sistema di Diritto delle Imposte, Trad.

FRANCESCO FORTE, § 10, II, 2, Dott. A Giuffrè Editore, Milano, 1954) o qual afirma que:

a distinção entre impostos subjetivos e objetivos (pessoais e reais) decorre do fato de que para determinados tipos pode prestar-se atenção à capacidade econômica pessoal do sujeito, enquanto para outros conta só a existência de um determinado objeto de imposto.

Por fim, Moreira Alves enriquece e justifica sua posição na doutrina predominante na Alemanha, a respeito do imposto imobiliário:

abarcá-se, assim, um determinado objeto do imposto por seu valor ou com sua renda, sem que dependa da capacidade de prestação econômica ou pessoal daquele a quem, juridicamente no tocante ao imposto imobiliário, o imóvel é imputado (CREZELIUS (Steuerrecht II - Besonderes Steuerrecht, § 30, 1, p. 416, Verlag C.H.Beck, München, 1991);

Prossegue o Ministro Moreira Alves (p. 533), com a doutrina francesa de PAUL HUGON (O Imposto - Teoria Moderna e Principais Sistemas, p. 85, Editora Renascença S/A, São Paulo, 1945), a respeito do enquadramento do imposto imobiliário na categoria dos tributos reais:

ele agrava igualmente, por exemplo, os rendimentos de um prédio, seja qual for a situação econômica e social do proprietário: seja rico ou de posses médias, nacional ou estrangeiro, celibatário ou chefe de família; esteja a casa hipotecada ou não, etc. [...] ele se estabelece, pois, sem atender à capacidade contributiva.

Após trazer a fundamentação teórica, Moreira Alves faz importante apontamento, ao afirmar que o IPTU, enquanto tributo real, não leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo, a ponto de que, se houver a alienação do imóvel, as dívidas não quitadas se transferem ao novo titular, o que demonstra a ligação estreita do imposto com a propriedade, em completo desprezo à condição pessoal do sujeito passivo e, portanto, de sua capacidade contributiva (ALVES, p. 534). Assim, conclui o Ministro que a progressividade somente poderia ocorrer para atender a objetivo extrafiscal, quando expresso na CRFB. Inclui o argumento de que, a extrafiscalidade, com o objetivo de promover a função social da propriedade, somente pode ser estabelecida por meio da CRFB, não podendo ficar ao alvedrio de cada um dos 5.500 Municípios brasileiros, pois tal situação geraria o risco de desconfiguração do direito de propriedade, pois o mesmo seria moldado de acordo com a vontade política de cada ente municipal.

Cabe registrar, que o voto acima descrito de Moreira Alves foi paradigmático, no sentido de que foi seguido, na íntegra, pelos Ministros Maurício Corrêa, Francisco Rezek, Ilmar Galvão, Celso De Mello, Sydney Sanches, Neri Da Silveira e Sepúlveda Pertence, bem como foi a base teórica e argumentativa para os acórdãos seguintes do STF, no que se refere aos Ministros que permaneceram com a posição a respeito da impossibilidade de se realizar a progressão fiscal de tributos reais, sem expressa previsão constitucional autorizativa, a exemplo do julgamento do ITBI, objeto do presente trabalho, conforme verificaremos no próximo julgado.

2.2.2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 234.105-3/SP - 2003

Em ordem cronológica, é fundamental para os fins da presente pesquisa a análise do RE 234.105/SP, o qual vedou a progressividade do ITBI do Município de São Paulo, culminando, no ano de 2.003, com a edição da súmula nº 656¹¹, sob o fundamento de que este imposto pertence à categoria dos tributos reais, os quais seriam insuscetíveis de avaliação da capacidade contributiva do sujeito passivo, inviabilizando a aplicação do art. 145, §1º, da CRFB, à referida exação:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CF., 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.

Trata-se de Recurso Extraordinário, no qual é impugnada, via controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo, o qual estabelecia alíquotas progressivas para o ITBI.

O Tribunal de Justiça de São Paulo havia decidido que o valor do imóvel é “elemento objetivo, exteriorizador da capacidade contributiva do adquirente, sujeito passivo” (RE nº 234.105, p. 824), declarando constitucional a progressão do ITBI paulistano. No entanto, o contribuinte recorreu ao STF, sob o argumento de que não poderia ser aplicada a regra genérica de capacidade contributiva do art. 145, §1º, da CRFB, haja vista se tratar de conteúdo geral, o qual não pode prevalecer em face do

¹¹ Súmula 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.

conteúdo específico do art. 156, da CRFB, o qual somente admite a progressividade do IPTU, e não do ITBI.

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso reproduz a argumentação aduzida no RE 153.771/MG, acrescentando a posição de Mizabel Machado Derzi (BALEEIRO, 1999, p. 262, apud VELLOSO, p. 835), no sentido de que a progressividade é a melhor forma de personalização dos impostos e, portanto, de realização da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

No entanto, após essas considerações, Carlos Velloso afirma que a progressividade realiza a capacidade contributiva no imposto *causa mortis*, mas “na transmissão *inter vivos* aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço de venda. Atualmente, a proporcionalidade é a regra” (VELLOSO, p. 836). Prossegue o Ministro, apenas afirmando que “esse o entendimento que, parece-me, vem se firmando na Corte” (p. 837), para então declarar a inconstitucionalidade do ITBI progressivo do Município de São Paulo, sem acrescentar nenhum outro fundamento, sequer para justificar a divergência de seu voto no RE nº 153.771/MG, no qual ele havia entendido ser constitucional a progressão fiscal em tributos reais, conforme vimos no tópico anterior.

Em seu voto, Carlos Velloso foi acompanhado pelo Ministro Nelson Jobim, o qual se posicionou contra a progressão, sob o único e exclusivo fundamento da natureza real do ITBI, sendo seguido pelos Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches, que apenas reiteraram os fundamentos do Ministro Moreira Alves, no RE nº 153.771/MG, ou seja, também declararam a inconstitucionalidade da progressão fiscal do ITBI, com fundamento exclusivo na distinção entre tributos reais e pessoais, seguidos pelo próprio Moreira Alves, que também apenas reiterou seu voto anterior.

A única dissidência foi do Ministro Marco Aurélio, o qual se posicionou a favor da progressão. Asseverou que o art. 145, §1º, da CRFB, não se limita aos impostos pessoais, bem como que não é possível equiparar a capacidade contributiva de quem adquire um imóvel de vinte mil reais, com outro que compra imóvel avaliado em milhões (p. 843), o que tornaria letra morta o dispositivo constitucional da graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva dos cidadãos. Assim, o Ministro votou pela constitucionalidade da lei paulistana, em sintonia com a posição do Tribunal de Justiça de São Paulo, sendo voto vencido no acórdão.

2.2.3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 423.768/SP - 2010

Trata-se de Recurso Extraordinário, proferido no ano de 2010, no qual foi questionada a constitucionalidade da Lei nº 13.250/2001, do Município de São Paulo, a qual estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU da capital paulista, após a promulgação da EC nº 29/2000, a qual autorizou expressamente referida progressão, tendo como resultado a declaração de constitucionalidade da EC nº 29/00 e da lei do Município de São Paulo, a qual autorizou a progressividade do IPTU, assim ementada¹²:

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE. PROGRESSIVIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 - LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000 (RE 423.768/SP. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 01/12/2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.).

A legislação foi declarada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, sob o fundamento de que a EC nº 29/2000 haveria violado cláusula pétrea, na medida em que teria abolido direitos e garantias individuais dos contribuintes, ao instituir progressão fiscal não prevista expressamente no texto original da CRFB. Assim, o tema foi submetido ao STF pelo Município, sob o fundamento, dentre outros, de que “o suposto direito de só ser tributado progressivamente no caso dos impostos pessoais não existe” (RE nº 423.768, p. 288).

No voto do relator, Ministro Marco Aurélio, o mesmo reiterou os argumentos que já havia apresentado no RE nº 234.105, quanto à interpretação do art. 145, §1º, da CRFB não excluir a incidência da capacidade contributiva aos impostos reais, haja vista que o texto “homenageia a individualização” (p. 292), bem como que a EC nº 29/2000 apenas explicitou o que estava previsto, em âmbito geral, na redação original da Constituição, na forma do princípio da capacidade contributiva (p. 294). Afirma que a decisão anterior da Corte, no RE nº 153.771, se deu em função da inexistência de

¹² “É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional 'caráter pessoal' não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da pessoalidade em sua abstrata conformação.” (...) “Com o que a Constituição evidencia que a relação jurídica tributária é entre sujeitos de direitos (o tributante e o tributado), insista-se, e não entre sujeito tributante e o objeto da tributação. Equivale a concluir: pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária”. (Trecho do voto do relator no RE 423.768/SP. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 01/12/2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

parâmetro seguro para pautar a progressão das alíquotas, os quais foram inseridos pela nova redação constitucional, quais sejam, o valor do imóvel, sua localização e uso a que se destina.

Por sua vez, a Ministra Carmen Lúcia rememorou os fundamentos aplicados no RE nº 153.771, em especial daqueles expostos pelo Ministro Moreira Alves, para demonstrar a sua superação, em razão da promulgação da EC 29/2000. Isto porque, segundo a Ministra, a capacidade contributiva, prevista no artigo 145, §1º, da CRFB, também se consagra como cláusula pétrea e foi prestigiada pela nova redação do artigo 156, da CRFB, razão pela qual ficaram fortalecidas, e não violadas, as garantias individuais do contribuinte.

Prossegue, citando Roque Antônio Carraza (p. 302), no sentido de que não há razão para se excluir os impostos reais da aplicação de referido dispositivo, bem como que a aferição da capacidade contributiva se dá pelo valor, luxo e localização do próprio imóvel, e não pela “fortuna em dinheiro de seu proprietário”, pois se assim não fosse, em um mesmo prédio, um profissional no auge da capacidade contributiva pagaria um alto valor e um aposentado do INSS poderia não pagar nada, não parecendo ser esta a vontade do legislador, razão pela qual a propriedade do imóvel caracteriza presunção absoluta de capacidade contributiva, para fins de tributação pelo IPTU.

Os Ministros Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Sepúlveda Pertence acompanharam o relator, sob os mesmos fundamentos.

Por sua vez, o Ministro Ayres Britto rememorou os fundamentos do RE 153.771, ao afirmar que o IPTU progressivo havia sido declarado inconstitucional, em razão de sua incidência indicar somente a expressão econômica de um imóvel, e não a capacidade contributiva de um sujeito. No entanto, assevera Ayres Britto que a EC nº 29/2000 alterou esse cenário, ao introduzir a possibilidade expressa da progressão, pois considera que ela está em sintonia com o art. 3º, da CRFB, o qual coloca como um dos objetivos do Brasil a construção de uma sociedade solidária, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, os quais demandam recursos financeiros estatais para a sua realização (p. 319).

Assim, ressalta o Ministro que esses objetivos são alcançáveis através de uma distribuição da carga tributária que onere mais aqueles detentores de maior patrimônio, o que merece ser aplicado a todos os tributos, com exceção daqueles que

já são indiretos, como o IPI e o ICMS. Trata-se da realização, em última análise, da igualdade material tributária (p. 320).

Prosseguindo, Ayres Britto diferencia capacidade econômica, como sendo o total de riquezas de um sujeito, de capacidade contributiva, como sendo a riqueza disponível para a contribuição ao Estado, por meio dos tributos. Prossegue, no sentido de que a relação jurídica tributária é sempre entre sujeitos de direitos (Estado e contribuinte), de forma que a expressão “caráter pessoal” não é usada para classificar tributos, mas sim para dizer que o ente tributante deve sempre dosar os impostos, de acordo com a riqueza disponível de cada contribuinte. E no IPTU, por se tratar de imposto que incide sobre a propriedade, a capacidade contributiva é atendida, quando se tributa mais aquele que possui mais em matéria imobiliária, ou seja, a propriedade mais valiosa, o que realiza a “justiça social-imobiliária” (p. 322). Conclui o Ministro, no sentido de que a Constituição deseja que os impostos reais sejam objeto de incidência do princípio da capacidade contributiva, ao contrário do que se projetou no RE 153.771, entendendo constitucional a EC nº 29/2000.

Em conclusão, portanto, acordaram os Ministros por uma mudança de posição, no sentido de declarar constitucional a progressão fiscal do IPTU, mesmo se tratando de um tributo real, tendo como argumento determinante a edição da EC 29/2000, a qual passou a autorizar expressamente a possibilidade dessa progressão.

Não se pode dizer, contudo, que esse julgado admite a premissa de que todos os tributos reais podem ser objeto de graduação progressiva, não tendo essa corrente de fundamentação teórica ficado clara no julgado. O que se pode afirmar, é que ele admite a inclusão de novas modalidades de progressão, através do constituinte derivado, ou seja, por emendas à constituição, o que não representa violação a nenhuma cláusula pétrea ou garantia individual dos contribuintes.

