



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

ELLEN CRISTINA DE LIMA

**UM EXAME DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO
DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS**

MOSSORÓ/RN
2018

ELLEN CRISTINA DE LIMA

**UM EXAME DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO
DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Humanas e Aplicadas para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA).

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

MOSSORÓ/RN
2018

ELLEN CRISTINA DE LIMA

**UM EXAME DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO
DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Humanas e Aplicadas para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA).

APROVADA EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof. Me. Wallton Pereira de Souza Paiva (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Me. José Albenes Bezerra Júnior (UFERSA)
Segundo Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me permitir realizar o sonho de tornar-me bacharel em Direito, “porque Dele e por Ele, e para Ele, são todas as coisas; glória, pois, a ele eternamente” - Romanos 11:36.

Agradeço a minha mãe, por me dar o melhor exemplo, por sempre me incentivar e apoiar, por me acalmar nos momentos de ansiedade e por acreditar em mim mais do que eu mesma.

Agradeço ao meu tio Eliano Lima, por todo o incentivo e suporte, apesar da distância que nos separa.

Agradeço aos meus grandes amigos Cláudia Santana e Yuri Silveira, por sempre estarem presentes, torcendo por mim e me dando forças.

Agradeço ao meu orientador pela atenção e pela amizade construída antes mesmo da feitura deste trabalho.

Agradeço a todos os docentes do curso de Direito da UFERSA pelo conhecimento recebido e pela dedicação em seu trabalho.

Por fim, agradeço aos meus colegas de curso, que me acompanharam nessa jornada, permitindo-me conhecê-los e fazer parte de suas histórias.

À minha mãe, Elane Cristina Nunes de Lima,
que é meu maior exemplo, meu incentivo e
minha base.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma análise da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade e compatibilidade da aplicação da técnica da progressividade aos impostos de natureza real, tendo em vista que em julgados mais antigos seu posicionamento era desfavorável, materializando-se, inclusive, na edição da súmula nº 656 do referido Tribunal, enquanto que atualmente a referida técnica é aceita. Foram estudados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como a técnica da progressividade e sua interação com os impostos de natureza real, além de realizada uma análise de diferentes decisões do Supremo Tribunal Federal prolatadas entre o período de 1999 e 2016, objetivando um entendimento amplo para aferir a adequação do posicionamento contemporâneo de que a progressividade dos impostos reais seria constitucional. Para tanto se fez uso de uma pesquisa qualitativa, teórica, bibliográfica e documental, por meio do método de abordagem dedutivo. Ao fim, concluiu-se que o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal não apenas é compatível com nosso ordenamento jurídico, como também confere perfeito cumprimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sendo estes a densificação do princípio da igualdade estabelecido no caput do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: tributário; progressividade; impostos reais; constitucionalidade; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper presents an analysis of the evolution of the jurisprudence of the Federal Supreme Court regarding the constitutionality and compatibility of the application of the technique of progressivity to taxes of a real nature, considering that in its earlier judgments its positioning was unfavorable, materializing, in the edition of the summons nº 656 of the referred Court, whereas at the moment the referred technique is accepted. The principles of isonomy and contributory capacity were studied, as well as the technique of progressivity and its interaction with taxes of real nature, in addition to an analysis of different decisions of the Federal Supreme Court between 1999 and 2016, aiming at an understanding ample to gauge the adequacy of the contemporary position that the progressivity of real taxes would be constitutional. For that, a qualitative, theoretical, bibliographical and documentary research was made using the deductive approach method. Finally, it was concluded that the current understanding of the Federal Supreme Court is not only compatible with our legal system, but also provides perfect compliance with the principles of isonomy and contributory capacity, these being the densification of the principle of equality established in the caput of the article 5 of the Federal Constitution of 1988.

