

**RICARDO DE OLIVEIRA CAMPELO**

**IPTU E PROGRESSIVIDADE – UMA VISÃO À LUZ DA  
CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Betina Treiger  
Gruppenmacher

CURITIBA  
2001

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

### **“IPTU E PROGRESSIVIDADE – UMA VISÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988”**

Por  
RICARDO DE OLIVEIRA CAMPELO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientadora:

\_\_\_\_\_  
Prof.<sup>a</sup> Betina Treiger Grupenmacher

Co-Orientador:

\_\_\_\_\_  
Prof. Reinaldo Chaves Rivera

\_\_\_\_\_  
Prof. José Roberto Vieira

\_\_\_\_\_  
Prof.<sup>a</sup> Regina Maria Macedo Neri Ferrari

*À memória do avô Ildephonso Gugisch de Oliveira,  
cuja partida já nos provoca intensa saudade...*

## **AGRADECIMENTOS**

### **AGRADECEMOS**

*Ao Professor Reinaldo Chaves Rivera,  
por nos trilhar o caminho da paixão pelo Direito Tributário,  
e à Professora Betina Treiger Grupenmacher,  
pelas preciosas explicações, essenciais ao  
desenvolvimento deste trabalho.*

## SUMÁRIO

TERMO DE APROVAÇÃO.....	ii
DEDICATÓRIA.....	iii
AGRADECIMENTOS.....	iv
SUMÁRIO.....	v
RESUMO.....	vii
INTRODUÇÃO.....	1
1. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....	3
1.1. Breve Histórico.....	3
1.2. O IPTU na Constituição Federal de 1988.....	4
1.3. O IPTU como imposto de caráter real.....	5
2. A PROGRESSIVIDADE E AS OUTRAS SISTEMÁTICAS DE VALORAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	11
2.1. Alíquota.....	11
2.2. Proporcionalidade.....	12
2.3. Progressividade.....	13
2.3.1. Fundamento para a progressividade.....	14
2.4. Seletividade.....	16
2.5. A progressividade “extrafiscal” para o IPTU, prevista pela Constituição Federal.....	17
3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	23
3.1. Histórico.....	23
3.2. Conceito de Capacidade Contributiva.....	25
3.3. A relação entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.....	27
3.4. aplicabilidade do art. 145, § 1º, da Constituição.....	34
3.4.1. O caráter pessoal dos impostos e o art. 145, § 1º.....	35
3.4.2. A extensão da expressão “Sempre que Possível...”.....	36
3.4.2.1. Capacidade contributiva e impostos pessoais.....	43
3.4.2.2. Capacidade contributiva e impostos indiretos.....	45
3.4.2.3. Capacidade contributiva e impostos reais.....	47

4. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29, DE 14.09.2000.....	58
4.1. A Emenda e seu Conteúdo.....	58
4.2. O novo § 1º do art. 156.....	58
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

## **RESUMO**

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, nos termos da Constituição Federal de 1988, pode ser aplicado progressivamente (atendidos os requisitos formais previstos em Lei), nos casos em que a propriedade não cumprir a sua função social. Esta progressividade será aplicada no tempo, com a majoração da alíquota a cada ano, enquanto mantiver-se inatendido o comportamento exigido do proprietário, assim como dispõe o Estatuto das Cidades

O grande questionamento proposto neste trabalho incide sobre a aplicação, ao IPTU, da progressividade *fiscal*, aquela que, observando o princípio da capacidade contributiva, faz aumentar a alíquota do imposto à medida que aumenta a capacidade econômica do contribuinte; no caso, o proprietário do imóvel. Para tanto, há de se realizar um estudo para investigar se é possível, através das características do imóvel, a aferição da potencialidade econômica do seu proprietário.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe um estudo em torno do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com o desiderato específico de questionar, à luz da Constituição Federal de 1988, a possibilidade da utilização de alíquotas progressivas na regra matriz de incidência do tributo.

Em um primeiro momento, procura-se examinar o teor do art. 156, § 1º, da Carta Magna, ao prever que o imposto em apreço poderia ser progressivo de forma a fazer com que a propriedade cumpra a sua função social (trata-se da chamada progressividade *extrafiscal*).

Posteriormente, trata-se de investigar a possibilidade de aplicação da progressividade *fiscal*, ou seja, aquela que grava com maiores alíquotas os imóveis de propriedade de contribuintes com capacidade contributiva presumidamente maior.

Mostra-se extremamente necessário, para este segundo questionamento, um exame atento acerca do conceito do princípio da capacidade contributiva, especificamente sobre o ângulo da graduação dos impostos segundo o maior potencial econômico de cada contribuinte.

No cerne desta investigação, reside a extensão que se entende por dar à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Ainda mais especificamente, a solução estará em se concluir pela aplicação ou não do princípio aos impostos ditos “reais”.

Imprescindível registrar, introdutoriamente, que o desenvolvimento deste estudo tomou por objeto o texto constitucional em vigência anteriormente às alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 29, que modificou o Texto



Supremo, em seu artigo que trata do IPTU. Contudo, face à imensa importância desta transformação, abrimos um capítulo para analisar exclusivamente a referida Emenda, questionando, sobretudo, sua constitucionalidade material.

Assim, principiaremos por um exame analítico do imposto em si, seguido de um estudo sobre as formas de graduação e variação de alíquotas contempladas pelo sistema tributário nacional. Na direção de se chegar à conclusão sobre o tema proposto, passamos a analisar o preceito constitucional do princípio da capacidade contributiva, interpretando o dispositivo que o instituiu, em busca de traçar os limites do seu campo de aplicação.

## 1.

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL**  
**URBANA**

**1.1. BREVE HISTÓRICO**

“Décima Urbana” foi a primeira designação atribuída, em terras brasileiras, ao imposto imobiliário. Fez-se constar na Carta de 1799, de autoria da Rainha D. Maria, nos seguintes termos:

“atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho a estabelecer o *imposto de décima, nas casas das cidades marítimas* e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa.”<sup>1</sup>  
(destacamos)

Evoluíram o Estado, as relações sociais, e, enfim, a propriedade. Já de longa data, separaram-se os imóveis urbanos, fazendo-se incidir sobre eles o imposto hoje conhecido como “sobre a propriedade predial e territorial urbana”.

---

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, p.243.

## **1.2 O IPTU NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem sua matriz constitucional no artigo 156, inciso I, do Texto Magno:

“Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;”

Logo, é tributo de competência municipal. O Código Tributário Nacional, por sua vez, reiterando a aptidão conferida pelo constituinte aos Municípios, dá outras diretrizes sobre o imposto:

“Art. 32 – O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.”

“Art. 33 – A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.”

“Art. 34 – Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Portanto, observa-se que a hipótese de incidência do imposto comporta, como fato jurídico tributário, não só a propriedade do imóvel urbano, mas também a sua posse ou domínio útil.

Demais características do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial **Urbana** restaram, assim, à disposição do legislador municipal.

Além da hipótese de incidência, há de se abordar outro importante aspecto **do** imposto, que vem tratado na Constituição Federal. É o que diz respeito à relação **do** IPTU com o cumprimento, pela propriedade, da sua função social.

O artigo 156, ao especificar a competência tributária dos Municípios, assim **versa**, em seu § 1º<sup>2</sup>:

“§ 1º - O imposto referido no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

Adiante, analisaremos especificamente a progressividade prevista neste dispositivo. De momento, registramos a importância que o constituinte destinou ao cumprimento da função social da propriedade, estabelecendo formas de se coibir o comportamento diverso deste que se quis ver respeitado pelos proprietários urbanos.

### **1.3 O IPTU COMO IMPOSTO DE CARÁTER REAL**

Diversas são as formas propostas pela doutrina para classificar os tributos, e, em particular, os impostos. Diferentemente do que ocorre com o gênero tributo, a espécie imposto não comporta tão acirradas divergências em termos de classificação.

---

<sup>2</sup> Como anunciado na introdução do presente trabalho, consideramos, para o efeito deste estudo, a redação constitucional anterior à vigência da Emenda Constitucional nº 29. O capítulo final foi aberto

No caso dos impostos, como afirma Zelmo Denari, as classificações têm teor econômico<sup>3</sup>, e podem ter critérios diversos.

Há a classificação que leva em conta a repercussão da carga tributária e que divide os impostos em diretos (aqueles com incidência direta e definitiva sobre o contribuinte) e indiretos (que comportam a transferência do gravame a terceiros).

A que nos interessa, no entanto, especificamente para o IPTU, é aquela que faz a separação entre impostos *reais* e *pessoais*. É classificação de inegável relevância, ao nosso ver, vez que a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º, reflete a importância de que os impostos tenham, sempre que isso for possível, caráter *pessoal*:

“§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”

Evidencia-se a intenção do constituinte de que os impostos sejam de caráter *pessoal*, porém, ressalvando-se que pode haver casos em que isto não se mostre possível. Nestes casos, é que os impostos serão *indiretos*, ou ainda *reais*. Parece-nos inquestionável, portanto, a validade da distinção.

E, passando ao conteúdo contemplado por esta classificação, valemo-nos do escólio de Geraldo Ataliba:

“São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente

---

exclusivamente para tratar desta Emenda, de suas implicações, e do questionamento de sua constitucionalidade material.

<sup>3</sup> Curso de Direito Tributário, p.66. Para este autor, “Todo propósito de classificar os impostos toma, como ponto de partida, a fenomenologia econômica subjacente, que constitui seu *substratum*. Por isso, toda classificação dos impostos, sugerida pela doutrina, reveste-se de cunho econômico.”

do aspecto pessoa, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.

(...)

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.”<sup>4</sup>

A diferença reside nos fatores tomados em consideração pela hipótese de incidência para o cálculo do imposto. Nos impostos pessoais, além da matéria tributável, deve ser levada em conta a condição pessoal do sujeito passivo. Nos impostos reais, por outro lado, afasta-se a situação pessoal do contribuinte, atendo-se apenas ao objeto tributado.