No entanto, considerando que as disposições constitucionais, relativas ao ITBI, não preveem regra expressa autorizativa da progressão, e que a mesma teria que se basear na regra geral do art. 145, §1º, da CRFB, não é possível chegar à conclusão de que restaria superado o entendimento do RE nº 234.105-3/SP, bem como da súmula nº 656, dele resultante, os quais consideraram ofensivo à CRFB a instituição de ITBI progressivo.

2.2.4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 562.045/RS - 2013

Por fim, como representativo da posição favorável à progressão fiscal dos tributos reais, relevante pelo fato de ser a posição mais recente do STF sobre o tema, cita-se o RE 562.045/RS, no qual o órgão Plenário daquele Tribunal entendeu pela constitucionalidade do ITCMD progressivo do Estado do Rio Grande do Sul.

A controvérsia dizia respeito à compatibilidade da lei estadual¹³, a qual estabelecia alíquotas progressivas para o ITCMD, com os artigos 145, §1º, e 155, §1º, IV, ambos da CF/88.

No referido julgado, foi vencido o Ministro Ricardo Lewandowisck, de cujo voto, contudo, se podem extrair importantes lições a respeito da relação entre a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a progressividade fiscal. A posição defendida pelo Ministro é no sentido de ser inviável a adoção da progressividade fiscal para os tributos reais.

Nesse sentido, afirma que a CRFB, em seu art. 145, §1º, adotou a classificação clássica da doutrina, que divide os tributos em reais e pessoais, estabelecendo que “sempre que possível” os tributos terão caráter pessoal e, apenas quando enquadrados nesta categoria, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

¹³ "Art. 18, da Lei estadual 8.821/1989:No Imposto sobre a Transmissão 'Causa Mortis ' a alíquota é definida com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado, estabelecendo-se:

I - isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 Unidades de Padrão Fiscal;

II - em um por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;

III - em dois por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;

IV - em três por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;

V - em quatro por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;

VI - em cinco por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;

VII - em seis por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;

VIII - em sete por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;

IX - em oito por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal".

Ou seja, pelo entendimento adotado por Lewandowisck¹⁴, as expressões “caráter pessoal” e “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” estão umbilicalmente ligadas, sendo inadmissível a dissociação de ambas, de forma que a graduação dos impostos tem como pressuposto inafastável o seu caráter pessoal.

Afirma que a parte final do §1º, do art. 145, da CF/88, confirma esse entendimento, ao dispor que a administração tributária pode identificar “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” para realizar “esses objetivos”, no sentido de que ambos os objetivos são indissociáveis.

Entende o julgador, contudo, que a CRFB reservou exceções expressas, nas quais é possível a progressividade fiscal de tributos reais, apenas com base em parâmetros extrafiscais, mas nunca com vinculação à capacidade contributiva. Não se depreende da CRFB, segundo o Ministro, uma autorização geral para a adoção da progressividade fiscal, em qualquer natureza de imposto.

Nesse sentido, discorre que a apuração do aspecto material dos tributos reais deve ser feita com base em critérios objetivos, sem levar em consideração as características econômicas pessoais do contribuinte.

Cita as lições de Geraldo Ataliba (apud LEWANDOWISCK, pág. 14), no sentido de que os tributos reais não deixam de possuir o aspecto pessoal do fato gerador, mas que esse aspecto não pode influir no aspecto material deste tributo, ou seja, na definição da sua alíquota, base de cálculo e, conseqüentemente, no valor da exação.

Afirma que o elevado valor de um bem, base de cálculo de um tributo real, não é apto a expressar a capacidade contributiva, tendo em vista que não leva em consideração o patrimônio total e as características pessoais do contribuinte.

Assevera, assim, que não é possível aferir a capacidade econômica do herdeiro, legatário ou donatário, a partir do valor dos bens a eles transferidos pelo falecido ou pelo doador. Cita, como exemplos, os casos de uma pessoa abastada que recebe herança de pequeno valor e outra pobre, que recebe vultuosa soma à título de direito hereditário, sendo que a progressividade, com base no valor do patrimônio

¹⁴ RE 562.045 - voto vencido de Ricardo Lewandowisck: “peço vênias aos que divergem para filiar-me ao entendimento de que a locução “sempre que possível os impostos serão graduados”, estampada no § 1º do art. 145 da Lei Maior, está necessariamente atrelada à expressão “capacidade econômica do contribuinte”, que a ela se segue”.

transferido, enquadraria o primeiro na alíquota mais baixa, e o segundo na mais alta, em manifesta contrariedade com a capacidade contributiva.

No mesmo sentido, prossegue Lewandowisk, no caso de doação, um donatário em situação econômica precária, seria compelido ao pagamento do ITCMD com a alíquota mais elevada, caso recebesse a doação de um bem valioso, o que também afronta a capacidade contributiva.

Argumenta ainda o Ministro que, considerando serem os impostos desvinculados de qualquer atividade estatal, a única maneira de se instituir o mesmo tributo, com valores diversos entre os contribuintes, sem ofender o princípio da igualdade tributária, é através da aferição da capacidade contributiva pessoal.

E se a progressividade, nos tributos reais, não pode ser pautada pela capacidade contributiva, então só pode ser estabelecida mediante previsão expressa da CRFB, para atender objetivos extrafiscais¹⁵. São as seguintes hipóteses: no art. 153, § 4º, I, (ITR, para fins de desestimular propriedades improdutivas); no art. 156, § 1º, I, (IPTU, com base no valor do imóvel); no art. 182, § 4º, II (IPTU, como tributo penal). Assim, autorizar a progressividade generalizada, implicaria desprezar as hipóteses específicas traçadas na CRFB, bem como permitir a graduação para finalidades diversas destas¹⁶.

Argumenta, ainda, que pela adoção da forma de estado federal, caberia somente à União a intervenção no domínio econômico e a redistribuição de riquezas, por meio da tributação extrafiscal, e não aos Estados federados, sob risco de concorrência e desequilíbrio do plano nacional.

Assim, entende o art. 145, §1º prevê, em verdade, vedação à adoção da progressividade fiscal para todos os tributos reais, ressalvadas as exceções previstas expressamente na CRFB, como garantia constitucional do contribuinte. Conclui, portanto, ser inconstitucional a legislação do Estado do Rio Grande do Sul

¹⁵ RE 562.045/RS, voto vencido de Ricardo Lewandowisk: “Nesse passo, é de se perguntar: a progressividade, como forma de graduação dos tributos, estaria vedada para os impostos reais? A resposta é negativa, mas com temperamentos. Isso porque, em se tratando de impostos reais, a progressividade só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional. E, mesmo nesses casos, ela só é admitida para dar concreção aos efeitos extrafiscais desejados pelo constituinte, desprezando-se a capacidade econômica deste.”

¹⁶ RE 562.045/RS, voto vencido de Ricardo Lewandowisk: “Se nós rompermos com esse entendimento, que é, *data venia*, tradicional aqui na Corte, não haveria - e disse isso no meu voto - nenhum óbice para que nós também emprestássemos ou admitíssemos a progressividade ao ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base impositiva, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo - raciocínio, dizia eu, então, no meu voto, que, não se afigura juridicamente consistente” (fl. 61).

disciplinadora de alíquotas progressivas fiscais para o ITCMD, sem que haja autorização expressa na CRFB.

Em sentido diametralmente contrário à posição de Lewandowisck, relevantes são os fundamentos trazidos no voto do Ministro Eros Grau, o qual afirma que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva:

Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. (RE 562.045/RS).

O Ministro interpreta o art. 145, §1º, da CRFB, no sentido de que os dois comandos ali previstos, direcionados aos impostos, não são indissociáveis, mas ao contrário, “sempre que possível” deverão ser realizados pelo legislador. Ou seja, ainda que o tributo não tenha caráter pessoal, deverá buscar-se a sua graduação, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Argumenta Eros Grau que, em ambas as situações, de tributação direta ou indireta, o impacto final será efetivamente sobre a renda ou a riqueza da comunidade, sendo que no primeiro caso incidirá sobre a renda auferida e, no segundo, sobre a renda despendida. Ou seja, mesmo na tributação indireta, o imposto irá se apropriar de renda disponível do cidadão, razão pela qual, na medida do possível, deverá ser graduado pela sua capacidade econômica, cuja sistemática decorre da adoção do princípio constitucional da igualdade tributária.

Por fim, afirma Eros Grau que não cabe ao STF o controle da razoabilidade ou proporcionalidade de textos normativos¹⁷. Nesse sentido, nota-se que há uma referência à limitação do ativismo judicial, ou seja, pondera-se que não cabe ao Judiciário realizar juízos próprios de opções legislativas ou de gestão pública, os quais cabem aos Poderes Legislativo e Executivo, de acordo com o princípio da separação dos poderes, inserido na CRFB. Assim, Eros grau conclui ser constitucional a instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD gaúcho, pois a autorização constitucional está prevista no art. 145, §1º, da CRFB.

¹⁷ RE 562.045, pág. 37: “O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: – A minha única observação - se me permitirem - é a seguinte: com relação à tal razoabilidade e à proporcionalidade, só me sentiria habilitado a discutir essa matéria se eu me elegesse membro da Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, não no assento do Poder Judiciário.”

Acompanhando o Ministro Eros Grau, afirma o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto:

Entendo que igualmente, tal como o voto divergente, a técnica da progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva. A tributação *ad valorem* com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversas.

Por sua vez, o Ministro Ayres Brito reproduz os argumentos do Ministro Marco Aurélio, ao julgar o RE nº 423.768, o qual declarou constitucional a EC 29/00, que introduziu expressamente a progressividade fiscal do IPTU, na CRFB (julgado descrito no tópico anterior). Nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio defende que a expressão “caráter pessoal”, contida no art. 145 §1º, da CRFB, não serve para “classificar tributos”, mas sim para afirmar que todos os tributos, inclusive os que possuem natureza real, devem levar em consideração o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, para a sua gradação.

Ou seja, com esses argumentos, Ayres Brito rememora os fundamentos de Marco Aurélio, o qual defendeu que o aspecto pessoal do tributo real deve influenciar no seu aspecto material, especialmente quanto à definição da alíquota aplicável, justificando que a relação jurídica tributária é sempre entre sujeitos de direito – fisco e contribuinte – e nunca entre o fisco e uma coisa, objeto da tributação. Assim, os aspectos pessoais devem sempre ser considerados, mesmo nos tributos reais.

Afirmou Marco Aurélio na ocasião, em relação ao IPTU, que a capacidade contributiva deve ser extraída do valor da propriedade imobiliária, no sentido de que possuir imóvel de maior valor expressa maior capacidade contributiva, razão pela qual deve se dar tratamento desigual para quem é desigual, em termos de patrimônio imobiliário, (cabe antecipar, que no quinto capítulo será feita uma estreita correlação deste fundamento com a base de cálculo do ITBI).

Conclui Ayres Brito, ao reproduzir os argumentos do Ministro Marco Aurélio, pela constitucionalidade da progressão fiscal do ITCMD do Rio Grande do Sul.

Em seguida, votou o Ministro Marco Aurélio, segundo o qual não é a natureza real ou pessoal do tributo que define a possibilidade de progressão fiscal. Isso deve ser definido sob a ótica da capacidade contributiva. Nesse sentido, afirma que a aquisição ou a propriedade de bem de elevado valor denota evidente capacidade

contributiva, o que justifica o tratamento diferenciado entre os contribuintes, através da progressão das alíquotas.

No entanto, entende que, no caso do ITCMD, a progressão não pode ser baseada no valor do patrimônio transmitido, haja vista que esse critério não avalia a capacidade contributiva do sujeito passivo, possibilitando que um “franciscano” seja tributado na mesma proporção que um “argentário”. Argumenta que a progressão das alíquotas do ITCMD acabaria por implementar, por vias transversas, o Imposto sobre Grandes Fortunas, com deslocamento da competência tributária da União para os Estados membros.

Em posição peculiar, portanto, Marco Aurélio entende ser inconstitucional a progressão de alíquotas do ITCMD, pelo fato de que a mesma deveria ser formulada em “consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária”, sem, contudo, aderir à tese de que o art. 145, §1º, da CRFB, vedou a progressividade em tributos reais. Ou seja, ele conclui que a CRFB autoriza a progressão fiscal para tributos reais, mas entende que o valor do patrimônio transmitido por herança ou doação não é apto a demonstrar a capacidade contributiva do beneficiário, razão pela qual vota pela inconstitucionalidade da lei gaúcha.

No entanto, cabe destacar que o Ministro não esclarece em seu voto, quais seriam os critérios que poderiam ser levados em consideração para a progressão de referidas alíquotas. Ou seja, ele não esclarece quais valores ou riquezas seriam aptos a encadear o aumento progressivo de alíquotas.

Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie inicia seus argumentos introduzindo a classificação de impostos em objetivos e subjetivos, a qual ameniza a distinção entre tributos reais e pessoais, na medida em que possibilita a objetivação de impostos pessoais, como ocorre no imposto de renda sobre operações financeiras, o qual é baseado em alíquota fixa e desconsidera qualquer característica pessoal do sujeito passivo; bem como subjetivar os impostos reais, como ocorre em uma legislação de IPTU que estabeleça alíquotas menores para aposentados ou portadores de doenças graves (p. 66).

Prossegue no sentido de que o ITCMD “permite mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte” (p. 67), haja vista que tem como base de cálculo um incremento patrimonial obtido à título gratuito e o tributo, portanto, não afetará a riqueza disponível do contribuinte, mas tão-somente reduzirá sua aquisição patrimonial, o que revela efetiva e atual capacidade contributiva. Assim,

entende a Ministra que o ITCMD melhor se enquadraria na categoria dos impostos pessoais, trazendo a posição de Ricardo Lobo Torres no mesmo sentido (p. 69), a qual se constata também pela personalização do imposto em outros países, majorando a alíquota na medida do maior afastamento de parentesco entre o falecido e o herdeiro. Assim, conclui votando pela constitucionalidade da lei do Rio Grande do Sul, a qual estabelecia alíquotas progressivas para o ITCMD, com base no valor do patrimônio transferido.

Cabe registrar, por fim, que o problema da presente pesquisa não ficou resolvido pelo fato de que a última decisão do Plenário do STF foi favorável à progressão fiscal dos tributos reais. Essa decisão não resolveu o problema em relação ao ITBI, haja vista que ficou consignada a posição expressa de exclusão desse entendimento para o ITBI, conforme se verifica no voto da Min Ellen Gracie:

7. Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 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”), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida. No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas. Já na aquisição a título gratuito, há sempre efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida. O ITCMD, portanto, distingue-se do ITBI. Não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação entre impostos reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria.

Assim, ao contrário do que se poderia imaginar, o problema da presente pesquisa se tornou ainda mais relevante com esse último julgado, pois, em nossa hipótese, o STF abdicou do único fundamento constitucional que repelia a progressividade fiscal do ITBI: o fato de se tratar de um tributo real¹⁸. Mas, de forma

¹⁸ RE 562.045/RS, voto vencido de Ricardo Lewandowisck: “Entendo, ademais, que cumpre também aplicar, com relação a estes, o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada” (fl. 19).

contraditória, resolveu manter vigente a súmula nº 656, bem como deixou expressamente consignado que a superação desse argumento não se aplica ao ITBI.

Ademais, a falta de solução para o problema da presente pesquisa se revela pelos dados empíricos expostos na introdução dessa pesquisa, de que nenhuma das capitais brasileiras e nenhum dos 300 (trezentos) municípios paulistas adotam a progressão fiscal do ITBI.

Em conclusão, o atual estado do conhecimento se revela em ambiente de insegurança jurídica, quanto à possibilidade de adoção da progressividade fiscal para o ITBI.

Necessário, portanto, uma compreensão aprofundada desse instituto, através da busca de suas matrizes ideológicas, teorias fundadoras e seus princípios estruturantes, para que se possa chegar a uma resposta segura sobre a sua compatibilidade com as regras, princípios e valores previstos no sistema constitucional tributário da CRFB.

3. AS MATRIZES IDEOLÓGICAS DA PROGRESSIVIDADE

Para se desvendar a natureza jurídica e o conteúdo do instituto da progressividade fiscal, é relevante investigar suas matrizes ideológicas valorativas, baseadas primordialmente na justiça distributiva, com o recorte histórico e temporal de dois momentos cruciais para sua formação, a Revolução Francesa – em nível mundial – e a transição da Monarquia para a Primeira República – em nível nacional.

3.1. O Ideal da Justiça Distributiva

É cediço que estão intimamente ligados os princípios da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da justiça distributiva, à luz dos quais se pretende avaliar a progressividade fiscal no ITBI, sendo certo que a justiça distributiva é considerada um valor matriz, do qual são corolários os dois primeiros princípios.

Tomás de Aquino, defendeu a ideia da existência de duas espécies de justiça: a comutativa e a distributiva (MORAIS, 2009). De acordo com o filósofo, a justiça distributiva nos sugere que os bens têm que ser divididos “a cada um segundo seu mérito”. Veio, portanto, para regular a relação de direito entre a sociedade e o indivíduo particular, tendo como ideia principal o tratamento comparativo, ou seja, dar a cada um o que é seu, na medida proporcional de sua necessidade, sendo função do Estado regular essa ponderação perante a sociedade.

Por sua vez, a justiça comutativa é aplicada no direito privado, relacionando-se com as ações particulares de cada indivíduo, podendo ser denominada como justiça corretiva, no sentido de que, no ato de troca, firmado em contrato, as partes se obrigam a prestações equivalentes às outras, havendo reciprocidade nas obrigações. É valor ligado à igualdade absoluta.

É a justiça distributiva, portanto, o valor cujo conteúdo é o valor matriz que regula a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade, na medida das possibilidades de cada um, valor este que foi positivado na CRFB, através dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Nas palavras de Stacciarini (2007, p. 270):

É nesta linha de pensamento que a justiça distributiva ou justiça em sentido estrito, revela-se na distribuição de funções elevadas de governo, da honra, do mérito das pessoas, de dinheiro, da fixação de critérios sobre tributos,

distribuição de cargos, ou de outras coisas que devem ser divididas entre os membros da sociedade política, visto que a participação de uma pessoa pode acontecer de maneira igual ou desigual à de outra.

RAWLS (2002, p. 285-286) traz elementos para identificação do conteúdo desse instituto. Segundo ele, os princípios da justiça distributiva devem orientar o desenvolvimento da economia política, bem como a idealização das instituições sociais, sendo que o cidadão deve formar sua opinião política, assumindo a posição do legislador, para avaliar a divisão dos benefícios sociais, a partir de algum critério de justiça, haja vista que a legislação econômica e social é que forma as estruturas básicas do Estado, modelando o futuro de uma sociedade. Assim, as decisões políticas e econômicas do presente, nas quais se incluem as decisões sobre a divisão da carga tributária, influenciarão no modelo de sociedade que existirá no futuro.

Prossegue RAWLS (2002, p. 287-288), no sentido de que essas decisões da política econômica devem levar em conta os “bens que são normalmente desejados como partes de planos racionais de vida”, de forma a se estabelecer objetivos gerais, que não se vinculem a interesses individuais de uma determinada pessoa, a fim de construir uma “teoria da felicidade” que dê suporte para a criação de uma teoria da justiça, a qual irá orientar as escolhas legislativas da economia política.

Ademais, afirma RAWLS (2002, p. 288-289) que sempre haverá na sociedade desejos injustos dos indivíduos, os quais devem ser desencorajados, para a criação de uma estabilidade no sistema político, de forma a incentivar em seus membros o desejo de tomar atitudes com base no senso de justiça, ou seja, no conjunto de valores eleitos como desejados e importantes para o desenvolvimento das instituições sociais.

Prossegue o autor (2002, p. 294-295), no sentido de que cabe ao sistema econômico definir a interação entre os meios de produção, as normas de divisão entre a propriedade privada e a pública, bem como a parcela da riqueza econômica que será destinada para o desempenho das atividades públicas do Estado, através da tributação. Nesse ponto, afirma que quanto mais próximo o Estado estiver do socialismo, maior será o setor público, bem como maiores as necessidades de tributos para a manutenção dos serviços públicos por ele prestados.

Quanto à divisão desses custos entre os cidadãos, RAWLS afirma que deve ser levado em consideração a natureza do bem público custeado pelos indivíduos, em especial a sua “indivisibilidade” e o seu “caráter público”. Exemplifica seu raciocínio

com o custo de “defesa nacional”, absolutamente indivisível e de interesse público, no qual todos os cidadãos são beneficiados igualmente, razão pela qual seu custo não deve ser financiado pelo mercado privado, de acordo com os desejos individuais, mas deve ter fonte de recursos pública e prevista em lei.

De acordo com o autor (RAWLS, 2002, p. 295-297), o sistema tributário é formado para o custeio de bens de caráter público e indivisíveis, baseado em um princípio de justiça distributiva, o que gera o comportamento nos indivíduos de tentar se eximir em realizar a sua contribuição individual, haja vista que continuarão a usufruir dos serviços públicos, ao contrário do que ocorre no mercado privado, baseado na justiça comutativa, no qual a ausência de prestação implica na cessão das vantagens bilaterais. Nesse ponto, afirma RAWLS que há a necessidade de se estruturar um sistema tributário com regras imperativas, coercitivas e eficazes, as quais também gerem um “senso de justiça” e estimule que cada cidadão cumpra seus deveres tributários, acreditando que a maioria dos outros integrantes da sociedade também o farão.

Quanto às instituições básicas da justiça distributiva, RAWLS (2002, p. 303) afirma que são essenciais para que as políticas públicas distributivas consigam alcançar seus objetivos, sendo elas: uma Constituição que assegure as liberdades de cidadania, política e de consciência; equidade de oportunidades, garantidas por despesas sociais básicas com educação e cultura; liberdade econômica e livre escolha do trabalho; garantia de renda mínima existencial, para situações de vulnerabilidade social. Ainda, como instituição básica da justiça distributiva, RAWLS (2002, p. 304) afirma que o Estado deve manter um “setor de alocação”, para a correção dos desvios de mercado, inclusive com a utilização dos impostos, para o incentivo ou desestímulo de comportamentos.

Nesse contexto, Rawls (2002, p. 305) afirma que o livre mercado deve ser complementado por um “setor de transferências”, controlado pelo Estado e responsável por garantir um mínimo existencial aos cidadãos, haja vista que no mercado “um sistema de preços competitivo não considera as necessidades, e portanto não pode ser o único dispositivo de distribuição”.

Diante da teoria da justiça exposta por Rawls, entendemos que o sistema tributário cumpre papel fundamental no “setor de distribuição”, haja vista que é uma modalidade de intervenção do Estado nas atividades econômicas, de forma a transferir parcela da riqueza privada para o custeio de bens e serviços de caráter

público e indivisíveis, razão pela qual conclui-se que deve ser norteado pelo princípio da justiça distributiva, de forma a garantir o desenvolvimento das instituições sociais, e com isso as liberdades públicas e o mínimo existencial. Garante, portanto, a realização de políticas públicas distributivas de riquezas dentro de uma determinada sociedade, cujo nível de intensidade será definido “de acordo com a concepção política implícita” (RAWLS, 2002, p. 305) de cada sociedade.

De forma ainda mais específica, no que concerne ao objeto da presente pesquisa, Rawls afirma expressamente que a tributação é elemento essencial para a correção da distribuição de riquezas, sendo que a técnica da tributação progressiva é instrumento a ser aplicado, para dispersar a concentração de riquezas, mantendo as condições sociais necessárias para a preservação das liberdades individuais. Em suas palavras:

Por último, temos o setor de distribuição. Sua tarefa é preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da taxaço e dos ajustes no direito de propriedade que se fazem necessários. Dois aspectos desse setor podem ser diferenciados. Em primeiro lugar, ele necessita de vários impostos sobre heranças e doações, e fixa restrições ao direito de legar. O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. Por exemplo, o princípio da tributação progressiva poderia ser aplicado ao beneficiário. Isso encorajaria a ampla dispersão da propriedade que é, ao que parece, uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais. (...) Como já foi definido anteriormente, a igualdade equitativa de oportunidades significa um certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas semelhantemente motivadas e mantém as posições e os cargos públicos abertos a todos, levando em conta as qualidades e esforços razoavelmente relacionados com os respectivos deveres e tarefas. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem um certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o seu valor, e o governo representativo só existirá nas aparências. Os tributos e as normas do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado. Naturalmente, onde fixar esse limite é uma questão de juízo político guiado pela teoria, pelo bom senso, e pela mera intuição, pelo menos em termos genéricos (2002, p. 306-307).

Rawls também aborda a discussão a respeito da opção entre as alíquotas proporcionais e progressivas, tema central do presente trabalho, afirmando que a técnica da proporcionalidade é adequada para os fins de promover uma política distributiva, mas que deve ser usada a progressividade como método mais efetivo para evitar o acúmulo exacerbado de poder, o qual possa colocar em risco as liberdades e instituições básicas da sociedade, já citadas acima. Nesse sentido, Rawls pontua:

A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito. Esse problema pertence ao setor de distribuição, já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas. Deixando de lado muitas dificuldades, vale a pena notar que uma tributação proporcional sobre as despesas pode fazer parte do melhor sistema tributário. [...]. Portanto, pode ser melhor usar a tributação progressiva apenas quando ela é necessária para proteger a justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, e desse modo evitar acúmulos de propriedade e poder, que provavelmente minarão as instituições correspondentes. Seguir essa regra pode nos ajudar a verificar uma distinção importante nas questões de política. E se os tributos proporcionais se mostrarem mais eficientes, por exemplo, porque interferem menos no estímulo, isso poderia ser um argumento decisivo a favor deles, se fosse possível elaborar um sistema factível. Como vimos na discussão anterior, essas são questões de julgamento político, que não fazem parte da uma teoria da justiça. (...) Como já vimos, a decisão quanto ao melhor sistema para um determinado povo depende das circunstâncias, instituições e tradições históricas desse povo. (2002, p. 307-308, 310).