Keywords: tributary; progressivity; real taxes; constitutionality; Federal Court of Justice.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	08
2.	DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA ÀS ALÍQUOTAS DOS IMPOSTOS REAIS	10
	2.1 Do princípio da isonomia	10
	2.2 Do princípio da capacidade contributiva.....	13
	2.3 A progressividade das alíquotas nos impostos reais sob a perspectiva dos princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva.....	16
3.	A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS.....	18
	3.1 Do Recurso Extraordinário Nº 234.105-3/SP (1999) e do Recurso Extraordinário Nº 259.339-7/SP (2000).....	18
	3.2 Do Recurso Extraordinário Nº 423.768/SP (2010) e do Agravo Regimental No Agravo De Instrumento Nº 826.208/RS (2011).....	21
	3.3 O Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (2013).....	24
	3.4 Do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 720.945/SP (2014) e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 854.863/PE (2016).....	28
	3.5 Síntese da análise jurisprudencial.....	29
4.	CONCLUSÃO.....	31
	REFERÊNCIAS.....	35

1. INTRODUÇÃO

A progressividade de alíquotas é uma técnica de tributação que consiste, basicamente, na elevação do ônus tributário imposto ao sujeito passivo da obrigação na medida em que sua capacidade econômica aumenta, garantindo, dessa maneira, que o contribuinte que possua maior riqueza sofra uma tributação superior àquele que tenha menor fortuna¹.

A referida técnica está estritamente relacionada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que adequa o ônus tributário às particularidades do responsável pela obrigação, tributando igualmente aqueles que tiverem a mesma capacidade econômica e desigualmente os que tiverem capacidade econômica distinta – igualdade horizontal e vertical –, observando, dessa forma, a aptidão para contribuir de cada sujeito.

Embora a progressividade atenda aos princípios da justiça distributiva, historicamente existiu, em nossa jurisprudência e doutrina, um empecilho para sua atribuição aos denominados impostos de natureza real – aqueles cuja tributação não considera as características pessoais do contribuinte/responsável pela obrigação – fundamentado, em síntese, na clássica dicotomia doutrinária, bem como em uma interpretação restritiva do texto do art. 145, §1º, da Constituição Federal, de acordo com o qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

Todavia, ao estudarmos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, podemos perceber uma mudança em seu entendimento a respeito da compatibilidade/incompatibilidade da técnica da progressividade com os impostos de natureza real, a qual, atualmente é aceita.

Esse trabalho objetiva examinar os fundamentos que acarretaram tal modificação de posicionamento, relacionando-os aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a fim de aferir a consonância ou não com nosso ordenamento jurídico.

A modificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal retoma o questionamento a respeito da constitucionalidade/inconstitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real, como também da amplitude dos

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2 Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012. Cap. VIII. Tópico 2.4. Não paginado.

princípios da isonomia e da capacidade contributiva, desembocando diretamente no ônus tributário maior ou menor que poderá vir a ser atribuído ao contribuinte/responsável tributário, sendo um tema extremamente relevante, sobretudo em países com elevada carga tributária, a exemplo do Brasil.

Nesse íterim, o presente trabalho visa analisar a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da progressividade de alíquotas relacionada aos impostos de natureza real e sua consonância com o ordenamento jurídico brasileiro, considerando os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, examinando os fundamentos aduzidos pelos ministros do STF em diferentes decisões proferidas em momentos históricos distintos, bem como abordando a amplitude e importância dos princípios retromencionados e sua relação com a técnica da progressividade.

Para tanto, a presente pesquisa foi desenvolvida na modalidade qualitativa e teórica, tendo se debruçado sobre a doutrina pertinente aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como sobre o histórico jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal a respeito da temática.

O método de abordagem utilizado foi o dedutivo, partindo da premissa de que os princípios da capacidade contributiva e da isonomia devem ser aplicados a todas as espécies tributárias indistintamente.

Por fim, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, partindo da leitura de livros e artigos relacionados ao tema, e documental, tendo por base as decisões disponíveis no sítio do Supremo Tribunal Federal.

Sobre a estrutura do trabalho, o capítulo 02 abordará a doutrina relacionada ao tema do estudo, encontrando-se dividido em três tópicos: o primeiro tratará do princípio da isonomia; o segundo do princípio da capacidade contributiva; já o terceiro examinará a relação entre a técnica da progressividade de alíquotas, os impostos de natureza real e os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Após o embasamento doutrinário passaremos à análise jurisprudencial no capítulo 03, tendo por objeto diferentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal entre os anos de 1999 e 2016, as quais estarão agrupadas em quatro tópicos que considerarão a proximidade temporal da prolação de cada, a fim de compreender o que motivou a mudança de entendimento, ou seja, quais os argumentos levantados pelos ministros. Por fim, chegaremos à conclusão do presente trabalho no capítulo 04, considerando tudo que foi exposto.

2. DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA ÀS ALÍQUOTAS DOS IMPOSTOS REAIS

2.1 Do princípio da isonomia

Previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, o princípio da isonomia nas relações jurídico-tributárias se materializa na forma de uma vedação:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A isonomia é uma peça primordial no conjunto do que vem a ser a justiça fiscal, uma vez que, como explica Ricardo Pires Calciolari, o conceito jurídico de justiça está intrinsecamente ligado ao conceito de igualdade, como decorrência da comparação levada a efeito na mensuração da capacidade que cada agente tem para contribuir em maior ou menor montante, aos cofres do Estado².

Ademais, conforme a lição de Humberto Ávila, também a definição do parâmetro adequado de comparação ao caso é imprescindível, já que:

A injustiça da norma tributária, em outras palavras, está na circunstância de tratar diferentemente os contribuintes, que até são descritivamente diferentes, mas sem a razão justificadora, sem a consideração adequada das diferenças relevantes, ou com a consideração de diferenças irrelevantes³.

Para Andrei Pitten Velloso⁴, a concretização do princípio da igualdade tributária pode ser aferida pela existência de três critérios fundamentais, quais sejam: o da capacidade contributiva, o da equivalência (ao custo) e o do benefício (equivalência ao benefício econômico), tendo em vista que estes não possuem os mesmos âmbitos objetivos de aplicação: enquanto critério da capacidade contributiva aplica-se, indubitavelmente, aos

² CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. II. 2007. p. 850.

³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 26.

⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. I. 2007. p. 317/318.

impostos, o da equivalência relaciona-se às taxas, e do benefício econômico às contribuições de melhorias.

O referido autor mostra a distinção entre o que denomina igualdade horizontal e vertical e sua relação à espécie tributária dos impostos, quando afirma que:

O mandado de tratamento tributário igual, que concerne à igualdade horizontal, demanda que todos os cidadãos capazes de contribuir às despesas públicas paguem tributos iguais, mas não requer que suportem o ônus tributário segundo uma isonomia aritmética (que conduziria a instituição de um imposto por cabeças): exige que os contribuintes iguais sob um determinado ponto de vista (i.e., à luz de um critério de diferenciação) paguem tributos iguais. No âmbito dos impostos, onde o critério de diferenciação é a capacidade contributiva, exige que os contribuintes com capacidades contributivas iguais paguem impostos iguais. Por outro lado, a exigência de igualdade tributária vertical é uma expressão específica do mandado de tratamento desigual. Impõe não só a adoção de tratamentos diversos entre cidadãos sujeitos à imposição, mas também que a intensidade da diversidade de tratamento seja proporcional à intensidade das características fáticas. Impende gizar que não é a presença de tais características que justifica os tratamentos tributários diferenciados, mas a sua intensidade, a qual funda numa nova distinção entre iguais e desiguais. Ou seja, na isonomia tributária vertical é a graduação (e não a presença) da característica juridicamente relevante que atuará como critério de diferenciação⁵.

Ou seja, no entendimento do autor retro, ao discutir o tema da igualdade devemos compreendê-la como o mandado que tanto determina que contribuintes em iguais condições (iguais capacidades econômicas e contributivas) recebam igual tratamento - daí a horizontalidade da obrigação – quanto como o vetor justificador do tratamento diverso para aqueles que, antagonicamente, não se encontrem num mesmo patamar, além disso, o mesmo frisa que na verticalidade o elemento mais importante é exatamente a intensidade da diferenciação verificada.

Ora, ao determinar a proteção da igualdade e garantir aos contribuintes esta garantia, a Constituição também impôs ao Poder Público, em suas todas as suas esferas, o compromisso de buscar um estado igualitário, devendo adotar os comportamentos necessários para promoção dessa garantia. Nesses termos, o princípio da igualdade traduz-se, nada mais, nada menos, do que em proibições e obrigações que atuam sobre a ação estatal em todas as suas formas⁶.