Feita esta distinção, cabe analisar a qual das modalidades acima propostas ajusta-se o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, objeto do nosso estudo.

Como já vimos quando da análise da hipótese de incidência do imposto em tela, o seu fato imponible é a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano. Destarte, a manifestação de riqueza que se pretende tributar é uma relação entre sujeito (contribuinte) e coisa (imóvel).

---

<sup>4</sup> Hipótese de Incidência Tributária, p.125

Não obstante a solidez desta relação, há autores que negam ao IPTU o caráter de imposto real. É o caso dos consagrados juristas Sacha Calmon e Misabel Derzi, ao concluírem: “a) que todos os impostos a rigor, são pessoais, pois não há tributo que incida sobre a ‘coisa ‘em si’, e a norma jurídica só regula comportamento de pessoas; b) que o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana tem como pressuposto o direito de propriedade, noção jurídica que incluiu, necessariamente, a pessoa titular do direito;”<sup>5</sup>

O ilustre jurista mineiro, aliás, é adverso à própria validade da segregação dos impostos nas categorias *reais* e *pessoais*: “A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum cominus*, isto é, segue o seu dono.”<sup>6</sup>

No entanto, a doutrina, em sua maioria, não hesita em reconhecer o valor da mencionada distinção e, sequer, em enquadrar o IPTU na categoria dos impostos de natureza real. Neste sentido coloca-se Geraldo Ataliba: “Não podemos concordar com o radicalismo de Misabel Derzi e Sacha Calmon, quando afirmam que o IPTU é imposto pessoal. É que ele, na concepção universal, e no sistema brasileiro, é um imposto da categoria dos reais.”<sup>7</sup>

Neste sentido, também, Aliomar Baleeiro:

---

<sup>5</sup> DERZI, Misabel e CALMON, Sacha. Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Saraiva, 1982, p.296. *Apud* ATALIBA, Geraldo. *Iptu – Progressividade*. p.82-83.

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro, p.79.

<sup>7</sup> IPTU - Progressividade, p.296.

“Os impostos reais, como a própria etimologia da palavra explica, assentam sobre a materialidade da coisa, com abstração da pessoa do contribuinte. Paga, por exemplo, o solo, o imposto territorial a tantos cruzeiros por hectare ou 1% sobre o seu valor venal, pouco importando que o proprietário seja celibatário, ausente, rico, que conserve na expectativa de valorização ou para caçadas, ou, pelo contrário, seja o pequeno agricultor, casado, que o lavra ou cria gado com o trabalho de sua família, às vezes endividado, prejudicado pela seca ou enchente.”<sup>8</sup>

Válida, igualmente, a manifestação de Plínio Gustavo Prado Garcia, ao se referir ao IPTU: “(...) Daí decorre *que tributada é a coisa (“res”)*, objetivamente falando, e não as qualidades de quem dela seja titular, ou o destino que a ela se dê, ou o uso que dela faça.”<sup>9</sup>

Examinando a questão por ambos os lados, entendemos por acompanhar a corrente majoritária da doutrina. Em que pesem as supratranscritas argumentações do professor Sacha Calmon, entre outros, não podemos aceitar o entendimento de que os impostos são sempre pessoais. Com efeito, sem embargo de mesmo os impostos sobre o patrimônio guardarem uma forte relação com o contribuinte, por ser este objetivamente o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, é cristalina a diferença que carregam em relação aos pessoais.

---

<sup>8</sup> Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p.746.

<sup>9</sup> IPTU: Vedação Constitucional à Progressividade de Alíquotas, p.68.



É que subjetivamente o tributado ainda é o imóvel, ou seja, as características deste, e não as do seu proprietário é que devem ser observadas na hipótese de incidência do imposto. Digna de nota a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, ao referir-se ao IPTU:

“(...) pela base de cálculo admitida para o imposto (“valor venal” do imóvel) se apresenta como um imposto real, pois a norma tributária, abstrata, ao definir o fato gerador da obrigação tributária e a sua base de cálculo, não leva em consideração as condições da pessoa do sujeito passivo, v.g., a sua idade, o seu estado civil, os seus encargos de família, a sua renda etc. A norma jurídica fica alheia a pessoa do contribuinte.”<sup>10</sup>

Por estas razões, temos por válida a consagrada classificação entre impostos pessoais e reais, enquadrando-se o IPTU no âmbito destes últimos.

Servimo-nos, para concluir o tema, das esclarecedoras palavras de Ricardo Mariz de Oliveira:

“É claro que em todos eles (o autor faz referência aos impostos) necessariamente surge a pessoa do sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, mas nos impostos que aqui chamamos de objetivos a substância fática da hipótese de incidência consiste essencialmente no objeto, ao passo que nos impostos que chamamos de pessoais a pessoa assume papel primordial.”<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> O IPTU e as Limitações do Legislador Municipal, p.60.

<sup>11</sup> Capacidade Contributiva, p.171.

## 2.

### **A PROGRESSIVIDADE E AS OUTRAS SISTEMÁTICAS DE VALORAÇÃO DOS TRIBUTOS**

Antes de ingressarmos no estudo do princípio da capacidade contributiva e suas implicações no sistema tributário, vale tecer algumas considerações sobre os três principais mecanismos utilizados para o estabelecimento das alíquotas de um tributo.

#### **2.1 ALÍQUOTA**

Como bem refere o professor Paulo de Barros Carvalho, “etimologicamente, *alíquota*, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes”<sup>12</sup>.

Seu significado é definido por Geraldo Ataliba como “quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária.)”<sup>13</sup>

Em suma, alíquota é o fator que, aplicado à base de cálculo prevista pela hipótese de incidência, resulta no valor devido a título do tributo. Na Lei que define o aspecto material da hipótese de incidência de um tributo, pode ser fixa ou variável, conforme passamos a examinar.

---

<sup>12</sup> Curso de Direito Tributário, p.335

<sup>13</sup> Hipótese de Indidência Tributária, p.101.

Cabe esclarecer que as formas de variação de alíquotas que serão por nós estudadas são aplicadas, em regra, na espécie tributária dos impostos, sendo que, por esta razão, e também por serem despiciendas ao propósito do presente trabalho as demais espécies de tributos, estaremos referindo-nos, nas próximas linhas, sempre a impostos - proporcionais, progressivos ou seletivos.

## **2.2 PROPORCIONALIDADE**

A proporcionalidade é o critério segundo o qual a alíquota é única para um determinado tributo. Não importa se maior ou menor a base imponible, a porcentagem desta apropriada pelo Erário é sempre a mesma. Desta forma, e sendo a alíquota sempre a mesma, quanto maior a base de cálculo, maior o valor do tributo devido.

Trata-se de critério que está de acordo com o princípio da isonomia, do qual cuidaremos adiante. O tributo proporcional faz com que diferentes situações recebam tratamento proporcionalmente distinto, na linha do que preceitua o referido princípio. “(...) o princípio da proporcionalidade respeita, por inteiro, o princípio da igualdade, na medida em que todos são iguais em face da alíquota invariável aplicável sobre bases de cálculo variáveis.”<sup>14</sup>

Finalizamos esta análise introdutiva com a explicação de Hugo de Brito Machado: “Assim, como a alíquota expressa uma proporção, se ela permanece inalterada seja qual for a grandeza à qual o imposto se refere, diz-se que esse imposto é proporcional”.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios Constitucionais Tributários, p.8.

<sup>15</sup> Princípios Constitucionais Tributários, p.82.

### **2.3 PROGRESSIVIDADE**

Diversamente do que ocorre no caso dos impostos regidos pelo critério da proporcionalidade, a progressividade faz com que a alíquota se eleve na medida em que cresce a riqueza tributada. Logo, a oscilação da base de cálculo do tributo faz com que cresça a percentagem desta a ser arrecadada pelo Estado.

Permanece incólume, ao nosso ver, o princípio da isonomia, visto que a igualdade entre determinadas situações (refletidas pela identidade entre as bases de cálculo) permanece tendo tratamento igual, ou seja, a mesma alíquota. Em contrapartida, situações diversas, identificadas por diferentes bases de cálculo, são tratadas de maneira discriminada, com a aplicação de diferentes alíquotas.<sup>16</sup>

O que se faz, com a utilização de **alíquotas progressivas**, é **intensificar a desigualdade no tratamento às situações tidas como desiguais**.

No caso do imposto proporcional, a desigualdade com que são tratados os contribuintes em situações desiguais é exatamente proporcional: a base de cálculo varia (refletindo a desigualdade e implicando em valores distintos para o montante devido) e a alíquota (que é a própria proporção) é fixa, não se altera.

Já no imposto progressivo, a desigualdade no tratamento é mais aguda do que a própria desigualdade entre as situações. Crescendo a base de cálculo, aumenta ainda a alíquota, ou seja, a percentagem que dela se extrai, o que resulta

---

<sup>16</sup> Impende referir que há limites para a utilização da progressividade, previstos pela Constituição Federal e que não estão diretamente ligados ao princípio da isonomia. Destes limites, trataremos adiante, neles residindo parte da conclusão do nosso trabalho.

em um valor para o tributo não apenas proporcionalmente, mas progressivamente maior.

O exemplo clássico de imposto progressivo é o incidente sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. Neste caso, a própria Constituição manifesta expressamente a opção – imperativa – pela adoção de alíquotas progressivas:

“Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

### **2.3.1 FUNDAMENTOS PARA A PROGRESSIVIDADE**

O fundamento para a utilização da progressividade geralmente é o da justiça tributária, ou da justiça social. Ou seja, a justificativa para a sua implantação tem caráter sócio-econômico. O objetivo é estabelecer uma carga tributária progressivamente – no sentido de ser “mais que proporcionalmente” – mais pesada para aqueles contribuintes titulares de maior potencial econômico.

Neste sentido manifesta-se Gilberto de Uihôa Canto: “A progressividade dos tributos está intimamente ligada às ideologias que preconizam a distribuição da fortuna.”<sup>17</sup> Para Regina Helena Costa<sup>18</sup>, “na tributação progressiva, aqueles que

---

<sup>17</sup> Princípios Constitucionais Tributários, p.36.

detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar”. Ao encontro do seu pensamento, a referida autora faz remissão aos dizeres do espanhol Hector Villegas: “as modernas tendências, todavia, têm admitido a progressividade sob o argumento de que ela contribui para a redistribuição de renda, com sentido igualitário.”