Assim, o conceito de justiça distributiva está associado à realização de políticas públicas de redistribuição de riquezas, com o propósito de diminuir as desigualdades dentro da sociedade, dentre as quais se enquadra a atividade de arrecadação de tributos, a qual pode ser realizada através por meio da progressividade, como forma de se acentuar essa redistribuição.

Esse valor compõe o conteúdo dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, ambos também positivados como conceitos abertos pela CRFB. Passamos, a seguir, a compreender o papel crucial de dois momentos históricos para o desenvolvimento do conceito de progressividade fiscal.

3.2. A Revolução Francesa como marco ideológico para a compreensão do conteúdo da progressividade fiscal

A progressividade fiscal se caracteriza como uma das formas de se implementar a justiça distributiva, os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, conforme verificamos no capítulo anterior. No presente tópico, faremos uma breve abordagem de como a ideologia de uma tributação progressiva ganhou espaço no cenário político e econômico mundial, no período da Revolução Francesa, de forma a se buscar suas raízes ideológicas.

Relevante o esclarecimento de Edwin Seligman (1908, p. 72-73), no sentido

de que seu conceito não está necessariamente ligado à ideologia socialista:

Mas é absolutamente errôneo supor que a tributação progressiva implica necessariamente socialismo e confisco. É perfeitamente possível repudiar absolutamente a teoria socialista da tributação e, ao mesmo tempo, advogar a tributação progressiva por razões puramente econômicas. Pode-se ser um pensador individualista e, no entanto, acreditar em impostos progressivos.¹⁹.

Iniciada em 1789, a Revolução teve como bases ideológicas princípios calcados nas ideias iluministas, as quais influenciaram as mais diversas áreas do conhecimento, inclusive a área financeira e tributária. No tocante à progressividade nos impostos, pode-se afirmar que alguns dos defensores do pensamento iluminista também a defendiam. Dentre eles, cita-se Thomas Paine e Michel Lepeletier.

O jornalista, panfletário e pensador de ideal republicano Thomas Paine, através de suas obras e textos de escritas simples e diretas, consagradas em seu livro *Agrarian Justice*, tratava a progressividade como um princípio da lei agrária, um instrumento de defesa contra a primogenitura²⁰ e um ganho dos desvalidos (MAAMARI, 2007, p. 13-14).

O político francês, deputado da nobreza aos Estados Gerais e presidente eleito do Parlamento de Paris à época da Revolução, Michel Lepeletier, era um militante a favor da progressividade fiscal. Dizia que o imposto progressivo representava “a revolução dos pobres, mas revolução doce e pacífica, revolução que se opera sem alarmar a propriedade e sem ofender a justiça” (OLIVEIRA, 2005, p. 287).

A progressividade representava, portanto, um ideal político mais intervencionista do Estado na economia, com vistas à redistribuição de riquezas, razão pela qual passou a contar com o apoio dos jacobinos, sem agregar a simpatia dos girondinos, conforme aponta Oliveira (2007, p. 201):

(...) Além disso, os girondinos eram muito aferrados a uma política econômica liberal, a qual, nas concepções deles, deveria deixar ao mercado a solução para o grave problema do abastecimento do pão. E **não se deveriam nem imaginar políticas como imposto progressivo** ou distribuição dos bens nacionais dos indigentes.

¹⁹ Tradução livre do autor. No original: “But it is absolutely erroneous to assume that progressive taxation necessarily implies socialism and confiscation. It is perfectly possible to repudiate absolutely the socialistic theory of taxation and yet at the same time to advocate progressive taxation on purely economic grounds. One may be an arch individualist and nevertheless believe in progressive taxation.”.

²⁰ Primogenitura é transmissão de herança, do conjunto de patrimônio, direitos civis e políticos, dos pais ao filho mais velho.

A ideia da progressividade fiscal ganhou relevo no dia 14 de julho de 1789, durante a Constituinte Francesa, a qual positivou o princípio da igualdade e da progressividade fiscal, no artigo 13 da Declaração dos direitos do Homem, nos seguintes termos: *“Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés²¹”*. A partir dessa positivação, o imposto progressivo começou a ter visibilidade na França, sendo um grande marco não só para tal país, mas como para o mundo.

O papel dos pensadores da Revolução Francesa, para o desenvolvimento e a consolidação do conceito de progressão fiscal, foi reconhecido pelo jurista português Serafim Manuel de Oliveira Martins:

De um sistema de imposto regressivo, típico do Antigo Regime, caracterizado pelos privilégios e isenções pessoais, próprios desse período, caminhou-se, após o Advento da Revolução Francesa, para um sistema proporcional de tributação, característico do período Liberal, assente num princípio de justiça comutativa (o imposto era visto como uma troca, entre os serviços públicos prestados e a contribuição financeira dos cidadãos para esses mesmos) norteada por um princípio de igualdade formal e reflectida num conceito de equidade horizontal (indivíduos nas mesmas condições, devem pagar o mesmo imposto).” (2011, p. 23).

Assim, vislumbrou-se no iluminismo francês a matriz ideológica moderna de aceitação e aplicabilidade da tributação progressiva, em contraposição a um sistema de impostos regressivo, o qual taxava pesadamente os mais pobres, em benefício das aristocracias e da nobreza dominantes no período imediatamente anterior, das Monarquias Absolutas, pensamento que se expandiu por diversos países do mundo, inclusive o Brasil, quando também chegou seu período de transição da Monarquia para a República, como examinaremos brevemente no capítulo a seguir.

3.3. A inauguração da progressividade fiscal no Brasil pelas contribuições de Ruy Barbosa

²¹ Tradução livre do autor: “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.”

Em uma breve digressão histórica, quanto à presença da capacidade contributiva nas Constituições brasileiras, Rui Barbosa Nogueira (1989, p. 11) cita a Constituição do Império do Brasil, de 1824, cujo artigo 179 dispunha: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”. No entanto, apesar dessa previsão, o sistema tributário brasileiro na Monarquia era regressivo e avesso às técnicas de redistribuição de riquezas, a exemplo da progressividade.

No Brasil, portanto, o recorte histórico fundamental para este instituto será o período de transição da Monarquia para a República e os primeiros anos da República Velha (1.889 a 1.930), ocasião em que o tema da progressividade fiscal desponta em nossa história, através das valiosas contribuições de Ruy Barbosa.

Recém proclamada a República, Ruy Barbosa aceitou a função de Ministro da Economia do Governo Provisório dos Estados Unidos do Brasil, em novembro de 1.889, sendo responsável por elaborar o projeto que deu origem à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.

Dentro desse contexto histórico, em janeiro de 1.891, às vésperas da promulgação da nova Carta Política, Ruy Barbosa encaminha ao General Deodoro da Fonseca o denominado “Relatório do Ministro da Fazenda Ruy Barbosa”, no qual descreve a situação precária das finanças públicas e traça as novas diretrizes para a arrecadação tributária na recente República.

Nesse contexto, é nítida a preocupação do então Ministro em realizar a equalização da carga tributária entre os diversos setores da sociedade, através da criação dos denominados “tributos diretos”, os quais deveriam ser graduados segundo a riqueza de cada contribuinte:

[...] as leis financeiras não poderão deixar de apoiar-se consideravelmente no recurso aos tributos indirectos, menos equitativos, mas mais promptos, mais elasticos, mais progressivamente fecundos. Mas, de outra parte, como os impostos indirectos não se proporcionam á gradação das fortunas entre os contribuintes, antes se derramam principalmente e exercem pressão muito mais grave sobre as classes menos favorecidas, roçando apenas á superficie os maiores cimos da riqueza, não póde um systema de orçamento, que consulte os principios de justiça e as aspirações moraes da democracia, deixar de procurar no imposto directo o correctivo compensador contra as iniquidades da taxação indirecta não rectificada por esse contrapeso (BARBOSA, 1981, p. 212).

Além de propor a implementação de um tributo direto sobre a renda, como forma de se promover uma maior isonomia na distribuição da carga tributária, Ruy

Barbosa defendia que referido imposto deveria ser baseado no critério da progressividade fiscal, no sentido de que sua alíquota deveria aumentar, na medida em que fosse maior a base de cálculo, ou seja, a riqueza tributável. Nesse sentido, assevera o jurista:

Coube a Stuart Mill firmar a verdadeira razão social e a justa medida económica da diferenciação, cuja necessidade intuitivamente se compreende. O imposto **deve graduar-se** tanto aos meios pecuniários, quanto às precisões dos contribuintes, afim de que o sacrifício de todos seja igual” (BARBOSA, 1981, p. 227).

A realidade é que o Estado proclama e exerce o direito de taxar os títulos da sua dívida; e, admitido esse princípio, o direito que cumpre ressaltar aos possuidores dessa espécie de riqueza, é o de não serem taxados desigualmente. Ora, desigualdade não pôde haver, onde ha proporcionalidade. E é exactamente a proporcionalidade que se busca, estabelecendo uma escala diferenciadora entre rendas de naturezas diferentes” (BARBOSA, 1981, p. 231).

Na breve análise realizada nesta pesquisa nota-se, portanto, que os estudos de Ruy Barbosa incentivaram a criação de tributos diretos, bem como um modelo informado pelos princípios da capacidade contributiva, da progressividade fiscal e da redistribuição de riquezas, os quais formam a base principiológica positivada no art. 145, §1º, da CRFB, bem como pela distribuição equitativa da carga tributária, de forma que compreenda um maior número de riquezas, conforme se constata em suas palavras:

Mas, para que esse característico se realize sinceramente, para que essa contribuição seja em verdade, no rigor da intenção que se lhe associa, uma taxa complementar, necessario é que abranja todas as rendas, não importa a sua categoria, ainda que algumas já carreguem com outros gravames. Todas as fontes da riqueza publica: os bens immobiliarios, os capitales em numerario e em creditos activos, os officios, as profissões, as funções, os empregos, todos esses elementos, a capacidade contributiva industrial na sua totalidade, no seu complexo, deve concorrer, em escala equitativamente proporcionada á sua importancia comparativa, para a collecta geral. Esse caracter de generalidade liga-se ao caracter de reparação, constituindo a physionomia do imposto. (BARBOSA, 1981, p.221)

Como resultado de suas contribuições, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de Julho de 1934), previu expressamente: “art. 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.

Em seguida, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil (18 de Setembro de 1946) trouxe previsão que se aproxima à vigente Constituição de 1988: “artigo 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

No entanto, este dispositivo foi posteriormente suprimido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, situação que foi mantida na Carta Política de 1967 (OLIVEIRA, 1998, p. 46), mas argumentam os tributaristas da época que a viabilidade de progressividade fiscal, fundada na capacidade contributiva, sempre foi considerada como implícita no sistema tributário (NOGUEIRA, 1989, p.11).

Cabe fazer aqui uma importante observação, no sentido de que a progressividade fiscal sempre esteve presente em nossas Constituições, sendo admitida a utilização dessa técnica, ainda que não houvesse dispositivo expresso nesse sentido, mas com base na interpretação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade material tributária.

Com o advento da CRFB de 1988, retomou-se o dispositivo expresso que prevê a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva, como regra fundamental do Sistema Tributário Nacional, em seu art. 145, §1º, de forma semelhante ao previsto na Carta Magna de 1946. Constata-se, portanto, a partir da breve avaliação da evolução constitucional brasileira sobre o tema, que as contribuições de Ruy Barbosa, enquanto Ministro da Fazenda da Primeira República, foram decisivas para a inserção de um modelo de tributação direta, informado pelos princípios da capacidade contributiva, da progressividade fiscal e da redistribuição de riquezas, os quais formam a base principiológica positivada no art. 145, §1º, da CRFB, bem como da igualdade material tributária, prevista no artigo 155, II, da CRFB, o qual será abordado a seguir.

4. PRINCÍPIOS ESTRUTURANTES DA PROGRESSIVIDADE

4.3. Capacidade Contributiva

De acordo com Elisabeth Nazar (CARRAZA, 2015, p. 53-54), o surgimento da ideia de análise da capacidade contributiva está intimamente ligada à busca pelo fundamento da tributação. A visão antiga da tributação, fazia alusão somente a dois fundamentos para a imposição do tributo, sendo eles a autoridade do soberano; e capacidade de dar efetividade à norma criada, ou seja, de conseguir realizar a cobrança do tributo.

Esta visão, no entanto, está superada dentro do modelo do Estado Democrático de Direito, haja vista que a Constituição e as legislações impuseram limites ao poder do Estado, em especial ao poder de tributar. Sendo assim, se fez necessária a busca por fundamentos da tributação atrelados à justiça material de distribuição de riquezas e à titularidade do poder do Estado pertencente ao povo, através de teorias que procuraram fundamentar qual seria a melhor forma de distribuição da carga tributária dentro de uma determinada sociedade (CARRAZA, 2015, p. 54-55).