Falando sobre o critério da capacidade econômica, Humberto Ávila afirma que, a partir dele, duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes, devendo serem vistas como diferentes para pagar impostos na hipótese de uma delas possuir

⁵VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. I. 2007. Pag. 320.

⁶ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 142.

capacidade contributiva superior a da outra⁷. Para o referido autor a igualdade pode ser definida como a relação entre dois ou mais sujeitos, baseada em medidas ou critérios de comparação, "aferidos por meio de elementos indicativos que servem de instrumento para a realização de determinada finalidade"⁸.

A partir disso, e remetendo à passagem inicial acerca da injustiça no tratamento, a questão central para alcançar a isonomia é a escolha da medida de comparação considerando a finalidade que justifica a sua utilização, pois se a diferenciação for feita com base em motivos meramente subjetivos, sem fundamentação numa finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, tal ato será desproporcional e irrazoável⁹.

Nesse contexto de aferição da relação entre as medidas de comparação e suas finalidades, Ávila discute que:

Há vedação expressa de diferenciação quando a Constituição, ao definir qual a medida de comparação deve ser a adotada para o tributo especificamente considerado, exclui qualquer outra. É o que ocorre com a determinação prevista no §1º do art. 145 da Constituição, que estabelece que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ao fazê-lo, a Constituição estabeleceu, para os impostos pessoais, uma medida de comparação obrigatória: a capacidade econômica dos contribuintes. Sendo assim, se a hipótese material de incidência da regra de tributação permitir, e não houver nenhuma outra finalidade que possa justificar seu afastamento, o Poder Legislativo deve utilizar a capacidade contributiva como medida de comparação, sendo vedada qualquer outra¹⁰.

Certamente inexistem dúvidas quanto a eleição da capacidade contributiva como critério de comparação entre os contribuintes, embora mereça maiores discussões a afirmativa de que ele estaria restrito aos impostos de caráter pessoal, primeiro porque é necessário encontrar a vedação quanto aos impostos de natureza real, segundo porque é necessário precisar o que o constituinte quis dizer por “caráter pessoal”. De todo modo, reserva-se para adentrar nesse ponto no momento oportuno.

Note-se que a Constituição Federal adotou um tratamento particularizado, considerando as características individuais do contribuinte ao estabelecer o dever de obediência à capacidade contributiva, de maneira que por tudo que já foi exposto, há estrita relação entre o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva, pois este é uma espécie de instrumento para a concretização do primeiro.

Com idêntico entendimento, o já citado Ávila pondera que:

⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 44.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 45.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 47.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 59.

deve ser destacado que a capacidade contributiva constitui um critério de concretização do princípio da igualdade e que o princípio correlato (isto é, o princípio de capacidade contributiva) não possui a função de orientar diretamente a graduação do ônus tributário: contribui indiretamente para isso, pois indica o elemento (a capacidade contributiva) que deverá ser o critério-guia para a aplicação do princípio da isonomia tributária aos impostos e contribuições especiais¹¹.

Nessa sorte de ideias, por ser inquestionavelmente necessário para a compreensão completa da imponência, bem como da abrangência do princípio da isonomia, passa-se ao estudo do princípio da capacidade contributiva.

2.2 Do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está veiculado no art.145, § 1º, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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

(omissis)

§ 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.

Ricardo Pires Calciolari ressalta a importância do princípio da capacidade contributiva ao atribuir-lhe o posto de elemento necessário para alcançar a justiça na tributação, como se infere da passagem abaixo:

Um dos elementos de justiça na tributação é a capacidade contributiva, sem dúvida. Pela idéia de capacidade contributiva, conforme expressa na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, nas diversas Constituições modernas e também nos comentários de Adam Smith, entende-se em tributar cada um na medida de suas posses. Assim, este conceito aponta para uma necessidade de proporção entre o *quantum* pago por cada cidadão e sua capacidade de pagar determinado tributo¹².

Também pensa assim Humberto Ávila, para quem:

O direito tributário justo é aquele que sempre leva em consideração as particularidades dos casos concretos e dos contribuintes neles envolvidos; é aquele que privilegia o denominado princípio da capacidade contributiva subjetiva acima de tudo, em suposto detrimento da legalidade¹³.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 315.