Ainda o italiano Victor Uckmar aponta o caráter deste critério, referindo-se à “ciência econômica”:

“(…) na verdade, cabe à ciência econômica estabelecer o sistema que melhor possa assegurar uma justa repartição dos encargos públicos, e se a ciência econômica entende que tal resultado pode ser melhor obtido com um imposto progressivo do que com um imposto proporcional, o sistema fiscal – para ser mais adequado ao princípio supremo da igualdade – deverá compreender também os impostos com alíquota progressiva.”<sup>19</sup>

Pode-se ver nesta técnica, ainda, um cunho ideológico, como quer Hugo de Brito Machado: “A progressividade tem sido, no mundo inteiro, a arma do socialismo contra a concentração da riqueza. Cuida-se de forma de tributação que ‘apareceu ligada a intenções sociais de maior igualdade’ sendo importante ‘recordar a ênfase que lhe é dada no Manifesto Político de Marx e Engels.’”<sup>20</sup> De outro lado, estão

---

<sup>18</sup> Ob.Cit., p.74.

<sup>19</sup> Ob.Cit., p.76.

<sup>20</sup> Progressividade e Socialismo.

autores como Ives Gandra da Silva Martins, que questiona a eficácia social do mecanismo.<sup>21</sup>

Enfim, não parece pairar dúvidas sobre o escopo da tributação com base na sistemática das alíquotas progressivas. Impondo tributos com valores progressivamente maiores para aqueles que possuem maior renda – e portanto, maior “disponibilidade” para contribuir com o Fisco – pretende-se atender os ideais de justiça social, especificamente pelo viés da redistribuição de riquezas.

## **2.4 SELETIVIDADE**

A seletividade, ao seu turno, é a maneira pela qual se realiza a justiça social nos impostos ditos “indiretos”. A Constituição de 1988, ao instituir os arquétipos do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e do Imposto sobre Produtos Industrializados, previu a possibilidade de estes serem “seletivos” em função da essencialidade do produto.

Sobre o IPI, assim dispõe o texto constitucional, art. 154, § 3º, inciso I:

“I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

Para o ICMS, assim estabeleceu o art. 155, § 2º, inciso III:

“III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

---

<sup>21</sup> Para este autor, “O princípio da progressividade, quando passou a ter seu ciclo de influência reduzido na cabeça dos políticos europeus e americanos, facilitou a recuperação da Economia mundial na década de 80 (...). É que os países que adotam uma forte progressividade não distribuem riquezas – o Estado é sempre um mal redistribuidor de riquezas –, mas em compensação afetam os

A técnica da seletividade, obrigatória portanto ao legislador ordinário na instituição do IPI, e facultativa em relação ao ICMS, consiste em adotar alíquotas menores para os produtos de maior essencialidade, ou necessidade, e elevá-las para os produtos que podem ser considerados de uso supérfluo. Quanto mais essencial for considerado o produto, menor será a alíquota, e, portanto, o gravame provocado pela imposição tributária.

## **2.5 A PROGRESSIVIDADE “EXTRAFISCAL” PARA O IPTU, PREVISTA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

De parte à acima referida progressividade de alíquotas com cunho econômico, a Carta de 1988 previu, para o IPTU, uma outra forma de progressão. Trata-se da progressividade conhecida como “extrafiscal”, aplicável ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Uma tributação é *extrafiscal*, como define Bernardo Ribeiro de Moraes, “quando visa fins imediatos diversos do de obtenção de receitas públicas (notadamente funções político-sociais e econômicas).”<sup>22</sup>

A matriz da cobrança do IPTU seguindo fins extrafiscais encontra-se no artigo 156, § 1º, da Constituição:

“§ 1º - O imposto previsto no inc. I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

---

investimentos e a poupança, gerando desemprego e queda de competitividade empresarial.”  
Princípios Constitucionais Tributários, p.10/11.

<sup>22</sup> O IPTU e as Limitações do Poder Municipal, p.60.



Apesar de alguns autores entenderem a progressividade prevista neste dispositivo como mecanismo de caráter fiscal, a doutrina majoritária reconhece seu propósito extrafiscal, no sentido de que apenas a propriedade que não cumprir a sua função social sofrerá a incidência desta progressividade. Nesta senda, a interpretação do dispositivo supra deve ser conjugada ao art. 182, § 4º, II, *verbis*:

“§ 4º - É facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento e edificações compulsórios;

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

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até 10 anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

Recentemente, foi sancionado o “Estatuto das Cidades” (Lei nº 10.257, de 10.07.2001), que regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição. No que tange a progressividade do IPTU no tempo, assim dispõe a nova Lei Federal:

“Art. 7º - Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º desta Lei, ou não

sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.”

Não obstante, há autores que vêem, diversamente da sistemática acima demonstrada, uma progressividade no art. 156 e outra no art. 182. Seriam duas possibilidades diferentes para a aplicação da progressividade. Elizabeth Carrazza as separa da seguinte maneira:

“b) o § º, do art. 156, da C.F autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, em função das conveniências locais, expressas no plano diretor (função social da propriedade); e, c) o § 4º, do art. 182, da C.F. autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU no tempo, em razão da inobservância, pelo proprietário de imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de regras do plano diretor, podendo culminar na

desapropriação do imóvel com prévia e justa indenização (caráter sancionatório).”<sup>23</sup>

Entende a maioria, entretanto, que os dispositivos tratam da mesma progressividade, como assegura José Eduardo Soares de Melo:

“A circunstância do IPTU referir-se à progressividade do IPTU em dois capítulos distintos (sistema tributário – art. 156, § 1º, e ordem econômica – art. 182, § 4º, II), não significa autonomia e tratamentos jurídicos diferenciados. (...) O IPTU só pode ser exigido, em termos progressivos, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que não realize seu adequado aproveitamento, e, ainda, quando não tenha promovido parcelamento ou edificações compulsórias.”<sup>24</sup>

A endossar este entendimento, Marco Aurélio Greco: “(...) não se pode deixar de concluir que esta progressividade só pode ter por finalidade assegurar a função social e não aumentar a arrecadação tributária.”<sup>25</sup>

Assim votou o Ministro Francisco Rezek, em julgado do Supremo Tribunal Federal sobre a progressividade do IPTU:

“Já depurei minha idéia, que é simples: não consigo ver a expressão ‘função social da propriedade’, consignada em dispositivos quase que vizinhos da Constituição, como significando coisas diferentes num e noutro. Pergunto-me quais

---

<sup>23</sup> IPTU e Progressividade, p.112.

<sup>24</sup> IPTU – A Função Social da Propriedade e a Progressividade das Alíquotas, p.56.

seriam as conseqüências de dar ao município a prerrogativa de entender que a Constituição faculta mais de uma forma, mais de um fundamento, mais de uma premissa de progressividade...”<sup>26</sup>

Portanto, há de se considerar que a interpretação do art. 156, § 1º, da Carta Magna, deve ser efetuada conjuntamente com a do art. 182, § 4º, II, pois estes dispositivos tratam de uma só modalidade de progressividade, esta de caráter extrafiscal e aplicável somente aos imóveis que não cumprirem com a sua função social.

Pelo exposto, há um bom distanciamento deste mecanismo “extrafiscal” em relação à progressividade de alíquotas como critério de justiça social. Em primeiro lugar, porque o fundamento da progressividade é outro. Trata-se de uma limitação ao direito de propriedade<sup>27</sup> imposto pelo texto constitucional, no sentido de desestimular a conduta do contribuinte que não fizer com que sua propriedade cumpra sua função social.<sup>28</sup> Não há, portanto, o objetivo de redistribuição de riquezas, como na progressividade fiscal, com a qual se pretende extrair mais riqueza dos mais “aptos” a contribuir com o fisco, e menos daqueles cujas condições são menores. E, assim, o fator que determina a progressão - no tempo - não é a elevação da base de cálculo do imposto, mas sim a conduta indesejada adotada – ou mantida - por determinado contribuinte em relação ao imóvel de sua propriedade.

---

<sup>25</sup> IPTU – Progressividade – Função Social da Propriedade, p.120.

<sup>26</sup> Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. R.T.J. nº 162, p.749.

<sup>27</sup> “... a natureza absoluta, o atributo de exclusividade e de caráter de irrevogabilidade – ínsitos à propriedade – vêm sofrendo limitações em decorrência da nova ordem econômico-social, mediante intervenção do poder público.” - MELO, José Eduardo Soares. Ob.Cit., p.47.

Outro fator que a distingue da usual progressividade, como se pode observar, é que, diversamente desta, o mecanismo em questão toma como critério o lapso de tempo (“imposto progressivo no tempo”) para a majoração do valor do imposto.

Enfim, não há que se confundir ambas modalidades de progressividade. A progressão prevista pelo artigo 156, § 1º, somente pode ser utilizada como instrumento de política urbana, seguindo as disposições do art. 182, § 4º, e nos termos previstos pela Lei Federal (o recém publicado Estatuto das Cidades), sendo impossível a sua instituição com escopo fiscal, ainda que com o intuito de se tributar mais rigorosamente as situações que refletem maior manifestação de riqueza.

---

<sup>28</sup> CF, Art. 182, § 2º - “A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.”

## 3.

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA****3.1 HISTÓRICO**

O princípio da capacidade contributiva tem suas raízes no século XVIII. “Em 1776, Adam Smith, em sua famosa obra *A Riqueza das Nações*, sustentava, como concretização da justiça da imposição fiscal, que todos deveriam contribuir para as despesas públicas na razão de seus haveres, sendo que, no atendimento ou não desta máxima, residiria a chamada ‘igualdade ou desigualdade da tributação’ ”<sup>29</sup>.