Elisabeth Nazar (CARRAZA, 2015, p. 81-82) aponta o surgimento de diversas teorias justificadoras do fundamento da tributação, sendo que algumas delas liberais-burguesas, tinham um perfil contratual: Teoria do Seguro (*insurance theory*), a partir desta teoria o pagamento do tributo era considerado uma espécie de seguro, para proteção da propriedade. Como era para proteção da propriedade, o valor do tributo era mensurado a partir ao montante da propriedade que cada contribuinte possuía; Teoria do preço de troca (equivalência), uma das funções primordiais do Estado é a prestação de serviços para a população. Por esta teoria, entende-se que o pilar da tributação é a contraprestação do contribuinte em favor do Estado, ou seja, o contribuinte retribui ao Estado por seus serviços prestados; Teoria do benefício (*benefit theory*), por esta teoria busca-se o fundamento a partir do benefício obtido por cada contribuinte a partir da atividade estatal. O fundamento se encontra na individualização do valor a ser pago por cada um, com base na vantagem individual auferida pelos serviços estatais.

Tais teorias, são de origem liberal-burguesa e só levam em consideração a propriedade e renda auferida pelos contribuintes, ou seja, fundamentos

exclusivamente econômicos. Nesse contexto, é relevante mencionar a teoria denominada “causa do tributo”, criada por Benvenuto Griziotti. Por meio desta teoria, ficou marcada a transição de fundamentos puramente econômicos para fundamentos jurídicos para a tributação (CARRAZA, 2015, p. 53-54).

A partir desta teoria, um fato jurídico só poderia dar ensejo a um tributo se revelasse a capacidade contributiva objetiva do indivíduo. Logo, a capacidade contributiva passa a surgir como um limitador do poder de tributar do Estado, o qual somente pode eleger como bases de cálculo aquelas que expressarem de alguma forma a capacidade do indivíduo em contribuir com as despesas estatais. Com esta teoria, marca-se também a transição para um Estado Social refletido na tributação, sendo uma concepção comunitária do imposto, privilegiando a noção de solidariedade (CARRAZA, 2015, p. 83).

No Brasil, a capacidade contributiva é considerada princípio estruturante do rígido sistema tributário constitucional brasileiro, tendo sido positivada no art. 145, §1º, da CRFB, sendo considerada, ainda, corolário da justiça distributiva e da igualdade tributária, valores centrais de nosso sistema tributário. De acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 26-27):

No **plano jurídico-positivo** a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No **plano ético-econômico**, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por “capacidade contributiva” a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.

Rubens Gomes de Souza esclarece seu conceito (1975, p. 95):

[...] é a soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.

Tratando-se de conceito jurídico aberto e indeterminado, a acepção de “capacidade contributiva está subordinada à ideia de justiça distributiva. Determina que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, de maneira a atribuir conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada o que é seu” (NOBRE JÚNIOR apud TERRA, 2012, p. 120).

Sob a ótica do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva é considerado uma garantia fundamental, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar do Estado.

Na opinião de Hugo de Brito Machado (2015, p. 47),

“[...] o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um limite ao arbítrio dos governantes. Não como um pretexto para sua ampliação. Por isto é que, mesmo quando instituído ou aumentado por lei, não se deve admitir a cobrança do tributo se não há capacidade contributiva.”

Parte da doutrina entende que se trata de princípio universal do sistema tributário, no sentido de que deve ser dada interpretação extensiva ao art. 145, §1º, da CRFB, o qual faz referência expressa apenas aos impostos:

Embora o texto constitucional positivasse o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos — que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) —, cuida-se de princípio fundamental de tributação **aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual** (PAULSEN, 2017, p. 74, grifamos).

Aires Barreto (1986, p. 22), destaca a vinculação do legislador na eleição do núcleo de qualquer tributo, o qual deverá expressar um aspecto da riqueza do contribuinte:

Todos os signos de riqueza têm um valor. O que a lei faz é colher esse valor, que está sempre embutido no núcleo, de forma subjetiva ou objetiva. Em resumo, ou as hipóteses expressam signos de riqueza e terão uma dimensão ou não têm dimensão e não são signos de riqueza, vale dizer, não expressam capacidade contributiva.

Dino Jarach, expõe a complexidade da identificação dos elementos que podem expressar a capacidade contributiva, o que é tarefa multidisciplinar, a qual envolve as ciências das finanças e a política financeira, haja vista que se trata de forma de decidir a respeito da divisão do sacrifício tributário entre os membros da comunidade:

¿Qué es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en

movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva (1971, p.87)²².

Necessário observar que, enquanto limitação ao arbítrio do legislador na instituição dos tributos, o conteúdo do princípio da capacidade contributiva deve ser buscado por uma interpretação do próprio sistema constitucional tributário, haja vista que seu alcance e conceito não podem ser restringidos pelo legislador ordinário, titular da competência tributária. Nesse sentido, leciona Paulo Ayres Barreto:

Estamos convencidos de que o legislador constituinte discriminou a competência impositiva mediante referência a conceitos determinados. Com efeito, ao afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai livremente conceituar as referências signicas constitucionais implica esvaziar, por completo, o esforço constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas. Teria ele elaborado uma discriminação de competência para nada discriminar? Teria prescrito algo para nada prescrever? Teria atuado para não produzir resultados? Cabe a ele, única e exclusivamente, estabelecer os lindes, os limites precisos do conceito, ou, como prescreve o art. 146 do texto constitucional, definir o conceito (2011, p. 564).

A doutrina aponta dois sentidos para a compreensão da capacidade contributiva: objetivo ou absoluto, o qual denota a necessidade de eleição, pelo legislador, de fatos que caracterizem manifestação de riqueza para serem objeto de tributação; e subjetivo ou relativo, o qual se refere à aptidão individual do sujeito passivo para contribuir com o Estado, na medida de suas possibilidades. Esclarecedoras as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 189):

[...] o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. [...] Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata

²² Tradução livre do autor: “O que é a capacidade contributiva? É o potencial de contribuir para as despesas públicas que o legislador atribui ao particular. Ao mesmo tempo, significa a existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e a graduação da obrigação tributária de acordo com a magnitude da capacidade contributiva atribuída pelo legislador. É tarefa da ciência das finanças e da política financeira estabelecer o conceito de capacidade contributiva com base em certos pressupostos teóricos e, respectivamente, indicar aos legisladores quais situações de fato devem ser escolhidas como um sintoma da capacidade contributiva”.

medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Com relação a sua abrangência, Paulo Ayres Barreto (2016, p. 102) ressalta a divergência na doutrina, a respeito da sua incidência sobre os tributos indiretos:

Nos tributos sobre consumo, cujo ônus econômico é repassado aos chamados “contribuintes de fato” por meio do preço dos produtos e serviços adquiridos, a capacidade contributiva é aferida de forma indireta, uma vez que o consumo individualizado não necessariamente indica capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre no imposto sobre a renda, por exemplo, como esclarece Mauricio Alfredo Plazas Vega. Por esse motivo, autores como Kirchhof negam aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva no que respeita aos tributos indiretos, do que discordam Klaus Tipke e Joachim Lang.

Ainda quanto à abrangência do instituto dentro do sistema tributário, importante ressaltar que o art. 145, §1º, da CRFB, estabelece que o princípio da capacidade contributiva incidirá “sempre que possível”.

Nesse ponto, de acordo com Elisabeth Nazar (CARRAZA, 2015, p. 81-82) a capacidade contributiva não está presente em todos os impostos, mas quando o imposto for de natureza pessoal, ela deverá estar presente obrigatoriamente. Ademais, no Direito Tributário brasileiro há a classificação com relação ao objetivo do tributo, enquanto fiscais e extrafiscais. Os tributos fiscais, os quais possuem a finalidade precípua de arrecadação de recursos para o Estado, devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Ao passo que o imposto extrafiscal, instituído com o objetivo de incentivar ou coibir a prática de determinada conduta ou atividade econômica, não deve se pautar pelo princípio da capacidade contributiva.

Feita essa investigação inicial dos contornos da capacidade contributiva, passamos a analisar qual a forma como a mesma pode ser aferida, no caso do ITBI, sem promover uma diferenciação inconstitucional entre os contribuintes, por eventual eleição de elementos de discriminação odiosos ou por implicar em violação ao princípio da igualdade material tributária, o que será feito no próximo capítulo.

4.2. Teoria da Igualdade Tributária

Podemos discorrer sobre o princípio da igualdade tributária, como segundo princípio estruturante da progressividade fiscal, haja vista que atua como um norteador político e econômico do significado de justiça distributiva, positivado na CRFB, em seu art. 150, II.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2015, p. 38),

O Princípio da Igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais.

Quanto aos destinatários do princípio da igualdade, Elizabete Nazar (CARRAZA, 2002, p. 53-55) os divide em dois grupos: no primeiro, coloca os legisladores, os quais deverão observar o tratamento isonômico dos cidadãos na elaboração das leis, sob pena de inconstitucionalidade; e no segundo, inclui os Poderes Judiciário e Executivo, os quais deverão empregar um tratamento igualitário na aplicação da lei, como forma de dar efetivação prática ao Estado Democrático de Direito.

É certo que o Legislador, ao editar uma lei, sempre promove uma discriminação. Em matéria tributária, no que concerne à presente pesquisa, Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 355), traz importante observação, a respeito das limitações constitucionais para a eleição de um elemento de diferenciação entre os contribuintes, dirigida ao legislador, no sentido de que não se pode adotar critérios de discriminação considerados odiosos pelo constituinte, “como o sexo (artigo 5º, I), a manifestação do pensamento (artigo 5º, IV), consciência e crença (artigo 5º, VIII), a família (artigo 226)” (SCHOUERI, 2019, p. 355); pontua o professor, ainda, que esses critérios não podem ofender as disposições constitucionais que condenam o racismo, o tráfico ilícito de entorpecentes e o terrorismo (artigo 5º, XLVII e XLVIII), haja vista que estas atividades são consideradas inaceitáveis pela CRFB e que, conforme artigo 5º, XLI, “lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais” (SCHOUERI, 2019, p. 355).

Cumpramos destacar que a eventual adoção da progressividade fiscal no ITBI está intrinsecamente ligada à noção de igualdade tributária, no sentido de avaliar se a

diferenciação de alíquotas ofende ou afirma o tratamento igualitário entre os contribuintes. A princípio, portanto, considerando as observações acima, podemos concluir que a eleição do valor do imóvel, enquanto elemento de diferenciação das alíquotas do ITBI, não ofende nenhuma limitação constitucional valorativa imposta pela CRFB ao legislador Municipal, bem como não incentiva ou discrimina com base nas atividades consideradas atentatórias aos direitos fundamentais, citadas no parágrafo anterior.

Resta saber, se essa discriminação entre contribuintes, feita com base no valor do imóvel transacionado, ofende o princípio da igualdade material tributária, objeto do presente tópico. E considerando os inúmeros conceitos do princípio da igualdade tributária, decorrentes de sua fluidez, para a análise que se propõe realizar no presente trabalho, o referencial teórico que será adotado é a aceção formulada por Humberto Ávila (2015, p. 45), em sua obra monográfica sobre o tema, o qual traz o seguinte conceito:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que servem de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.

Assim, quanto ao princípio em foco, temos a seguinte problemática a ser respondida no presente trabalho: a fixação de alíquotas diferenciadas para o ITBI, em função do valor do imóvel, para os contribuintes de um mesmo município, ofende o princípio da igualdade tributária?

A resposta da referida questão, passa pela análise da teoria da igualdade, no sentido adotado por Humberto Ávila, na qualidade de marco teórico para análise dessa teoria. Para referido autor, a aplicação da igualdade envolve sempre um processo de comparação, no qual devem ser identificados os seguintes elementos: i) sujeitos; ii) medida de comparação; iii) elemento indicativo da medida de comparação; e iv) finalidade da diferenciação (ÁVILA, 2015, p. 45).

Quanto aos “sujeitos”, no Direito Tributário, são os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, ou seja, os contribuintes.

A “medida de comparação” é o parâmetro que será usado para a comparação, o qual exige um “suporte empírico”, ou seja, deve ser aferível estatística e objetivamente, ser pertinente à finalidade da comparação e encontrar guarida na

Constituição Federal. No nosso caso, entendemos que é a capacidade contributiva (ÁVILA, 2015, p. 48), ou seja, é a partir da capacidade contributiva que pretendemos comparar e discriminar os contribuintes do ITBI.

Quanto ao “elemento indicativo da medida de comparação”, este se caracteriza como a forma de quantificação ou de aferição da medida de comparação. Em relação à capacidade contributiva, por exemplo, Humberto Ávila cita a renda auferida anualmente, como elemento indicativo, pois este serve para mensurar a medida de comparação. O autor ressalta, ainda, que podem existir diversos elementos indicativos, para a mesma medida de comparação, razão pela qual deve haver uma “relação fundada e conjugada” entre ambos (ÁVILA, 2015, p. 51).