¹² CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. II. 2007. p. 845.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 23.

Atentando especificamente para a espécie tributária dos impostos, os autores Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹⁴, explicam que a capacidade contributiva significa que "todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível". Dessa maneira, a carga tributária é, ou pelo menos deve ser, diretamente proporcional à capacidade financeira de quem está sendo tributado.

Ademais, consoante os autores retrorreferidos, o princípio da capacidade contributiva não se importa com a vantagem que o sujeito passivo auferir com os serviços públicos, tampouco com os custos que ele dispende ao Estado, mas tão somente com a disponibilidade que o contribuinte possui para contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível¹⁵.

Ou seja, o único critério de aplicação e análise do perfeito cumprimento desse princípio é a verificação do poder aquisitivo do indivíduo, independentemente de outros fatores externos ou internos.

O significado é facilmente compreensível a partir da nomenclatura do princípio: a capacidade contributiva ajusta-se às condições individuais do contribuinte, sendo esta aferível por meio de bases de cálculos e alíquotas.

Tipke e Yamashita ressaltam que, tendo em vista que os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, nos termos do art. 3º, *caput*, do Código Tributário Nacional, "é inerente à realidade econômica dos contribuintes sua capacidade econômica como critério de comparação", explicando que, ao agir dessa maneira, e considerando a inegável realidade tributária do Estado Democrático de Direito e o perigo da arbitrariedade na eleição do critério de comparação entre contribuintes, a Constituição Brasileira, no caso, os Constituintes Originários, não quiseram deixar ao legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação.

Ao determinar expressamente que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o art. 145, §1º, impõe que a capacidade contributiva seja o principal critério de comparação, ao mesmo tempo em que o reconhece como o mais adequado¹⁶.

¹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010. p. 31.

¹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010. p. 32.

¹⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010. p. 56.

Outra forma de visualizar o princípio da capacidade contributiva é percebê-lo como aplicação do direito fundamental à igualdade, previsto no art. 5º, da Constituição Federal, às relações jurídico-tributárias.

Em corroboração ao pensamento acima, Ávila¹⁷ qualifica a igualdade como uma "supernorma", explicando esse caráter pela influência que possui na aplicação de todas as demais (normas), que deve ocorrer de forma uniforme. Segundo o autor, a igualdade funciona como uma estrutura que serve de parâmetro à aplicação em outros conteúdos, sendo um instrumento de legitimação de outras normas ou de normas que servem de método aplicativo para outros comandos¹⁸.

Nesse prisma, Tipke e Yamashita inferem que, se o princípio da capacidade contributiva é uma norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária, e, se à luz do art. 5º, §1º, da CRFB, as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata, então o princípio da capacidade contributiva, como adequação do princípio da igualdade à relação tributária, também deve ser aplicado imediatamente¹⁹.

Passando a análise da expressão "sempre que possível", Ávila disserta que o dispositivo do art. 145, §1º, da CF/88, consiste num comando de maximização de eficácia, que deve ser cumprido em diferentes graus, e que a medida devida de seu cumprimento depende tanto das possibilidades reais, quanto jurídicas, acrescentando que estas (possibilidades jurídicas) são determinadas em atenção aos princípios da unidade do ordenamento jurídico, da praticabilidade e do Estado Social ou Ordem Econômica²⁰.

Dando continuidade à análise do sentido da expressão "sempre que possível", se temos que o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que a aplicação do princípio da igualdade, veiculado no rol de direitos fundamentais do art. 5º da Constituição Federal, no âmbito tributário, ou seja, na relação jurídica formada entre o Fisco e o Contribuinte; e, de igual modo, também temos que inexistem restrições ao referido direito fundamental, o qual, inclusive, é cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal; se conclui que a expressão "sempre que possível" significa que a regra sempre será pela sujeição ao princípio da capacidade contributiva, salvo quando, de fato, for impossível.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 142.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 145.

¹⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010. p. 56.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009. p. 54.