No ordenamento jurídico positivado, o pioneirismo é francês. “A ‘Déclaration des droits’, de 1789, reiterada pela ‘Déclaration de l’homme et de les citoyens’ (1791), estabelecia que os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um”.<sup>30</sup>

Na Itália, todas as constituições, “a partir das emanadas no fim do século XVIII, à semelhança do previsto no art. 13 da Déclaration des droits de 1789, estabeleceram que os impostos deveriam ser repartidos em proporção às possibilidades econômicas dos particulares.”<sup>31</sup> Atualmente, assim dispõe o texto constitucional italiano:

“Art. 53 – Todos são obrigados a concorrer às despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é informado pelo critério da progressividade”<sup>32</sup>

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. Ob.Cit., p.15.

<sup>30</sup> Idem, p.15.

<sup>31</sup> UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, p.65.

<sup>32</sup> “Art. 53 – Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

No ordenamento brasileiro, a primeira referência a este mecanismo de justiça tributária, ainda que superficial, deu-se na Constituição Outorgada de 1824, artigo 179, inciso XV:

“XV – Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres.”<sup>33</sup>

Após a omissão das Cartas posteriores, o princípio foi consagrado pela Constituição de 1945:

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

Este dispositivo, contudo, foi suprimido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e nas Constituições de 1967 e 1969 o princípio não teve abrigo.

A Constituição Federal ora vigente veio a revigorar o princípio em tela, expressamente, no art. 145, § 1º:

“§ 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.”

---

<sup>33</sup> FARIA, Anacleto de Oliveira, Do Princípio da Igualdade Política. p.251. *Apud* COSTA, Regina Helena. Ob.Cit., p.16., n.r.6.

O referido princípio, contudo, é até hoje objeto de divergências doutrinárias. Discute-se, entre outros aspectos, seu conteúdo, aplicabilidade e extensão. E como a compreensão deste último elemento é essencial à conclusão do nosso trabalho, nos propomos, a seguir, a um estudo analítico do princípio, em suas principais nuances.

### **3.2 CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

É temeroso falar-se em capacidade contributiva se não for especificado o significado que se quer emprestar à expressão. A referência feita pela Carta Magna – bem como o seu próprio conteúdo semântico – é vaga e imprecisa, podendo sofrer variadas interpretações.

Em razão desta generalidade de que é dotada a expressão “capacidade contributiva”, até mesmo a validade jurídica do princípio chegou a ser questionada. Sem adentrarmos esta discussão, mesmo porque parece atualmente pacífica a validade do princípio, tratemos de examinar as diferentes conotações da expressão “capacidade contributiva”.

Sobre o assunto, a lição de Regina Helena Costa é magistral. A autora trata de separar os dois principais sentidos distintos da acepção:

“Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem **aptidão para concorrer às despesas públicas**.”



Tais eventos, assim apontados, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Diversamente, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de **contribuir na medida das possibilidades econômicas** de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário” (negritamos)

A este respeito, já se manifestou professor Marçal Justen Filho:

“(…) afirmaria que a chamada capacidade contributiva ‘absoluta’ informa diretamente a materialidade da hipótese de incidência tributária. Ou seja, toda hipótese de incidência, que se reconheça como tributária, necessariamente está assujeitada ao princípio da capacidade contributiva ‘absoluta’.  
(…)

Já a capacidade contributiva relativa – propriamente a capacidade ‘econômica’ – aplica-se, fundamentalmente, sobre o mandamento normativo.”<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Capacidade Contributiva, p.362-363.

Assim, temos que quando se fala em capacidade contributiva em sentido absoluto, refere-se tão somente à possibilidade – material – de um cidadão ser submetido à imposição tributária, ou seja, figurar como sujeito passivo da obrigação. Aqui o conceito mostra-se como pressuposto ou fundamento da cobrança do tributo.

Em senso relativo, capacidade contributiva diz com uma espécie de quantificação da capacidade econômica de determinado contribuinte, para o efeito de comparação com a capacidade de outro contribuinte, maior ou menor que daquele, cabendo ao legislador dosar diferentemente a carga tributária a ser imposta a cada um deles. Há de se ressaltar, neste caso, que sendo a mesma a medida das capacidades econômicas de cada um dos contribuintes, a imposição deve ser, quantitativamente, a mesma em relação a cada um deles.

Para o estudo do tema proposto, interessa-nos a expressão no seu sentido relativo ou subjetivo, vez que a questão reside em verificar se é válida a progressão de alíquotas do IPTU em razão da capacidade contributiva presumidamente maior de cada proprietário de imóvel.

### **3.3 A RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da igualdade, ou isonomia, em nosso direito pátrio, chega a ser apontado por alguns como *super princípio*, garantidor de um dos cinco direitos fundamentais – vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade.<sup>35</sup> Sua consagração dá-se no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, que assim giza:

---

<sup>35</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988, p.53/54.

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)” (grifamos)

No que tange ao campo tributário, o artigo 150 da Lei Maior traz a essência do princípio da igualdade:

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

II – instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (grifamos)

O princípio, assim, determina, ao mesmo tempo, que se deve tratar igualmente aqueles que se encontrem em situações equivalentes<sup>36</sup>, e desigualmente os que se apresentam em situações distintas. Vale referir, é comando destinado tanto ao legislador (imediatamente) quanto aos seus aplicadores (mediatamente).<sup>37</sup>

Transparece, assim, a intimidade da sua relação com o princípio da capacidade contributiva, vez que este visa impor tratamento diferenciado entre

---

<sup>36</sup> Ives Gandra Martins, com propriedade, faz menção à diferença entre igualdade e equivalência: “Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equípolência.” (Princípios..., p.4.)

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. Ob.Cit., p.35.

contribuintes que apresentam diferentes níveis de capacidade econômica, sendo a riqueza de cada contribuinte o fator de discrimen adotado para a discriminação.

Elizabeth Nazar Carrazza chega a firmar que “O princípio da igualdade, no Estado de Direito, é o instrumento da chamada justiça tributária. Intimamente relacionado com os princípios da legalidade e da generalidade da tributação, traduz-se, em sua formulação positiva, no princípio da capacidade contributiva.”<sup>38</sup>  
(grifamos)

A respeito da evolução desta relação entre ambos os princípios, o autor espanhol Carlos Palao Taboada, tomando por análise ambos os princípios sob a forma em que se apresentam mundialmente<sup>39</sup>, ministrou aula no VII Curso de Especialização em Direito Tributário, da Faculdade de Direito da PUC-SP e IDEPE<sup>40</sup>, e, de seus ensinamentos, extraímos o seguinte excerto:

“(...) a ser o princípio da igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessitando de concreções positivas fora dele, é um princípio que pode ser aplicado sem mais – portanto não necessita de que o legislador constitucional assinale os critérios de discriminação. E isso supõe que a noção de capacidade contributiva pode perfeitamente desaparecer de um texto constitucional, sem que se diminuam, em absoluto, as garantias do cidadão, do particular.”

---

<sup>38</sup> Ob.Cit., p.50.

<sup>39</sup> Portanto, o autor não está a analisar os princípios como se apresentam particularmente no ordenamento brasileiro.

<sup>40</sup> TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva, p.134.

Para Regina Helena Costa, “Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do direito”.<sup>41</sup>

Temos, portanto, exemplos de visões diferentes quanto à referência entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva e os efeitos que cada um produz no meio jurídico. E, de fato, a divergência doutrinária sobre esta questão é marcante. Não poderíamos transigir, portanto, em apresentar nossas impressões pessoais sobre este ponto específico.

Cabe-nos, neste primeiro momento, procurar desvendar quais as implicações lógicas que o princípio da igualdade, por si só – isto é, sem se considerar a existência do princípio da capacidade contributiva – traz para o sistema tributário.

Entendemos que a primeira decorrência lógica do preceito, segundo o qual deve-se tratar de forma discriminada contribuintes que estejam em situações não equivalentes, é a impossibilidade de se instituir um tributo fixo – ou se diga, cujo valor não varia para cada situação. Esta lógica vem muito bem traçada no magistério de Marçal Justen Filho:

“Na medida em que se adota um valor fixo para um tributo, dá-se um tratamento idêntico para situações diversas. Há uma igualação entre diversidades, impondo-se deveres idênticos perante o mais e o menos. Como o princípio da isonomia significa não apenas ‘tratar igualmente os que estão em situação idêntica’, mas também ‘tratar desigualmente os que

---

<sup>41</sup> Ob.Cit., 39.

estão em situação diversa, não vislumbramos cabimento de um tributo invariável.”<sup>42</sup>

Destarte, qualquer tributo, para que não haja desrespeito ao princípio da isonomia, deve ser, ao menos, **proporcional**. Proporcionalidade, como já vimos, significa a adoção de uma alíquota fixa, a qual, aplicada à base de cálculo – esta sim variável em razão da medida da riqueza envolvida na tributação – resultará em um valor que guarde proporção com a situação do contribuinte. Assim, para diferentes situações serão impostos valores distintos, ao passo que para situações idênticas, o montante cobrado será o mesmo.

Seguindo este raciocínio, o imposto **progressivo** também não fere o princípio da igualdade. As desigualdades continuam recebendo tratamento diverso pelo legislador, e o fato de a proporção da desigualdade deste trato ser intensificada não implica em transgressão à isonomia. Impende referir, todavia, que, no caso do direito brasileiro, a Constituição está a estabelecer limites à aplicação da progressividade, como veremos adiante.

Já no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, como forma de variação do tributo em função do maior ou menor potencial econômico do contribuinte, entendemos que se faz necessária uma prévia separação entre duas formas pelas quais pode se apresentar no ordenamento positivado.

A primeira delas é sob a disposição de que “os impostos deveriam ser suportados em **proporção** às possibilidades econômicas de cada um”, como consta

---

<sup>42</sup> Sujeição Passiva Tributária, p.244.

da pioneira “Déclaration des droits” francesa, de 1789. Da mesma forma, a Constituição Imperial de 1824 dispunha, de forma genérica.