Afirma o autor, ainda, que a Constituição traz vedações expressas para a utilização de algumas medidas de comparação, como a raça, o sexo e a cor (ÁVILA, 2015, p. 52), no mesmo sentido dos alertas feitos por Schoeri, conforme destacado acima.

Prossegue o autor, aduzindo que o elemento indicativo escolhido deve ser o mais “relevante” dentre todos os outros existentes, que possam mensurar a medida de comparação, o que se traduz por uma relação “conjugada” entre eles. Ou seja, o elemento escolhido deve ser aquele que mantenha relação mais próxima com a medida de comparação (ÁVILA, 2015, p. 54).

Por fim, quanto à finalidade da diferenciação, o autor afirma que somente podem ser eleitas aquelas previstas na Constituição Federal, sendo que no nosso rígido sistema tributário, as mesmas são divididas em duas espécies: finalidades fiscais, as quais visam arrecadar recursos para o desenvolvimento da atividade financeira do Estado, que se utilizam de medidas de comparação inerentes e internas aos contribuintes, como a capacidade contributiva; e as finalidades extrafiscais, que têm como objetivo o estímulo ou desestímulo de determinadas condutas dos contribuintes, para atingir algum interesse público, como a preservação do meio ambiente ou o desenvolvimento regional, as quais se utilizam de medidas de comparação externas aos contribuintes, como o potencial poluidor de sua atividade econômica.

4.2. Aplicação da Teoria da Igualdade à Progressão Fiscal do ITBI

Analisado aspecto teórico da teoria da igualdade, em especial tendo como marco teórico Humberto Ávila, passamos a responder à seguinte questão: ao discriminar os contribuintes do ITBI, em função do valor do imóvel alienado, o ente municipal tributante viola o princípio da igualdade tributária?

Para tanto, pode-se identificar os seguintes elementos, de acordo com a teoria acima exposta:

- Sujeitos: sujeitos passivos do ITBI (aqueles que são partes de negócio jurídico de alienação onerosa de bem imóvel);
- Medida de comparação: capacidade contributiva;
- Elemento indicativo da medida: valor do bem imóvel alienado;
- Finalidade da diferenciação: Distribuir de forma equânime a carga tributária, tributando com alíquota mais elevada o contribuinte com maior capacidade contributiva e com alíquotas mais baixas o de menor capacidade.

Como já anotado acima, em primeiro lugar, é importante registrar que não se observa nenhuma vedação constitucional expressa para a utilização da capacidade contributiva enquanto medida de comparação, bem como do valor do bem imóvel alienado, enquanto elemento indicativo da medida, haja vista que ambos não representam discriminação odiosa, não se referem à raça, sexo ou cor, nem promovem a violação de qualquer liberdade individual.

Pelo contrário, entendemos que referidos elementos servem para dar efetividade ao princípio da igualdade material, haja vista que possibilita o tratamento desigual entre desiguais, viabilizando uma atenuação da regressividade fiscal do Sistema Tributário Nacional, a qual é gerada pela pesada carga de impostos indiretos sobre o consumo, nos quais não é possível a discriminação dos contribuintes, resultando em uma tributação proporcionalmente muito maior, quanto menor a renda do cidadão. Assim, a eleição do valor do imóvel para a adoção de alíquotas progressivas do ITBI, realizo o princípio da igualdade tributária material, além de estar em perfeita harmonia com o objetivo fundamental do Brasil, definido no artigo 3º, III, da CRFB de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”

Ademais, em sintonia com a teoria de Humberto Ávila, entendemos que há

relação de causa e efeito entre o valor do imóvel alienado e a capacidade contributiva, haja vista que o valor da propriedade é o “elemento indicativo da medida” que melhor pode refletir a capacidade econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária do ITBI.

Explicamos: há outros “elementos indicativos da medida” da capacidade contributiva do adquirente de um imóvel, os quais foram objeto de nossa reflexão, tais como a localização do imóvel - quem adquire propriedade em um bairro de luxo possui maior capacidade contributiva do que o adquirente de imóvel em bairro popular; o padrão de construção – o sujeito passivo que adquire imóvel construído em alto padrão de construção, com acabamentos de luxo, tem maior capacidade de contribuir do que o adquirente de imóvel construído no padrão do programa “Minha Casa, Minha Vida”; o tamanho do imóvel residencial.

No entanto, entendemos que todos esses elementos acabam se refletindo no valor do imóvel, de forma conjugada, impedindo que se promovam injustiças, caso os elementos fossem considerados individualmente. Como exemplo, cita-se o tamanho do imóvel residencial, em que a aquisição de um apartamento de quarenta metros quadrados, localizado na Avenida Paulista, pode expressar maior capacidade contributiva do que a compra de um apartamento de cento e vinte metros quadrados, mas de acabamento singelo e localizado no interior do Estado.

Assim, o valor do imóvel alienado é o que encontra “relação mais próxima com a medida de comparação” (ÁVILA, 2015, p. 54), haja vista que conjuga todos os demais elementos que poderiam medir a capacidade contributiva em uma alienação de imobiliária.

Ademais, a aquisição de imóvel de elevado valor, demonstra a existência de capacidade contributiva atual, haja vista que a compra e venda se caracteriza como um contrato oneroso e sinalagmático, no qual ocorre a substituição do patrimônio móvel (dinheiro) pelo imóvel. Assim, não podem prosperar os argumentos da Ministra Ellen Gracie, expostos no RE 562.045, no sentido de que seria inviável a progressividade fiscal do ITBI, tendo em vista que o adquirente de imóvel pode realizar enorme esforço para a aquisição do bem, com o possível dispêndio de todas as suas economias ou contratação de financiamento, o que implicaria na ausência de capacidade contributiva para a quitação do ITBI, tendo em vista que na compra e venda imobiliária, não há qualquer redução patrimonial do adquirente, pois o dinheiro desembolsado é substituído pelo imóvel que passa a pertencê-lo, em um perfeito

equilíbrio, dada a natureza sinalagmática da transação.

Analisada a teoria da igualdade, na acepção de Humberto Ávila, podemos chegar à conclusão parcial de que a eleição do valor do bem imóvel alienado, como elemento indicativo da medida de comparação da capacidade contributiva, para a adoção de uma progressividade fiscal do ITBI, está em harmonia com o princípio da igualdade tributária material, previsto no artigo 150, II, da CRFB, cujos pressupostos nos permitem partir para uma conclusão a respeito da constitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, o que será feito no próximo tópico.

5. A CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSÃO FISCAL DO ITBI

Expostos os julgados do STF mais relevantes sobre o tema, bem como fixadas matrizes ideológicas e os princípios que compõem o conteúdo da progressividade fiscal, sendo eles a capacidade contributiva e a igualdade tributária, podemos seguir para a avaliar sua constitucionalidade, em face da interpretação sistemática do Sistema Tributário previsto na CRFB de 1988. Para delimitar os principais pontos de discussão, trazemos algumas posições doutrinárias antagônicas sobre o tema.

Na doutrina que defende a inconstitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, o principal argumento utilizado é no sentido de que o ITBI se trata de um tributo real, o qual incide sobre um valor objetivo (valor do bem imóvel), sendo inviável a aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo, na medida em que o aspecto quantitativo da base de cálculo é absolutamente indiferente aos aspectos pessoais do sujeito passivo. Nesse sentido, é representativa a posição de Aliomar Baleeiro (1977, p. 363-365):

Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, SALVO CASOS DE APLICAÇÃO EXTRAFISCAL (grifos no original).

O segundo argumento relevante da doutrina, contrário à progressão fiscal do ITBI, é no sentido de que não há autorização constitucional expressa para a estabelecimento de alíquotas progressivas pelo legislador, afirmando Leandro (PAULSEN, 2017, p. 77) que:

Os impostos reais só podem ser progressivos mediante autorização constitucional expressa, pois a orientação do STF é no sentido de que, tendo por base uma riqueza estática, não se vocacionam a tal tipo de graduação. (grifos do autor)

Em sentido contrário, entendendo pela possibilidade de progressão fiscal dos tributos reais, afirma Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 128):

Dessa forma, sempre que se tributa o **patrimônio** do contribuinte, a exemplo do que ocorre com o IPTU, só estará sendo respeitado o princípio da capacidade contributiva se a progressividade das alíquotas estiver presente. Este imposto deve ter como base de cálculo o valor do imóvel tributado e sua

alíquota será maior ou menor, dependendo de seu valor. Só assim se respeitará o princípio da igualdade, insculpido dos arts. 5º, I e 150, II, da Magna Carta (grifamos).

Roque Antônio Carrazza, faz expressa referência ao dissenso existente na doutrina, a respeito do tema, colocando-se na posição de que todos os impostos, inclusive os reais, devem ser graduados segundo a capacidade contributiva:

Muitos estudiosos dizem que só o imposto de renda (IR) e o imposto predial e territorial urbano (IPTU) devem ser progressivos (e que, mesmo no IPTU, a progressividade só é possível no tempo quando se implementa uma das situações descritas no §4º do art. 182 da CF). Isto se deve ao fato de que só em relação a eles a Constituição expressamente determina sejam progressivos (arts. 153, § 2º, I, e 156, § 1º). Com o devido acatamento, discordamos. A nosso sentir, com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, todos os demais devem ser progressivos, para que possam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes (2013, p. 99).

No mesmo sentido, com posição doutrinária em favor da progressão fiscal dos tributos reais, se colocam Américo Lacombe e José Maurício Conti²³.

A doutrina de Eduardo Marcial Ferreira (JARDIM, 2013, p. 197), argumenta que qualquer relação jurídico-tributária é de “natureza interpessoal”, haja vista que vincula o sujeito passivo (contribuinte) ao Estado (credor), através de uma obrigação tributária pessoal, ainda que constituída com base no valor de um bem imóvel. Assim, mesmo os tributos reais são passíveis de aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo e, assim, de se sujeitarem à progressão de alíquotas, prosseguindo no sentido de que:

Não excede redizer que a progressividade, assim como qualquer mecanismo e quantificação dos tributos, não depende de uma ordem explícita da Constituição, porquanto é um elemento inerente à competência legislativa tributária, ou seja, criar tributo antessupõe qualificar um dado fato ou conduta como tributável, o qual deve ser quantificado. (JARDIM, 2013, págs.197/198).

²³ “A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (citados no voto vencido do Ministro Carlos Velloso, no RE 153.771/MG).

Elizabeth (CARRAZZA, 2005, p. 86) vai além em sua posição, ao afirmar peremptoriamente que “todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos”, para que possam dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, concluindo a autora:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributárias (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas. (CARRAZZA, 2005, p.087, grifo do autor)

Por todos esses argumentos, entendemos que a classificação dos tributos em reais e pessoais não se presta para vedar a existência da progressividade fiscal nos primeiros, sendo que o estabelecimento do valor das alíquotas é elemento intrínseco à competência tributária, integrante a autonomia fiscal atribuída pela CRFB à cada Ente Federativo.

Com base nessa conclusão e agora com respaldo nas matrizes ideológicas da progressividade, analisada sua evolução constitucional, bem como os conceitos e o conteúdo de seus princípios estruturantes, passamos a realizar uma análise crítica das posições do STF a respeito da constitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, haja vista que adotamos opção metodológica de realizar apenas uma análise descritiva desses julgados no primeiro capítulo, de forma a clarear o problema e justificar os capítulos dogmáticos que se seguiram. A análise crítica dos julgados será realizada de forma sistêmica e comparativa.

É representativa a posição contrária à progressividade do Ministro Ricardo Lewandowisck, em sua decisão no último julgado, o RE 562.045/RS, no qual ele consolida e adota exatamente o mesmo fundamento que foi exposto no RE 153.771/MG e no RE 234.105/SP, nos quais o STF declarou inconstitucionais, respectivamente, a progressividade das alíquotas do IPTU e do ITBI, qual seja, o fato de se tratarem de **tributos reais**, os quais seriam incompatíveis com a progressividade fiscal.

Ou seja, pela leitura dos julgados, pode-se afirmar que o RE 153.771/MG, o RE 234.105/SP e o voto vencido do Ministro Lewandowisck no RE 562.045/RS, possuem

exatamente o mesmo fundamento central: a diferenciação entre tributos reais e pessoais. De acordo com esse entendimento, portanto, não seria possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos reais, haja vista que previsto apenas para os de caráter pessoal, conforme se extrairia do artigo 145, §1º, da CRFB. Conclui, portanto, que a progressividade, para os tributos reais, só pode ser admitida para fins extrafiscais, e quando houver previsão expressa na CRFB.