Ainda nesse tema, traz-se à baila a conclusão do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário²¹, no qual se fizeram presente os juristas Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Ricardo Mariz de Oliveira, dentre outros, de que a expressão "sempre que possível", contida no 145, §1º da CF, significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se isso for impossível por sua própria natureza; segundo, que o não atendimento quer do caráter pessoal, quer da capacidade econômica, implica na adoção das medidas judiciais pertinentes, uma vez que a norma é autoaplicável, salvo nas hipóteses de impossibilidade.

Em síntese, tem-se que o princípio da capacidade contributiva funciona como uma densificação do princípio da isonomia junto às relações jurídico-tributárias, haja vista que a igualdade é uma supernorma que influencia todas as demais. Nesse esteio, já que a igualdade é um direito fundamental com aplicabilidade imediata, também o é o princípio da capacidade contributiva, o que significa que o comando “sempre que possível” inserido no art. 145, §1º, da Constituição Federal, importa na exceção daquele apenas em hipóteses onde não haja condições para sua aplicação, as quais, até o presente momento, não foram previstas em lei.

2.3 A progressividade das alíquotas nos impostos reais sob a perspectiva dos princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva

A técnica, ou princípio, da progressividade de alíquotas decorre dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva já estudados, consistindo, em conjunto com a proporcionalidade e regressividade, em meios de fixação das alíquotas dos impostos.

Conforme Schoueri²², quando a alíquota é idêntica, independentemente da base de cálculo, estamos diante da proporcionalidade; quando a alíquota cresce de acordo com a base de cálculo da hipótese de sujeição, trata-se de progressividade; e, de modo inverso, quando há o decréscimo da alíquota a medida que cresce a base de cálculo, teremos a regressividade.

A elevação proporcional da alíquota levada a efeito com a progressividade implica em recolhimento de maior montante a título de pagamento de impostos daqueles que

²¹ XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tema: Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias Nº 14. São Paulo: Editora Resenha Tributária. P. 1989. P. 319/329.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2 Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012. Cap. VIII. Tópico 2.4. Não paginado.

apresentam maiores riquezas, ou seja, daqueles que tem maior capacidade econômica/contributiva, daí a relação já mencionada entre esta técnica e o referido princípio.

Explicando seu surgimento, o autor retro trata da teoria do sacrifício, a partir da qual a progressividade se mostra como exigência do princípio da capacidade contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício para aqueles que dispõem de maior capacidade contributiva.

No entanto,

A teoria do sacrifício, enquanto causa de tributação, foi substituída pela justificação do tributo enquanto participação do cidadão nos custos da existência social. Coerentemente, passa a progressividade a ser explicada por critérios de justiça distributiva, quando, no lugar de questionar-se o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição justa da carga tributária. Retoma-se, neste ponto, a diferenciação entre justiça horizontal e vertical (...) constatando-se que uma e outra podem satisfazer-se na progressividade: a primeira, imediatamente, já que para “fatias” iguais confere-se tratamento equivalente; a última, na medida em que se revele proporcional à diferenciação.

O constituinte brasileiro prestigiou a progressividade, enquanto forma de realização da justiça distributiva, ao exigir seu emprego, por exemplo, na cobrança do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto Territorial Rural (ITR), nos termos do art. 153, § 2º, inciso I; do art. 156, §1º, inciso I (após a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000); e do art. 153, inciso VI, §4º, inciso I, (após a Emenda Constitucional nº 43/2003) da CRFB/88.

De uma forma geral, em nosso ordenamento jurídico inexistiram dúvidas quanto a aplicação da técnica da progressividade de alíquotas nos casos em que a obrigação tributária estava relacionada a cobrança de um imposto pessoal, como, por exemplo, o Imposto de Renda já citado acima.

Quanto aos impostos reais, no entanto, preponderou a ideia da inconstitucionalidade da aplicação da progressividade, a exceção dos já citados IPTU e ITR, pois, quanto a estes, haveria previsão expressa autorizando tal prática na Constituição, com finalidade extrafiscal.

Nesse momento convém explicar a diferença entre os impostos reais e pessoais, fazendo uso, em poucas linhas, da interpretação de Melina De Souza Rocha Lukic²³, para quem os impostos pessoais são aqueles que se baseiam em características pessoais dos contribuintes, enquanto os reais fundamentam-se em aspectos objetivos.