O mandamento do princípio nestes casos, portanto, é simplesmente no sentido de que deve haver – no mínimo – proporção entre o tributo cobrado e a “medida” da capacidade econômica de cada contribuinte, o que pode ser atendido pelo imposto proporcional.

Já no sistema constitucional atualmente vigente, cremos que o princípio da capacidade contributiva em sentido relativo<sup>43</sup> coloca-se de maneira diversa, e com diferentes implicações. Sua consagração está no artigo 145, § 1º, o qual transcrevemos, novamente:

“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)**”

Não podemos olvidar que, diversamente do que ocorre nos outros sistemas citados, o constituinte brasileiro, como já havia sido feito na Constituição de 1945, reservou especial espaço para o termo “graduados”. *Graduado*, evidentemente, vem de *grau*. E grau, na linguagem nacional, significa “cada um dos pontos ou estágios sucessivos de uma progressão; cada uma das divisões de uma escala (específica ou arbitrária) de medidas quantitativas”.<sup>44</sup>

Daí concluimos que o referido parágrafo está necessariamente ligado à

---

<sup>43</sup> Referente à potencialidade econômica de cada contribuinte.

<sup>44</sup> Definição presente no Dicionário Aurélio Eletrônico, Versão 3.0.

noção de progressão, ou, mais propriamente, progressividade<sup>45</sup>. A regra que pretende introduzir, portanto, é a da progressividade dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte. Sua instituição, pelo legislador ordinário, torna-se uma obrigação. E não é demais repetir que, ao mesmo tempo em que institui a progressividade acima referida, o dispositivo impõe limites à sua aplicação, os quais serão mais tarde estudados.

Desta forma, permitimo-nos apresentar as seguintes conclusões pessoais, como premissas teóricas para se chegar à conclusão principal do nosso estudo:

1) O princípio da isonomia, ao preceituar tratamento desigual aos que se encontrem em situação diversa, obriga que o imposto seja, no mínimo, proporcional, e permite implicitamente o imposto progressivo;

2) O princípio da capacidade contributiva, na forma como se coloca no texto constitucional brasileiro, explicita a instituição da progressividade, obrigando o legislador ordinário a adotá-la, nos impostos que comportem as características por ele previstas.

Significa dizer que o conteúdo deste princípio da capacidade contributiva apresenta ligação, mas não coincide com o conteúdo do princípio da isonomia. Se o conteúdo daquele fosse simplesmente a variação do tributo "na proporção ou razão da aptidão de cada contribuinte", estaria contido neste último, que determina "tratamento desigual a situações distintas"<sup>46</sup>. Pelo contrário, como traz - imperativamente - um fator novo, que é a progressividade, está a dispor sobre um

---

<sup>45</sup> Neste sentido, Aliomar Baleeiro: "Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais". (Limitações..., p.751.)

<sup>46</sup> E, assim, confirmaria-se o pensamento de TABOADA, quando afirma que sua ausência no ordenamento positivo não traria prejuízos às garantias dos cidadãos.



ponto omissis – ainda que permitido implicitamente – no preceito do princípio da isonomia.<sup>47</sup>

Desta feita, ao tratarmos adiante do princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro, estaremos nos referindo à progressividade dos impostos.<sup>48</sup>

### **3.4 APLICABILIDADE DO ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO**

A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva é o aspecto que mais suscita discussões doutrinárias, especialmente na hermenêutica do art. 145, § 1º, que assim reza:

“§ 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.”

Residem as polêmicas na expressão “sempre que possível” e na “personalização” dos impostos, temas estes que passam a ser por nós examinados.

---

<sup>47</sup> Temos como correta, portanto, a assertiva de que o princípio da capacidade contributiva é um subprincípio do princípio da igualdade, vez que seu conteúdo deriva do conteúdo deste.

### 3.4.1 O CARÁTER PESSOAL DOS IMPOSTOS E O ART. 145, § 1º.

Como consta do dispositivo supratranscrito, o constituinte manifesta a preferência – imperativa – pelos impostos pessoais, ou seja, aqueles que levam em consideração as características pessoais do sujeito passivo<sup>49</sup>. Isto fica limitado, contudo, às situações em que se mostre *possível*.

A respeito, Regina Helena Costa elucida:

“Ao nosso ver, quanto ao caráter pessoal que os impostos deverão assumir, o ‘sempre que possível’ quer significar ‘sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte’. Em outras palavras, a personalização dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.”<sup>50</sup>

Elizabeth Carrazza conclui: “Em outros termos, sempre que for da índole do imposto, a pessoalidade estará obrigatoriamente presente.”<sup>51</sup>

Assim, os impostos, quando presentes as características que o permitam, serão necessariamente pessoais. Por outro lado, impostos em que não seja viável a verificação das características pessoais do contribuinte, como o ICMS e o IPI, por exemplo, ficam definitivamente excluídos daquela determinação. Com efeito, tais

---

<sup>48</sup> Não adentraremos à polêmica referente à aplicabilidade do princípio às outras espécies tributárias, vez que o tema objeto do presente trabalho tem enfoque específico sobre um imposto.

<sup>49</sup> Conferir p.6-11 do presente trabalho.

<sup>50</sup> Ob.Cit., p.88.

<sup>51</sup> Ob.Cit., p.66.

impostos, por serem indiretos, ou seja, “não se associam estruturalmente a esta ou àquela pessoa”<sup>52</sup>, não se mostram aptos a carregar um caráter pessoal.

Parece-nos incontroverso que, nada obstante a determinação do texto constitucional no sentido de que “os impostos terão caráter pessoal” ser imperativa, a própria ressalva que o mesmo dispositivo efetua (“sempre que possível”) esclarece que nem sempre esta cláusula pode ser aplicada, mas somente quando o aspecto material do imposto o permitir.

### **3.4.2 A EXTENSÃO DA EXPRESSÃO “SEMPRE QUE POSSÍVEL”**

Com efeito, a grande discussão a respeito da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva está na extensão que se entende por conferir à expressão “sempre que possível”. Refere-se ela tão somente à personalização dos impostos, ou estende-se à graduação destes de acordo com a capacidade econômica do contribuinte?

Inúmeras foram as vozes, tanto na doutrina como na jurisprudência nacionais, que se levantaram, tanto por um quanto pelo outro entendimento. Passemos a um exame de cada uma das posições.

A primeira corrente entende que a ressalva relaciona-se exclusivamente à determinação de que os impostos terão caráter pessoal. Para os adeptos deste pensamento, os impostos devem sempre ser graduados de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Neste sentido, assevera Américo Lacombe:

---

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Ob.Cit., p.171.

“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 corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, sua referência expressa é desnecessária. (...) Em conclusão, o que está escrito no § 1º do art. 145 é o seguinte: *sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, sendo graduados, em qualquer caso, segundo a capacidade econômica do contribuinte.* Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico (...)”<sup>53</sup>

Assim entende Hugo de Brito Machado:

“(...) realmente, a expressão sempre que possível diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. (...) pode-se dizer que o elemento sistemático realmente conduz a tal entendimento, pela razão, aliás muito

---

<sup>53</sup> Princípios Constitucionais Tributários, p.35.

simples, de que *sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.*<sup>54</sup>

Geraldo Ataliba é outro dos ilustres juristas que também se posiciona no sentido de que todos os impostos são aptos a serem progressivos:

“A progressividade é aplicável a todos os impostos, porque realiza, excelentemente, os princípios constitucionais mencionados. (refere-se o autor aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia)”.<sup>55</sup>

Também Regina Helena Costa: “Cremos que, mesmo na chamada imposição direta, é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva (...)”<sup>56</sup>. Segue a autora: “Entendemos que a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles.”<sup>57</sup>

Em suma, o entendimento destes Juristas é no sentido de que a graduação dos impostos deve-se fazer sempre presente, qualquer que seja a espécie de imposto em questão. Isto porque a expressão “sempre que possível”, presente no dispositivo constitucional em apreço, refere-se, na visão daqueles, somente à determinação de que os impostos tenham caráter pessoal. Assim, a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte seria sempre obrigatória, ainda

---

<sup>54</sup> Capacidade Contributiva, p.125.

<sup>55</sup> IPTU – Progressividade. p.83.

<sup>56</sup> Ob.Cit., p.54.

<sup>57</sup> Ob.Cit., p.93.

para os impostos que não atendessem àquele primeiro objetivo, referente à personalização.

De encontro ao entendimento esposado por este segmento da doutrina, está o pensamento segundo o qual a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte está condicionado ao próprio caráter pessoal do imposto. Assim, a expressão “sempre que possível” estaria direcionada não só à personalização dos impostos, mas também à sua graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, que ficaria condicionada ao atendimento daquele primeiro ditame.

Ricardo Mariz de Oliveira entende desta maneira:

“A cláusula sempre que possível deve ser entendida como aplicável aos requisitos de caráter pessoal e de graduação segundo a capacidade econômica. Nem a um nem a outro, isoladamente, ela se refere, mas a ambos em conjunto. Na verdade, o caráter pessoal se completa com a capacidade econômica da pessoa, perfazendo um todo a que alude o dispositivo constitucional. De nada vale atender à pessoa do contribuinte se não se lhe observa a capacidade econômica. Esta, por sua vez, somente pode estar referida a determinada pessoa. Daí o mandamento constitucional encerrar num só contexto o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte, aspecto unitário que o legislador deve levar em conta sempre que possível.”<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Ob.Cit., p.170.