No entanto, constata-se uma inconsistência no raciocínio desse precedente e na posição de Lewandowisck, na medida em que, se a progressividade só é admitida para realizar objetivos extrafiscais, deveria ter sido declarada inconstitucional a EC 29/00, na medida em que autorizou a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel, o que denota objetivo de graduar segundo a capacidade contributiva, com finalidade **fiscal**, portanto. Ou seja, se a inconstitucionalidade realmente decorresse de um princípio geral estruturante do rígido sistema tributário, previsto no art. 145, §1º, da CRFB, o constituinte derivado não poderia violar o princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária e instituir uma progressão do IPTU com base no valor do imóvel.

Porém, essa não foi a posição do STF no julgamento do RE 423.768/SP, haja vista que foi declarada constitucional a EC nº 29/00, o que demonstra uma contradição com o argumento de que a vedação à progressão fiscal decorre na própria natureza jurídica dos tributos reais, nos quais seria inviável a aferição da capacidade contributiva. Se assim fosse, como justificar a nova progressão fiscal do IPTU, um típico tributo real, com base em um parâmetro nitidamente fiscal?

Entendemos como acertada a posição do Ministro Carlos Velloso, ao dar seu voto vencido no RE 153.771/MG, na medida em que o próprio artigo 145, §1º, da CRFB, representa uma autorização geral para a adoção de alíquotas progressivas, por não restringir a aplicação da capacidade contributiva ao impostos pessoais, bem como por se localizar no capítulo “Dos Princípios Gerais” do Sistema Tributário Nacional (VELLOSO, RE 153.771/MG), o qual orienta a aplicação de todos os tributos, inserindo a possibilidade da utilização dessa técnica, como atributo da competência tributária do ente federativo, o qual poderá utilizá-la ou não, de acordo com uma decisão de política pública fiscal tomada por seus órgãos legislativos.

Ficam afastados, assim, os argumentos da necessidade de autorização constitucional expressa para a progressividade fiscal de cada tributo e da vedação de sua aplicação para os tributos reais, inaugurados pelo Ministro

Moreira Alves em seu voto nesta mesma ação (RE 153,771/MG), o qual se tornou o Acórdão, sendo posteriormente reproduzidos pelo relator do RE 234.105/SP, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do ITBI progressivo do Município de São Paulo, dando origem à súmula nº 656/STF.

Ademais, entendemos acertada a posição de Eros Grau, em seu voto no RE 562.045/RS. Considerando que não há vedação constitucional expressa na CRFB para a adoção de alíquotas progressivas, somado ao fato de que o princípio da capacidade contributiva é estruturante do nosso sistema constitucional tributário, devendo ser implementado “sempre que possível”, não parece correta a limitação do exercício da competência legislativa dos entes federados pelo Judiciário, sob o argumento de que a tributação progressiva poderia implicar em injustiça tributária ou concorrência entre estes entes da federação. Isto porque referida análise cabe ao Poder Legislativo de cada ente, a respeito da conveniência ou não de se adotar alíquotas progressivas, o que implica na análise, em verdade, a respeito da intensidade, maior ou menor, na qual desejam aplicar a capacidade contributiva, para a fixação das alíquotas.

Assim, considerando que tanto as alíquotas proporcionais, quanto as progressivas, realizam e dão efetividade à capacidade contributiva, cabe ao Legislativo de cada Estado ou Município a avaliação da implementação em grau mais acentuado – progressividade – ou mais ameno – proporcionalidade, em homenagem aos princípios federativo e da separação dos poderes.

Isso não significa que referida competência poderia ser exercida de forma arbitrária, pois resta preservada a possibilidade de controle de constitucionalidade pelo Judiciário, em caso de exercício abusivo, o qual possa violar o âmbito constitucional de incidência dos tributos, como é o caso de fixação de alíquotas progressivas que venham a caracterizar o confisco.

No entanto, não parece acertada a interpretação que, *ab initio*, veda a adoção da progressividade fiscal, pela presunção de um exercício abusivo da competência tributária estadual ou municipal.

Isto porque, a progressividade pode ser adotada de forma justa e eficiente, implicando em uma melhor distribuição da carga tributária entre os contribuintes, realizando os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, princípios estruturantes adotados em nosso sistema constitucional tributário.

Por outro lado, poderão ser fixadas alíquotas de forma a violar esses princípios, como seria o caso do exemplo absurdo de eventual adoção de alíquotas mais altas para bases de cálculo mais baixas, ou que ofendam a vedação ao confisco, em razão de fixação de alíquotas demasiadamente elevadas para o ITBI.

Ou seja, o que entendemos é que não se pode, no plano abstrato, julgar se a progressividade fiscal é constitucional ou não. O que se defende é que o Judiciário não pode impor limitação ao exercício da competência tributária *in abstracto*, vedando genericamente a sua adoção, mas sim controlar o seu exercício concreto, à luz dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Em outras palavras, entende-se que a avaliação da graduação mais severa ou mais amena dos impostos, se trata de uma opção legislativa e, portanto, da própria comunidade objeto da tributação, através de seus representantes eleitos, em atenção ao princípio democrático, haja vista que tanto a progressividade quanto a proporcionalidade são aptos, em tese, a realizar a capacidade contributiva e a igualdade tributária, cabendo ao Judiciário o controle do exercício dessas competências, para que não desviem das demais regras do rígido sistema constitucional tributário.

Cabe ressaltar que o STF já reconheceu a possibilidade de progressividade fiscal do IPTU e do ITCMD, ambos tributos tipicamente reais, mas mantém a súmula que a veda em relação ao ITBI. No entanto, em relação ao ITBI, pode-se afirmar que o momento da aquisição de propriedade imobiliária, fato gerador desse imposto, revela com maior exatidão a capacidade econômica do contribuinte, haja vista que se trata de operação onerosa e sinalagmática, do que a manutenção desse imóvel prolongada no tempo, o que é fato gerador do IPTU.

Isto porque a aquisição onerosa de imóvel representa a imobilização de capital disponível. Há, em verdade, a substituição de um patrimônio mobiliário (capital) por outro imobiliário, de mesmo valor, sendo exatamente essa operação de substituição o fato gerador do ITBI. Assim, perfeitamente possível a avaliação da capacidade contributiva nessa operação de substituição patrimonial, haja vista que o contribuinte releva capacidade econômica disponível, naquele exato momento. A capacidade contributiva é extraída, portanto, da dimensão econômica do fato gerador.

Diversa, entretanto, é a situação do IPTU, tendo em vista que seu fato gerador se prorroga no tempo, sendo que a circunstância de se manter proprietário de imóvel não demonstra, necessariamente, que o contribuinte seja dotado de maior capacidade

contributiva. Isto porque é possível, e até mesmo comum, que um sujeito tenha sua capacidade econômica reduzida, após a aquisição de um imóvel – cita-se o caso de alguém que adquiriu imóvel de alto valor, no auge de sua capacidade laborativa, mas depois de se aposentar teve sua renda consideravelmente reduzida.

Nesse caso, apesar de ter expressado uma elevada capacidade contributiva no momento da aquisição do imóvel, fato gerador do ITBI, não é possível afirmar que remanesce essa capacidade de contribuir com o Estado, anos após a aquisição do imóvel. Nota-se no IPTU, portanto, uma desvinculação entre o valor da propriedade imobiliária e a riqueza disponível do cidadão, para contribuir com a carga tributária do Estado.

E essa desvinculação não existe no fato gerador do ITBI. Ao contrário, na operação em que se substitui patrimônio mobiliário pelo imobiliário, pode-se aferir perfeitamente essa capacidade, em função do valor da operação e, em última análise, pelo valor do imóvel transacionado, o que justifica a adoção de alíquotas progressivas.

Por essas razões, afirma-se que a progressividade fiscal do ITBI, se comparada a do IPTU, consegue realizar a justiça distributiva de forma mais eficaz e mais benéfica aos contribuintes, na medida em que permite a identificação de sua capacidade contributiva atual e real, ao contrário do IPTU, cujo fato gerador é estático – propriedade - e pode se desvincular da capacidade econômica do contribuinte.

Assim, na elaboração de sua política fiscal e tributária, a adoção da progressividade do ITBI permite uma maior equidade na divisão da carga tributária de competência municipal, em relação à progressividade do IPTU.

Quanto ao ITCMD, também é relevante a comparação, haja vista que sua progressividade fiscal foi autorizada pelo STF, mesmo sem haver previsão autorizativa específica na CRFB. Nesse ponto, os argumentos do Ministro Marco Aurélio, em sua decisão no RE 562.045/RS, são relevantes e desafiadores, no sentido de que o valor do patrimônio transferido, base de cálculo do ITCMD, mede a capacidade econômica do transferente (falecido ou doador), e não do beneficiário do patrimônio, que é o verdadeiro contribuinte do ITCMD. É o caso do herdeiro ou donatário pobres, que recebem valioso bem imóvel de herança ou doação, mas que não têm como suportar o ITCMD, sem se desfazer do próprio bem recebido, o que ofende frontalmente a capacidade contributiva, no sentido de que cada indivíduo deve contribuir com a carga tributária de acordo com os bens disponíveis, sob pena de se caracterizar o confisco.

Prossegue o Ministro Marco Aurélio, fazendo expressa comparação entre o ITBI e o ITCMD:

Ora, como fiz ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, da relatoria do ministro Carlos Velloso, aquele que compra um bem de vinte mil reais não pode receber tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão de reais. É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo. Quem recebe esses mesmos bens em herança, doação ou legado, por fato alheio à vontade, talvez não apresente igual capacidade. A progressividade das alíquotas do Imposto Causa Mortis olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. (p. 75/76).

Assim, verifica-se que também quando comparado ao ITCMD, tributo incidente sobre uma operação gratuita de transferência de bens, a base de cálculo do ITBI se mostra mais suscetível de avaliação da capacidade contributiva atual e iminente do contribuinte, por se tratar de uma operação onerosa e sinalagmática.

Cabe ressaltar, ainda, que se entende pela desnecessidade de emenda constitucional, para autorizar a progressividade do ITBI, haja vista que referida autorização emana diretamente da regra contida no art. 145, §1º, da CRFB, remanescendo à cada ente federado municipal, no exercício autônomo de sua competência tributária, a opção pela adoção ou não da progressividade fiscal ou da simples proporcionalidade, não havendo qualquer inconstitucionalidade na sua adoção, razão pela qual entendemos superado o enunciado da súmula nº 636/STF, a qual merece ser revogada, de forma a trazer segurança jurídica para que os Legislativos municipais possam exercer em plenitude a competência tributária que lhes foi outorgada pela CRFB.

Fica ressalvado ao Judiciário, contudo, o importante controle quanto aos limites para o exercício dessa competência, para que não extravase para o confisco.

Cabe ressaltar que, somente pelo fato de que não há previsão de progressividade extrafiscal para o ITBI, isso não o torna imune à progressão de natureza fiscal, com finalidade arrecadatória e instituída como princípio geral do rígido sistema constitucional tributário brasileiro.

6. CONCLUSÃO

No presente trabalho, pudemos identificar que há grande insegurança jurídica no Brasil, no que concerne ao exercício da competência tributária outorgada pela CRFB de 1988 aos Municípios, para a instituição do ITBI, com base na progressividade fiscal. Essa insegurança ficou comprovada pelo fato de que nenhum dos 26 Municípios sedes de capitais brasileiras, o Distrito Federal e os trezentos Municípios do Estado de São Paulo pesquisados, adotam alíquotas progressivas desse tributo.

Identificamos que essa insegurança jurídica pode ser classificada como uma “instituição informal”, nas palavras de Douglass North, a qual intensifica os “custos de transação” (NORTH, 2006, p. 10) de um determinado Estado, bem como interfere no seu desenvolvimento econômico, haja vista que a insegurança jurídica tributária, originada da “organização” (NORTH, 2006, p. 10) Poder Judiciário, inibe investimentos e afeta a legitimação interna de autoridade desse Poder.

Constatamos na pesquisa, que essa insegurança jurídica tributária se dá em razão da vigência da súmula nº 636/STF, bem como das sucessivas declarações de inconstitucionalidade de legislações municipais pelo STF, as quais haviam adotado as alíquotas progressivas do ITBI, a exemplo dos Municípios de São Paulo e Porto Alegre.

Por outro lado, após a análise sistêmica das quatro principais decisões do STF, em que foi debatido o tema da progressão fiscal de tributos reais, chegou-se à conclusão de que restaram superados os argumentos que fundamentaram a súmula, em especial no que concerne à necessidade de previsão autorizativa expressa na CRFB para a progressão fiscal de cada tributo, bem como da impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva para os tributos reais.

Quanto ao primeiro argumento, concluímos que é desnecessária a autorização específica para cada tributo, haja vista que a progressividade é corolário lógico do princípio da capacidade contributiva, insculpido como princípio geral e basilar do Sistema Tributário Nacional, no artigo 145, §1º, da CRFB, o qual autoriza a sua adoção pelos entes federativos competentes, no ato de instituição dos tributos.