Pois bem, o entendimento a respeito da impossibilidade de aplicação das alíquotas progressivas aos impostos reais culminou na edição da Súmula Nº 656, pelo

²³ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Tributos em espécie*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 2014. P. 21.

Supremo Tribunal Federal, com o seguinte teor: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Evidente que a referida súmula não se restringiu apenas ao âmbito do ITBI, mas sim transcendeu e atingiu todos os impostos reais, como o ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação) e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor), não alcançando o IPTU e o ITR pelo motivo já citado.

Assim, toda a jurisprudência brasileira foi criada e desenvolvida pugnando pela inconstitucionalidade da aplicação das alíquotas progressivas aos impostos reais, até que, no julgado do RE 562045/RS, o Supremo Tribunal Federal apresentou compreensão diversa ao declarar a constitucionalidade da progressividade estabelecida pela Lei Estadual Nº 8.821/1989, do Rio Grande do Sul, que disciplina o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de natureza real.

Nesse contexto, faz-se necessária uma nova análise acerca da questão da constitucionalidade ou não da aplicação da progressividade às alíquotas dos impostos reais, já que, embora o novo entendimento seja mais recente que a Súmula Nº 656, esta ainda não foi revista nem cancelada.

Ademais, é importante compreender o contexto e os fundamentos da evolução do entendimento do STF, razão pela qual inicia-se a realização de tal análise.

3 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS

Para analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal foram escolhidas 07 (sete) ações distintas, com decisões prolatadas entre 1999 a 2016, possibilitando um recorte amplo para avaliação da fundamentação do referido Tribunal Superior em cada situação específica.

Assim, passa-se agora à dita análise.

3.1 Do Recurso Extraordinário Nº 234.105-3/SP (1999) e do Recurso Extraordinário Nº 259.339-7/SP (2000)

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP (1999)²⁴, foi discutido, em síntese, a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, instituída através da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo, à luz do § 1º do art. 145 da Constituição Federal e do princípio da isonomia, já que o Acórdão recorrido havia concluído pela constitucionalidade da referida lei municipal sob o argumento de que:

a progressividade fiscal, com base no valor venal do imóvel, está em harmonia com o referido preceito constitucional, dado que tal valor constitui “elemento objetivo, exteriorizador da capacidade contributiva do adquirente, sujeito passivo”²⁵.

Argumentou o Relator, Ministro Carlos Velloso, em suma, que embora a progressividade de alíquotas esteja assentada no art. 145, §1º da CF, que consagra o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, quando frente a um ato de transmissão *inter vivos* (próprio do ITBI), a realização desses princípios se dá pela técnica da proporcionalidade, afastando, dessa maneira, a progressividade para tais hipóteses. Frisou também que, a seu ver, esse já era o entendimento daquela Corte, lembrando o julgado do Ag nº 228.666/SP, em novembro de 1998. Ao fim, conheceu do recurso, dando-lhe provimento e declarando a inconstitucionalidade da lei municipal. Os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence seguiram o voto do relator.

O Ministro Nelson Jobim votou igualmente com o relator, divergindo apenas no que pertine a fundamentação, já que para ele a inconstitucionalidade se devia ao fato de o ITBI ser um imposto de natureza real e insuscetível de verificação de condição pessoal. Os Ministros Maurício Correia, Ilmar Galvão, Sydney Sanches e Moreira Alves também assentaram seus votos na distinção de tratamento entre os impostos de natureza real e pessoal, lembrando o voto deste último no RE Nº 153.771, conhecendo do recurso.

O Ministro Octavio Galloti seguiu o voto do relator, sob o fundamento de que os impostos reais são infensos à aplicação do critério da progressividade.

²⁴ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 234.105-3. Relator: Ministro Carlos Velloso. Data do julgamento: 08 de abril de 1999, Plenário, Data da Publicação: 31 de março de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em: 17 de julho de 2018.

²⁵ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 234.105-3. Relator: Ministro Carlos Velloso. Data do julgamento: 08 de abril de 1999, Plenário, Data da Publicação: 31 de março de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em: 17 de julho de 2018. P. 824.