Semelhante, o pensamento de Luciano Amaro:

“Discordamos de Ives Gandra Martins e de Hugo de Brito Machado, quando sustentam que a ressalva (“sempre que possível”) se aplica somente para a personalização, a pretexto de que, não sendo assim, o princípio da capacidade contributiva ficaria anulado. Ora, em primeiro lugar, não se pode ler, no preceito constitucional, a afirmação de que os impostos devem observar a capacidade econômica, mesmo quando isso seja *impossível*. Nessa perspectiva, seria até dispensável a ressalva; mas a *possibilidade* referida no texto abre campo precisamente para a conjugação com outras técnicas tributárias (com a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído.”<sup>59</sup>

Este entendimento também é observado no voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, em acórdão que julgou inconstitucional a progressividade do IPTU que não aquela de caráter extrafiscal:

“Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, **caso em que** serão graduados – e um dos critérios de graduação

---

<sup>59</sup> Direito Tributário Brasileiro, p.134.

poderá ser a progressividade – segundo a capacidade econômica do contribuinte.” (Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, Ministro Relator Carlos Velloso, Julgamento pelo Tribunal Pleno em 20.09.1996, publicado no D.J.U de 00.00.0000)<sup>60</sup>

Pensamos de acordo com este segundo entendimento. A regra preceituada pelo dispositivo em questão aparenta ser unitária, e justamente por isso estaria presente em um único dispositivo. Os objetivos são dois: a graduação dos impostos em função da maior capacidade econômica do contribuinte, e como isto só é viável nos impostos pessoais, busca-se, primeiramente, a personalização. A preocupação do constituinte em determinar que os impostos terão preferencialmente o caráter pessoal, portanto, se justifica pelo condicionamento de uma situação a outra.

Creemos que não se pode aceitar o entendimento segundo o qual sempre é possível verificar a capacidade econômica do contribuinte, e, em função dela, graduar os impostos. Mostra-se-nos mais apropriado o escólio do professor Marçal Justen Filho:

“Como anotado, a materialidade da hipótese de incidência contém a descrição de um fato signo-presuntivo de riqueza. Eventualmente, a presunção de riqueza envolve situações fáticas diretamente referidas à capacidade econômica do contribuinte. Em outros casos, a presunção dá-se através de

---

<sup>60</sup> R.T.J. nº 162, p.741.



situações que possuem menor vinculação à situação pessoal do contribuinte.

Em todos os casos, existem fatos presuntivos de riqueza. O que varia é a natureza do indício dela. Em alguns casos, o indício consiste na titularidade pessoal de riqueza. Em outros casos, dá-se a participação impessoal e objetiva em processos econômicos.

No primeiro caso, o fato signo-presuntivo reside em uma situação de riqueza a que se vincula pessoal e diretamente o contribuinte. Investigar essa situação permite determinar o montante de riqueza de titularidade do contribuinte.

Na Segunda hipótese, a tributação não se vincula a uma investigação sobre a capacidade econômica do contribuinte efetivamente detida pelo sujeito passivo.

(...)

A ressalva significa que, em certas espécies tributárias, há incompatibilidade entre a situação prevista na materialidade da hipótese de incidência e o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica.”<sup>61</sup>

Num plano superior à interpretação literal do dispositivo constitucional, mostra-se estar a questão na aplicabilidade ou não do princípio da capacidade contributiva (aqui entendido, mais uma vez, como a possibilidade de utilização da

---

<sup>61</sup> Capacidade Contributiva, p.368-369.

progressividade), ou seja, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, nos impostos que não os *personais*.

Mais especificamente: é possível verificar, nos impostos que não os *personais*, as condições econômicas do contribuinte com base exclusivamente naquele fato signo-presuntivo da riqueza em que está a incidir a tributação? Buscamos, a partir de agora, uma resposta a este questionamento.

### **3.4.2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS PESSOAIS**

A aplicabilidade do preceito do art. 145, § 1º, aos impostos pessoais parece ter sido o único ponto incontroverso encontrado no presente estudo. Como visto, mesmo a interpretação restritiva do dispositivo em enfoque conduz à graduação dos impostos pessoais de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Com efeito, não há espaço para divergências. Nos impostos pessoais, como o incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza<sup>62</sup>, é nítida a pessoalidade da imposição, vez que considera objetivamente a renda auferida por determinado contribuinte. E, por conseqüência, perfeitamente aplicável o princípio da capacidade contributiva.

Se o imposto é pessoal, ou seja, revela características da pessoa do contribuinte, é possível verificar, através dos elementos envolvidos na própria tributação, a medida da sua capacidade econômica. E isso implica na possibilidade de, com a própria instituição do tributo, haver fixação de diferentes alíquotas, de

---

<sup>62</sup> “Alude-se à capacidade contributiva a propósito do imposto de renda, muito mais do que acerca de qualquer tributo.” (JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva, p.376.)

forma que aqueles contribuintes de maior potencialidade contributiva receberão maior parcela da carga tributária.

Como elucida Misabel Derzi, em nota de atualização à obra de Baleeiro, “a pessoalidade é própria e tecnicamente adequada à apuração da capacidade contributiva”<sup>63</sup>. O autor por sua vez, leciona:

“O tratamento fiscal, em função destas condições pessoais, varia através de reduções e agravações, podendo excluir totalmente a aplicação do tributo, como no caso do mínimo de existência, cuja preservação, em face do fisco, constitui princípio secular, pacífico e universal pela consagração na doutrina e na prática dos países, ao menos em relação ao imposto de renda.”

José Maurício Conti, a respeito, esclarece: “Sendo os impostos de natureza pessoal, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é simples. Basta que se analisem as condições do sujeito passivo da obrigação tributária para, em função destas condições, aferir-se sua capacidade de contribuir e graduar a imposição de acordo com esta capacidade.”<sup>64</sup>

Inegável, portanto, que, para os impostos pessoais, a graduação segundo a capacidade contributiva é uma obrigação a ser respeitada pelo legislador ordinário.

---

<sup>63</sup> Limitações..., p.538.

<sup>64</sup> Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, p.71.

### **3.4.2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS INDIRETOS**

Primeiramente, cumpre esposar que não parece despicienda para o direito tributário a distinção enter impostos diretos e indiretos, como querem alguns autores, ainda que se admita a esta classificação um cunho econômico. A diferença é marcante, considerando-se ser definitivo ou não o gravame imposto pela cobrança do imposto. Ao contrário do que acontece nos impostos diretos, nos indiretos o contribuinte pode libertar-se da carga tributária, pelo fenômeno da repercussão.

Como já vimos, alguns autores defendem a aplicabilidade da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte a todas as espécies de impostos, mesmo nos chamados “impostos indiretos”. Para estes, a própria seletividade em função da essencialidade, prevista na Constituição Federal ao tratar do ICMS e do IPI, exemplos clássicos de impostos indiretos – seria forma apta a atender este princípio. Assim propõe, entre outros, Regina Helena Costa: “Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, mais nítida é a idéia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e conseqüentemente o imposto – e vice-versa.”

Permitimo-nos apresentar entendimento diverso. A variação de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto não nos parece ser forma de observância ao princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo, nada obstante tenha o mesmo escopo deste, qual seja, a justiça social pelo promovida pelo viés de uma tributação justa.

Entendemos que a adoção de alíquotas seletivas não pode ser encarada como forma de graduação de um imposto levando em conta a capacidade econômica do sujeito passivo. Adotemos o seguinte exemplo: um *creme dental*, por ser considerado de máxima essencialidade, recebe alíquota 'X', enquanto um *aparelho de som* é gravado com alíquota '3X'. Por um lado, há de se concordar que o *aparelho de som* será adquirido preferencialmente por um contribuinte de maior renda, e a alíquota maior condiz com sua maior capacidade econômica. Ocorre que tanto o contribuinte de baixa renda quanto o de classe alta irão adquirir o *creme dental*, e, sem embargo de apresentarem níveis de capacidade econômica discrepantes, pagarão o imposto com a mesma alíquota.<sup>65</sup>

Ou seja, teríamos contribuintes de diferentes faixas econômicas sofrendo tratamento tributário idêntico; o tributo não estaria sofrendo a graduação que determina o princípio da capacidade contributiva.

Assim, mesmo que por via reflexa o princípio da capacidade contributiva pudesse estar sendo explicitado em alguns casos, em outras situações teríamos a mesma alíquota para diferentes medidas de capacidade econômica. E, por isto, optamos por entender que o fundamento para a seletividade está na justiça tributária, mas não no princípio da capacidade contributiva.

Nestes impostos, não é possível verificar a medida da capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. São impostos que são instituídos sem que se leve em consideração as características pessoais do

---

<sup>65</sup> Exemplo semelhante nos é apresentado por Sacha Calmon: "Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem *artigos necessários tão-somente a uma existência sofrida*, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermínio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José." (Ob.Cit., p.83)

contribuinte. Assim refere Sacha Calmon: “Assim mesmo os impostos ‘de mercado’, ‘indiretos’, não se prestam a realizar o princípio com perfeição.”<sup>66</sup>

Neste aspecto, adotamos a lição de Elizabeth Carrazza:

“11.1 Nos chamados impostos sobre o consumo, em que o encargo econômico (do imposto) é repassado para o preço final do produto ou da mercadoria, não se leva em conta a capacidade contributiva (do contribuinte de direito). Neles, a própria Constituição Federal busca a igualdade de todos, com a igualação das situações econômicas consideradas injustas pelo sistema jurídico, através da seletividade (que é um instrumento de que se vale para a aplicação do princípio da igualdade genericamente considerado, por força do qual os mais fracos merecem a proteção do Estado e do Direito)”<sup>67</sup>

Por conseguinte, entendemos que o princípio trazido pelo art. 145, § 1º, no sentido de graduar os impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, não pode se aplicar aos impostos indiretos.

### **3.4.2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IMPOSTOS REAIS**

Com relação aos impostos reais, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva não causa menos divergências. Alguns entendem que a propriedade<sup>68</sup> por si só é um fator que, por revelar manifestação de riqueza, permite a verificação

---

<sup>66</sup> Ob.Cit., p.83.

<sup>67</sup> Ob.Cit., p.109.

da intensidade da capacidade econômica do contribuinte. Do outro lado, estão os que consideram que a propriedade não pode representar medida de capacidade contributiva, não podendo, por isso, incidir a graduação sobre os impostos reais.