Quanto ao segundo, identificamos que a classificação dos tributos em reais e pessoais é apenas de natureza metodológica, não servindo para vedar a adoção da progressividade nos primeiros, cuja existência de uma base de cálculo objetiva (valor do bem imóvel alienado, no caso do ITBI), não retira a natureza de obrigação tributária **pessoal**, haja vista que estabelecida entre o Estado e o contribuinte, e cuja incidência

deve ser pautada pelo princípio da capacidade contributiva “sempre que possível” (artigo 145, §1º, da CRFB), nos termos da determinação constitucional.

Nesse ponto, cabe destacar como resultado do presente trabalho o entendimento de que **é possível** cumprir o comando constitucional, com a utilização do valor do bem imóvel como elemento de aferição da capacidade contributiva no ITBI, haja vista que nele estão refletidos diversos outros elementos de aferição do potencial contributivo do adquirente do imóvel, como a localização, o padrão de construção e o seu tamanho, razão pela qual esse critério de discriminação pode ser utilizado, em perfeita sintonia com o princípio da igualdade tributária material, na acepção dada por Humberto Ávila, haja vista que esse valor se mostra como eficiente elemento indicativo da medida de comparação e de discriminação entre os contribuintes, qual seja, a sua capacidade contributiva. Nesse sentido, acrescentamos a posição de José Maurício Conti:

É legítima a presunção de que o adquirente de um imóvel de maior valor tem maior capacidade de arcar com o ônus tributário do que quem negociou um imóvel de valor menos elevado, devendo por isto suportar uma tributação mais gravosa (2002, p.55).

Ademais, o art. 145, §1º, da CRFB, parte final, autoriza a progressão pela identificação do “patrimônio” do contribuinte. E nada disse que seria o patrimônio total, razão pela qual entendemos perfeitamente aplicável a progressão fiscal, a partir da identificação do “patrimônio” envolvido na relação jurídica tributária específica, no caso o valor venal do imóvel objeto da transferência onerosa.

Assim, a propriedade deve ser encarada no direito tributário, como expressão de riqueza e de potencial contributivo. O simples fato da base de cálculo do ITBI não incluir aspectos diretamente pessoais do sujeito passivo, não exclui a possibilidade de se utilizar o valor da propriedade como referência de riqueza. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de Hugo de Brito Machado:

Isto, entretanto, não significa a inexistência de outras formas pelas quais tenha de cumprir a propriedade sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como riqueza, e não apenas como um elemento a ser tratado pelas normas de Política Urbana. Nem seria razoável, aliás, admitir que a função social da propriedade restasse inteiramente vinculada a diretrizes de política urbana.” (HUGO DE BRITO MACHADO, "Progressividade do IPTU", Repertório IOB de Jurisprudência, nº 16/90, págs. 258/260, apud VELLOSO, p. 521).

E quanto a essa possibilidade de aferição da capacidade contributiva por meio da propriedade, chegamos à conclusão que a base de cálculo do ITBI, por se tratar de uma operação onerosa e sinalagmática de alienação de bem imóvel, é mais apta à sua apuração do que outros tributos reais, como o IPTU e o ITCMD, ambos com decisão do STF autorizando a progressão fiscal de suas alíquotas, sendo que o ITCMD não possui sequer autorização constitucional específica nesse sentido.

Quanto ao IPTU, constatamos que a titularidade de imóvel pode não expressar a capacidade contributiva atual, haja vista que o contribuinte pode tê-lo adquirido há muito tempo, ou recebido de herança ou doação, sem que tenha maior disponibilidade contributiva do que outro contribuinte que adquiriu imóvel de menor valor. Já o ITCMD do Rio Grande do Sul, declarado constitucional pelo STF, tem sua progressão baseada no patrimônio do falecido ou do doador, sendo que o real contribuinte desse imposto é o herdeiro ou donatário, o qual pode receber herança ou doação de valor elevado, mas não dispor de capacidade contributiva, a qual somente será adquirida após o recebimento dos bens, que se coloca em momento posterior à incidência do tributo, não justificando sua consideração na avaliação da capacidade contributiva do herdeiro ou donatário, no momento da incidência do ITCMD.

Cabe fazer a reflexão, com base na teoria da justiça distributiva de Rawls, no sentido de que a decisão a respeito da adoção de alíquotas proporcionais ou progressivas, é uma questão de juízo político, baseada nos valores eleitos como relevantes para uma determinada sociedade. Assim, dentro da estrutura de divisão de poderes prevista na CRFB, entendemos que esta decisão cabe ao Poder Legislativo, e não ao Judiciário, sendo o exercício desta competência atribuído ao Legislativo dos Municípios brasileiros no caso do ITBI, os quais devem ter a liberdade política em optar por uma política pública fiscal de distribuição de riquezas mais amena (proporcionalidade) ou mais incisiva (progressividade), de acordo com os valores eleitos como relevantes para cada comunidade, ou seja, de acordo com o conceito de justiça distributiva de cada municipalidade, salvo se houvesse limitação constitucional expressa nesse sentido, o que inexistente na CRFB.

Essa análise se confirma, pelo fato de que pudemos identificar na presente pesquisa, que a defesa da progressividade, em face da proporcionalidade, nasceu de uma discussão política – e não estritamente jurídica – inserida nas ideias iluministas

da Revolução Francesa, cujas concepções permearam o pensamento de Ruy Barbosa, o qual teve fator decisivo para sua inclusão nas Cartas Políticas brasileiras, desde a Constituição da República de 1891. Assim, sendo uma decisão de âmbito político, no que se refere à política pública fiscal tributária, envolvendo o embate de ideologias de distribuição de riquezas, não cabe ao Poder Judiciário, de forma geral e abstrata, tolher essa discussão, através de uma súmula que vede a adoção da progressividade, simplesmente por se tratar de um tributo real.

A atuação do Judiciário deverá ser a posteriori, no caso de eventual abuso do exercício dessa competência, que culmine em confisco ou que eleja elemento indicativo da capacidade contributiva que seja inconstitucional, por violar o princípio da igualdade material tributária. Assim, não cabe ao “Poder Judiciário estabelecer normas que tolham o Poder Legislativo Municipal, proibindo-o de regular o tributo dessa ou daquela forma, prendendo-o a amarras e freios inconstitucionais.” (Mizabel Derzi e Sacha Calmon. *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, Saraiva, 1982, p. 309).

Por todos esses resultados da pesquisa, concluímos que está superado o enunciado da súmula nº 656/STF, cuja vigência merece ser revogada formalmente pelo STF, em razão das decisões do próprio tribunal que a contradizem, bem como da superação dos seus fundamentos de sustentação, de forma a trazer segurança jurídica para que os Municípios possam exercer sua competência constitucional, sem receio de eventual controle jurisdicional baseado no enunciado do verbete sumular. Assim, ainda que o ITBI continue a ser classificado como um tributo real, passará a ser enfatizado o seu caráter pessoal, de forma a se realizar a justiça distributiva, o princípio da capacidade contributiva e a igualdade tributária, de acordo com a ideologia política que for adotada em cada Município brasileiro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ARCHIVES numériques de la Révolution française: **Une collaboration entre les bibliothèques de l'Université de Stanford et la Bibliothèque nationale de France.** Disponível em: <<https://frda.stanford.edu/fr/ap>>. Acesso em: 21 ago. 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960; 7. ed., atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1977.

BARBOSA, Ruy. **Relatório do Ministro da Fazenda Ruy Barbosa.** Rio de Janeiro: Impr. Nacional, 1981. Disponível no site: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222318>. Acesso em: 20/08/2019.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____, Paulo Ayres. **Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.** Aires Fernandino Barreto (coordenador). São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____, Paulo Ayres. **A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionados.** Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura São Paulo, ano 17, nº 45, outubro-dezembro/2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. **IPTU e progressividade fiscal.** 2016. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2016.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva.** 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARREIRA, Guilherme Sarri. **As causas da insegurança jurídica no Brasil.** Revista Pensamento Jurídico, São Paulo, v. 9, n. 1, p. 139-171, 2016.

CARVALHO, Daniel Gomes. **O pensamento radical de Thomas Paine (1793-1791): artífice e obra da Revolução Francesa.** Tese (Doutorado) apresentada à Faculdade

de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. USP. São Paulo: 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. [revista]. São Paulo, p. 159-180. [=] [mês]. 2003.

CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito: Geral e Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

COLOMA, Teófilo Delgado. **O imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos na Constituição Federal de 1988 e na lei complementar**. 1990. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1990. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/36823>>. Acesso em: 26/08/2019.

CONTI, José Maurício. **O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões**. Scientia Iuris, Londrina, v.5/6, p.43-58, 2001-2002. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11159/9904>>. Acesso em: 26/08/2019.

_____, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

Davis, K. E., & Trebilcock, M. J. (2009). **A relação entre o Direito e o Desenvolvimento: otimistas versus céticos**. Revista Direito GV, 5(1), 217–268.

FERNANDES, Manuela Braga; FREITAS, Lorena de Melo. **A insegurança jurídica e suas consequências práticas para o direito do desenvolvimento econômico**. REVISTA, Cidade, v. 0, n. 0, p. 0-0, 22 jan. 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FRANÇA. A França no Brasil. Embaixada da França. **A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 1789. Disponível em: <<https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

JARACH, Dino. **El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2001, apud TERRA, Márcia Machado Terra. A justiça social fiscal através da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior do Direito Tributário. 2012.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KRONMAN, Anthony. **Max Weber**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, capítulo 6: Direito e Capitalismo.

MAAMARI, Adriana Mattar. **A República e a Democracia em Thomas Paine**. Tese (Doutorado) - Curso de Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de Filosofia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

MACERA, Paulo Henrique. **Direito administrativo inclusivo e princípio da isonomia: critérios para o estabelecimento de uma discriminação positiva inclusiva constitucional**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 271, p. 144-191, mai. 2016. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/60764>>. Acesso em: 17 de outubro de 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v271.2016.60764>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Serafim Manuel de Oliveira. **Proporcionalidade versus Progressividade na Tributação**. Dissertação (Mestrado em Direito, Ciência Jurídico-Económicas) - Faculdade de Direito, Universidade do Porto, 2011.

MASCARO, Alysson Leandro. **Filosofia do Direito**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. **O Conceito de Justiça Distributiva no Estado Democrático de Direito: uma compreensão da justiça distributiva e do acesso à justiça no estado constitucional democrático brasileiro**. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito da PUC/MG. Belo Horizonte: 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NORTH, Douglas C. **Custos de Transação, instituições e desempenho econômico**. Trad. Elizabete Hart. Rio de Janeiro: Instituto liberal, 2006.

NORTH, Douglass C. **“Economic Performance through Time.”** American Economic Review 84, no. 3, June 1994, pp. 359-367.

NORTH, Douglass C. **“Institutions, Institutional Change and Economic Performance”**. New York: Cambridge University Press, 1990.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Josemar Machado de. **A Teoria Democrática Roberpierrista: do republicanismo clássico à democracia social**, Tese (Doutorado) - Curso de Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de Filosofia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

_____, Josemar Machado de. **Os jacobinismos (1789-1794)**, *Dimensões*, n.19 (2007), Vitória (ES), NPIH/Ufes.

SALAMA, Bruno M. **Sete enigmas do Desenvolvimento em Douglas North**. Working Paper: disponível em <http://abdet.com.br/site/wp-content/uploads/2014/11/Sete-Enigmas-do-Desenvolvimento-em-DouglasNorth.pdf>.

SCHAPIRO, Mario; TRUBEK, David. **Redescobrimo o Direito e Desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal**. In: SCHAPIRO, Mario G.; TRUBEK, David M (org.). **Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os Brics**. São Paulo: Saraiva, 2012.

Rodriguez, J. R., Machado, A. M. F., Ferreira, L. M. A., Mation, G., Andrade, R., & Pereira, B. (2007). **O novo direito e desenvolvimento: entrevista com David Trubek**. *Revista Direito GV*, 3(2), 305–329.

SAES, Laurent Azevedo Marques de. **A propriedade sob a República jacobina: o impacto da legislação revolucionária sobre a questão fundiária**. 2008. 210 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de História, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008

_____, Laurent Azevedo Marques de. **A propriedade sob a República jacobina: o impacto da legislação revolucionária sobre a questão fundiária**. 2008. 210 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de História, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Progressive Taxation in Theory and Practice**. Publications of the America Economic Association, Second Edition. Columbia University, 1908. Disponível em: <<https://archive.org/details/progressivetaxa01seligoog/page/n7>>. Acesso em: 22 de agosto de 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

STACCIARINI, Samantha. **Teoria da justiça em Aristóteles**. Revista Eletrônica Direito e Política, Itajaí, v.2, n.1, 1º quadrimestre de 2007. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica, acesso em 12.09.2019.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TERRA, Márcia Machado Terra. **A justiça social fiscal através da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/ Fundação Escola Superior do Direito Tributário. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TRUBEK, David M. **O 'Império do Direito', na Ajuda ao Desenvolvimento: Passado, Presente e Futuro, in O Novo Direito e Desenvolvimento: Presente, Passado e Futuro**. Textos Selecionados de David M. Trubek (José Rodrigo Rodriguez, org.), 2009.

ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.