Entre aqueles, está Elizabeth Carraza, que pontifica: “Aliás, nos impostos sobre a propriedade (como o IPTU) a capacidade contributiva revela-se através da simples propriedade”. No mesmo sentido, José Maurício Conti esclarece: “(...) há outras medidas de capacidade contributiva além da renda auferida. Uma delas é a renda acumulada, ou riqueza, ou patrimônio. E os impostos de natureza real gravam basicamente este tipo de riqueza. Portanto, atingem uma das manifestações de capacidade contributiva.”<sup>69</sup>

Também nesta senda o professor Geraldo Ataliba, referindo-se especificamente ao IPTU: “O que, a nosso ver ocorre, no contexto da nossa Constituição, é que, devendo o legislador dar-lhe tratamento técnico geral de imposto real, não está impedido (pelo contrário!) de modulá-lo levando em consideração certas peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados sócio-econômicos fornecidos pela realidade urbana (...)”<sup>70</sup>.

Sacha Calmon, ao defender a progressividade do IPTU com arrimo no art. 145, § 1º, da Constituição federal, aduz: “(...) procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel etc.), fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. O princípio da pessoalidade ressurgue dominante.”<sup>71</sup> E ainda Américo Lacombe: “Nos impostos sobre o patrimônio, as alíquotas serão mais elevadas sobre os bens de

---

<sup>68</sup> Ou ainda a posse ou domínio útil, como prevê a hipótese de incidência do IPTU, por exemplo.

<sup>69</sup> Ob.Cit., p.71.

<sup>70</sup> IPTU..., p.83.

<sup>71</sup> Ob.Cit., p.356.

maior valor, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, da igualdade.”<sup>72</sup>

Em síntese, o pensamento destes autores é no sentido de que mesmo nos impostos reais é possível, através da exteriorização de riqueza tributada, apurar as “diferentes” capacidades econômicas dos contribuintes sujeitos à imposição. Por conseqüência, necessária, de acordo com este raciocínio, a graduação dos impostos reais conforme a capacidade econômica, nos termos do art. 145, § 1º da Magna Carta.

Por extensão, de acordo com este pensamento seria possível a instituição de alíquotas progressivas para o IPTU, por ser este um imposto sobre o patrimônio, e que deve atender o preceito de graduação conforme previsto pelo art. 145, § 1º do Texto Maior.

Com opinião diametralmente diversa, outros consagrados juristas entendem impossível a verificação da capacidade econômica do contribuinte nos impostos reais.

Era esta a impressão de Aliomar Baleeiro:

“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 a coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a

---

<sup>72</sup> Ob.Cit., p.42.



progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal.”<sup>73</sup> (destacamos)

Para Plínio Gustavo Prado Garcia,

“(…) o que determinará se será possível ou não dar a determinado imposto caráter pessoal e graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte é a própria natureza de seu objeto. Assim, não é constitucionalmente possível tributar com base em considerações subjetivas o que tem de ser tributado a partir de elementos objetivos (objeto da tributação é a coisa, a “res” – e nada mais do que isso).”<sup>74</sup>

Em outra oportunidade<sup>75</sup>, complementou o jurista:

“Alíquotas diferenciadas violam a classificação e a natureza jurídicas do IPTU, no âmbito da doutrina, da jurisprudência e do sistema tributário nacional, porque o objeto do imposto é a “res” e não a “persona” do contribuinte. (...) Desse modo, porque o IPTU não é imposto *pessoal* e sim *real* – não admitindo discriminação entre os contribuintes, cujos imóveis urbanos (terrenos com ou sem edificação) devem ser tributados *objetivamente* – tem-se por inaplicável, aqui, o dispositivo do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, a não se admitir

---

<sup>73</sup> Limitações..., p.745.

<sup>74</sup> IPTU..., p.69-70.

<sup>75</sup> Equívocos do IPTU fugindo à norma do Código Tributário.

graduação segundo o critério subjetivo da capacidade econômica do contribuinte, mediante *alíquotas diferenciadas*.”

Ricardo Mariz de Oliveira assevera:

“A propriedade territorial ou predial, por sua vez, apresenta-se com densidade suficiente a ser considerada isoladamente na hipótese de incidência, qualquer que seja o seu titular. (...). No imposto predial não há elo algum entre bens, surgindo a pessoa como mero sujeito passivo, tal como em qualquer tributo. Neste caso, contudo, a pessoa não fornece qualquer motivação para o fato gerador, o qual se impregna apenas do objeto considerado.”<sup>76</sup>

E arremata: “(...) capacidade econômica especificamente do contribuinte só pode existir nos impostos que comportem caráter pessoal, e estes são aqueles em que a pessoa fornece elemento indissociável da própria hipótese de incidência.”<sup>77</sup>

Da doutrina alienígena, autorizada a lição de Victor Uckmar, que, ao referir-se ao “evidente absurdo de alíquotas progressivas para os impostos reais”, disserta:

“Do quanto foi exposto nos parágrafos precedentes, isto é, da diferente posição dos ricos e dos pobres e da conseqüente necessidade – se se almeja uma equânime distribuição dos encargos sociais – de que os ricos não sejam tributados somente em proporção à suas rendas, mas mais do que nessa

---

<sup>76</sup> Ob.Cit., p.171-173.

<sup>77</sup> Ob.Cit, p.174.

proporção, não decorre inelutavelmente a necessidade de que todos os impostos sejam graduados progressivamente com o crescer do montante imponible. E isto, segundo a mais autorizada doutrina, nem mesmo nos Estados – como por exemplo a Itália – cuja Constituição cria um sistema tributário inspirado em critérios de progressividade.”<sup>78</sup>

Tal tese restou consagrada na Excelsa Corte brasileira. Em decisão do Tribunal Pleno, tendo como objeto a progressividade do IPTU, o acórdão declarou “imposto de caráter real (...) incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte (...)”<sup>79</sup>. Do voto do Ministro Moreira Alves, cumpre transcrever:

“Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições no sujeito passivo.”<sup>80</sup>

Adiante, acrescenta o Ministro:

---

<sup>78</sup> UCKMAR, Victor. Ob.Cit., p.82.

<sup>79</sup> RE nº 153.771/MG, R.T.J. 162, p.726.

<sup>80</sup> Idem. p.743.

“(...) se não constar do título de transmissão a prova de quitação desses impostos, o sujeito passivo do imposto devido anteriormente à transmissão do imóvel passa a ser o adquirente, o que importa concluir que esta obrigação tributária, nesse caso, de certa forma, se aproxima da obrigação **ob** ou **propter rem**, também denominada obrigação ambulatória, porque o devedor não é necessariamente o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor ao tempo em que ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária, mas pode ser o que estiver numa dessas posições quando da exigibilidade do crédito tributário, circunstância esta que mostra, claramente, que nesses impostos não se leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo (...)”

Ao fundamentar sua decisão, elenca ainda a opinião de vários autores estrangeiros:

“Igualmente, Vincenzo Carullo (La Costituzione della Repubblica Italiana, pág. 184, Dott. Cesare Zuffi-Editore, Bologna, 1950), comentando o artigo da Constituição Italiana que preceitua que ‘todos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva’ e que ‘o sistema tributário é informado por critérios de progressividade’, acentua: ‘Naturalmente, não queremos dizer – nem o poderemos – que todos os impostos 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.' No mesmo sentido, Zingali (apud Cocivera, Principi di Diritto Tributario, I, págs. 253/254, nota 60, Dott. A Giuffrè Editore, Milano, 1974), que dá como uma das características do imposto real a de que ele 'não pode ser organizado em forma progressiva (sendo a progressividade de alíquotas fundadas sobre o conceito de capacidade contributiva)'

(...)

Não é diversa a lição de Gianini (Comentario Sistematico Alla Costituzione Italiana diretto da Piero Calamandrei e Alessandro Levi, vol. I, pág. 284, G. Barbèra, Editore, Firenze, 1950), ao comentar os preceitos da Constituição Italiana sobre as relações tributárias, salienta, com relação à progressividade: 'Pode somente afirmar-se que não a 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 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' ”<sup>81</sup>

Entendemos correta a decisão do Supremo Tribunal Federal. Nosso pensamento é no sentido de que nos impostos reais, bem como nos indiretos, não é possível estimar a capacidade econômica do sujeito passivo com base na riqueza exteriorizada pela ocorrência do fato imponible. Estas são insuficientes para se chegar a uma resposta válida sobre a sua potencialidade econômica.

É bem verdade, como salienta Elizabeth Nazar Carrazza, que “(...) a aferição, caso a caso, da aptidão de cada um para contribuir para os cofres públicos, apesar de poder ser idealmente considerada conveniente, é de todo impraticável. A diversidade de situações fáticas é de tal monta, que se torna imprescindível que o direito se utilize de presunções e de ficções para disciplinar, de forma genérica, os comportamentos dos homens.”<sup>82</sup>

O que nós estamos a entender é que, no caso dos impostos patrimoniais, não há características suficientes para que o legislador chegue a uma presunção<sup>83</sup> válida acerca da capacidade econômica global de cada sujeito passivo. A simples propriedade mostra-se insuficiente para revelar a medida da potencialidade econômica do contribuinte.

---

<sup>81</sup> Idem, p.741/742

<sup>82</sup> Ob.Cit., p.48.

<sup>83</sup> Regina Helena Costa, Ob.Cit., p.84, reconhece a força de que carece a presunção neste caso: “Desse modo, a capacidade contributiva a ser considerada na hipótese de incidência não pode ser aparente, sob pena de ter-se uma capacidade econômica vazia.”

Nem mesmo o valor de venda do imóvel poderia ser assim considerado. Isto porque, como bem observou Antonio Berliri, citado no referido Voto do Ministro Moreira Alves:

“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 possuídas 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.”<sup>84</sup>

Ou seja, o fato de um contribuinte ‘A’ possuir um imóvel de valor ‘X’ e outro contribuinte ‘B’ exercer propriedade sobre um imóvel de valor ‘2x’ não pode representar seguramente que a capacidade econômica de ‘B’ é duas vezes maior que a de ‘A’.

Apenas a título de exemplo, o contribuinte ‘B’ pode haver recebido por herança aquele imóvel de maior valor (‘2X’). E mais, aquele imóvel de menor valor (‘X’) pode ser apenas um de uma série de imóveis possuídos pelo contribuinte ‘A’, que, não raro, pode tratar-se de empresa com atividade de especulação imobiliária. Ou seja, teríamos um contribuinte de menor potencial econômico, e que passou a ser proprietário de um imóvel não por suas próprias condições, suportando o

---

<sup>84</sup> RE nº 153.771/MG, R.T.J. 162, p.742.

imposto por uma alíquota maior do que outro contribuinte, que, sem embargo de possuir imóvel de menor valor, possui uma elevada capacidade econômica.

Demonstrada, assim, a fragilidade da presunção que leva em conta a propriedade como forma de avaliar a capacidade econômica do seu titular. Em se admitindo, os contribuintes estarão sujeitos a sofrer discriminações por parte do legislador que não condizem com a real situação por eles vivida.

Totalmente diferente é o que ocorre no Imposto sobre a Renda, em que há todo um rol de situações – e a mais forte delas é a própria renda auferida – relativas ao contribuinte e consideradas pela hipótese de incidência para a mensuração da sua capacidade econômica. Neste caso, sim, temos uma presunção que se mostra legítima, capaz de inviabilizar qualquer discriminação injusta.

Pelo exposto, entendemos que o princípio da capacidade contributiva, pelo ângulo da graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, só pode aplicar-se aos impostos pessoais. Os reais, além dos indiretos, pela característica do objeto da tributação, não permitem aquela verificação, o que afasta a aplicabilidade do princípio.

E assim, por se tratar o IPTU de imposto de caráter real, temos por inaplicável a ele o preceito do art. 145, § 1º, da Constituição de 1988.



## 4.

### **A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29, DE 14.09.2000**

#### **4.1 A EMENDA E SEU CONTEÚDO**

Publicada em 14 de setembro de 2000, a Emenda Constitucional nº 19 assim dispõe, em seu artigo 3º :

“Art. 3º - O § 1º, do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 156 – (...)

§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

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

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

Portanto, o que a Emenda está a autorizar é a progressividade fiscal do IPTU, antes ausente no texto constitucional, e ainda a variação de alíquotas em função da localização e uso do imóvel.

#### **4.2 O NOVO § 1º DO ART. 156**

A nova redação do § 1º do art. 156, trazida pela Emenda Constitucional nº 29, permite expressamente a progressividade do IPTU segundo o valor venal do imóvel, bem como a variação de alíquotas em razão de seu uso ou localização.

Ao levar-se em consideração o **valor**, que é uma característica do imóvel em si, o que se tem, ainda assim, é um mecanismo de progressão de alíquotas segundo a capacidade econômica do contribuinte. É a presunção de que um imóvel de maior valor tem como titular um contribuinte com maior potencial econômico.

O mesmo pode-se dizer em relação à aplicação de alíquotas diferentes em razão da **localização** do imóvel e do **uso** que a ele se dê. O fundamento para tal variação permaneceria sendo a capacidade econômica do contribuinte. Tributaria-se o imóvel localizado em um bairro central com alíquota maior do que em outro bairro considerado periférico. Bem assim, a alíquota do imóvel de uso comercial seria fixada em valor maior que a do imóvel residencial, seguindo-se o raciocínio de que por aí pode ser verificada a relação entre a capacidade econômica de um contribuinte e outro.

Há de se confrontar, portanto, este dispositivo com o art. 145, § 1º, da mesma Constituição Federal.

Como já esposamos no capítulo anterior, o princípio da capacidade contributiva, como previsto pelo art. 145, § 1º, do Texto Maior, refere-se à graduação dos impostos. E este mesmo dispositivo fez a ressalva de que somente aos impostos pessoais se realizaria a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esta limitação está calcada, ao nosso ver, na inviabilidade de se **presumir**, pelas características do objeto tributado, nos impostos que não os pessoais, a capacidade econômica do sujeito passivo.

E por esta razão é que o próprio Supremo Tribunal Federal declarou a incompatibilidade entre a progressividade e os impostos de caráter real<sup>85</sup>, frente ao

---

<sup>85</sup> RE nº 153.771/MG, R.T.J. 162, p.726.

disposto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, deixando claro o entendimento de que, nesta modalidade de impostos, não seria possível a aferição da capacidade econômica do contribuinte.

Desta forma, o preceito do § 1º do art. 156, nos termos da Emenda nº 29, vai de encontro ao dispositivo acima citado. O IPTU não comporta a verificação da capacidade econômica global do contribuinte a fim de se adotar alíquotas maiores ou menores, e isto não pelo fato de a antiga redação do art. 156, § 1º, fazer menção exclusivamente à progressividade extrafiscal, mas por ser imposto de caráter real, não se amoldando às disposições do art. 145, § 1º da Lex Magna.

E pelo choque com o princípio da capacidade contributiva, princípio que traduz garantia individual<sup>86</sup>, e, portanto, dispositivo “pétreo”, imutável por meio de Emenda Constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, inc. IV, da Constituição Federal, temos que o inciso o § 1º do art. 156, nos termos da nova redação introduzida pela Emenda Constitucional nº 29, apresenta vício de constitucionalidade.

---

<sup>86</sup> Elencado na Constituição Federal de 1988 entre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, consagrado no art. 5º da Carta Magna como direito ou garantia fundamental.

## CONCLUSÃO

O princípio da capacidade contributiva, previsto pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal, visa fazer com que os contribuintes que possuem maior potencial econômico sejam tributados com base em alíquotas maiores do que aqueles de menor capacidade econômica.

Para isto, entretanto, é preciso que as características observadas pelo imposto sejam suficientes para revelar a real capacidade econômica de determinado contribuinte. Neste sentido, a correta interpretação do texto constitucional revela que somente nos impostos pessoais é possível esta verificação.

Sendo o IPTU um imposto de caráter real, por incidir sobre a *res* (o imóvel), não é possível presumir, mesmo que levando em consideração as características do imóvel de sua propriedade, a sua verdadeira potencialidade econômica global, sob risco de se utilizar critérios falhos e que violem o princípio da isonomia, tratando com desigualdade contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica, ou mesmo a própria inversão deste princípio, estabelecendo tratamento desigual na ordem inversa das verdadeiras diferenças entre determinados contribuintes.

Nesta senda, a Emenda Constitucional nº 29, ao prever expressamente a possibilidade da variação de alíquotas em razão do valor, uso, ou localização do imóvel tributado, ou seja, permitindo a verificação da suposta capacidade econômica do contribuinte do imposto, entra em choque com o princípio da capacidade contributiva, assim como desenhado na Constituição Federal em seu art. 145, § 1º.

E estando este último princípio a representar uma garantia fundamental, não podendo ser objeto de alteração ou ofensa pela via da Emenda Constitucional, temos que a Emenda nº 29 está maculada por vício inconstitucionalidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed., São Paulo : Saraiva, 1998. 480p.
2. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed., São Paulo : Malheiros, 1992. 182p.
3. ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 56. 1991. p.75-83.
4. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. (Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi) 11ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1999. 1063p.
5. BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. (Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi) 7ª ed. Forense. Rio de Janeiro. 1998. 859p.
6. BARRETO, Aires F. A Progressividade do IPTU na Constituição de 1988. Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo. n.21. 1990. p.354-359.
7. CANTO, Gilberto Ulhôa. Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives Gandra Martins), São Paulo, v. 18, p.35-64
8. CARRAZA, Elizabeth Nazar. Progressividade e IPTU. 1ª ed., Curitiba : Juruá, 1992. 128p.
9. CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 15ª ed., São Paulo : Malheiros, 2000. 728p.
10. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. Saraiva. São Paulo : 2000. 538p.
11. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1999. 801p.
12. CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. 1ª ed. São Paulo : Dialética. 1996. 108p.
13. COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 1ª ed., São Paulo : Malheiros Editores, 1993. 111p.
14. DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 5ª ed., São Paulo : Forense, 1995. 312p.

15. GARCIA, Plínio Gustavo. Equívocos do IPTU fugindo à norma do Código Tributário. Gazeta Mercantil, 21.02.1992.
16. GARCIA, Plínio Gustavo Prado. IPTU – Vedação Constitucional à Progressividade de Alíquotas. Revista Dialética De Direito Tributário, São Paulo, nº 15. 1996, p. 66-71.
17. GRECO, Marco Aurélio. IPTU – Progressividade – Função Social da Propriedade. Revista de Direito Tributário, São Paulo. 1990. nº 52. p.110-121 .
18. ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. 1ª ed, São Paulo : Atlas, 1994. 138p.
19. JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins), 1989. São Paulo. v. 14. p.362-363.
20. JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém : Edições Cejup, 1986. 373p.
21. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. 1ª ed., São Paulo : Malheiros Editores, 1996
22. MACHADO, Hugo de Brito. Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives gandra da Silva Martins), São Paulo. 1989. v. 14. p.119-139.
23. MACHADO, Hugo de Brito. Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives Gandra Martins), São Paulo. 1993. v. 18. p.77-93.
24. MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade do IPTU. Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, nº 16/90, p.260-262, 2ª Quinzena de Agosto de 1990
25. MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Socialismo. Disponível: site do Prof. Hugo de Brito Machado: [www.hugomachado.adv.br](http://www.hugomachado.adv.br) (17.05.2000). URL <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/progsoc.html>. Consultado em 23.04.2001.
26. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives Gandra Martins), São Paulo. 1993, v. 18. p.1-34.

27. MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – A Função Social da Propriedade e a Progressividade das Alíquotas. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo. 1995. nº 1, p.41-56.
28. MORAES, Bernardo Ribeiro de. O IPTU e as Limitações do Legislador Municipal. Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, nº 4. 1990. p.56-62.
29. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 10ª ed., São Paulo : Saraiva, 1990.
30. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias (Coordenação de Ives Gandra Martins), São Paulo, v. 14. 1989. p.169-189.
31. TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. Revista de Direito Tributário, São Paulo. 1978. nº 4. p.125-134.
32. UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. (Tradução de Marco Aurélio Greco). Revista dos Tribunais. 1ª ed. São Paulo : 1976. 122p.