Em conclusão, o Tribunal Pleno decidiu, de forma unânime, pelo conhecimento e procedência do recuso, declarando a inconstitucionalidade do art. 10, inciso II, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo/SP.

No ano seguinte houve o julgamento, pela Primeira Turma do STF, do Recurso Extraordinário nº 259.339-7/SP (2000)²⁶, que objetivava, conforme relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, o reconhecimento da possibilidade de recolhimento do ITBI pela menor das alíquotas previstas na Lei nº 11.154/91 (mesma do julgamento analisado anteriormente), qual seja, a de 2%.

Passados aos votos, o relator frisou que a mencionada lei municipal havia sido declarada inconstitucional, bem como que, em seu voto, quando do julgamento do RE nº 234.105, pontuou a diferença entre os impostos de natureza pessoal e “não pessoal”, sendo aplicável apenas ao primeiro a progressividade. Compreendeu que disso tudo não resultaria a possibilidade de deferir o recolhimento do imposto calculado pela menor das alíquotas, pois, agindo de tal maneira, faria com que entre a lei anterior e a posterior, declarada inconstitucional, surgisse uma terceira que jamais existiu, estabelecendo alíquota única para o ITBI, equivalente a menor das previstas pela lei inconstitucional.

Frisou que a inconstitucionalidade declarada no Plenário atinge o sistema da progressividade como um todo, da menor a maior das alíquotas, devendo o imposto voltar a ser calculado pela lei anterior, que se reestabeleceu entre as partes com o trânsito em julgado daquele feito.

Em sua conclusão, o relator conheceu do recurso para dar parcial provimento, reconhecendo-lhe o direito de recolher o ITBI calculado pela alíquota aplicada anteriormente.

Estavam presentes a sessão os Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Ilmar Galvão, os quais concordaram integralmente com os fundamentos levantados pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence.

Ao fim, a Primeira Turma concluiu, em unanimidade de votos, por conhecer em parte do recurso, dando-lhe provimento nos termos do relator, levando a termo a questão e concluindo unanimemente pela inconstitucionalidade da progressividade instituída por meio da lei municipal de São Paulo para o ITBI, ora em razão da natureza “não pessoal”/real desse tributo, ora porque a ele deveria ser aplicada a proporcionalidade, ao invés da progressividade.

²⁶ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 259.339-7. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento: 09 de maio de 2000. Primeira Turma. Data da Publicação: 16 de junho de 2000. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258720> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

3.2 Do Recurso Extraordinário N° 423.768/SP (2010) e do Agravo Regimental No Agravo De Instrumento N° 826.208/RS (2011)

Já o Recurso Extraordinário n° 423.768/SP (2010)²⁷, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tratou da progressividade de alíquotas do IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, instituída através da lei municipal n° 13.250/2001, mediante descontos e acréscimos com base no valor venal do imóvel, em São Paulo.

Dentre os argumentos utilizados pelo Município de São Paulo, são merecedores de destaque: a) a isonomia tributária e a necessidade de observância da capacidade contributiva são requisitos indispensáveis na elaboração e na aplicação de normas de direito tributário; b) o suposto direito de só ser tributado progressivamente em impostos pessoais não existe, de forma que a redação dada ao art. 156 da CF/88, após a edição da EC n° 29/2000 não transgrediu os limites materiais contidos no art. 60, § 4º ou os direitos e garantias individuais; c) inexistente, entre as cláusulas pétreas, vedação ao direito de se instituir imposto progressivo de natureza real; d) a instituição de alíquotas diferenciadas em razão da localização, valor e uso do imóvel se deu em respeito ao princípio da isonomia, uma vez que se devem tributar desigualmente aqueles que se encontrem em situações desiguais; e) a progressividade dos impostos é a melhor forma de afastar injustiças tributárias, pois quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais de incidência, pagar mais imposto do que quem tem menos, proporcionando maior distribuição de renda e justiça social; f) a EC n° 29/2000 apenas infirmou a regra que já estava implícita na Constituição Federal, cumprindo os princípios de moralidade e justiça contributiva, segundo os quais os ônus sociais distribuem-se conforme o patrimônio e a capacidade contributiva do sujeito passivo; g) a redação do art. 145 da Constituição não acarreta a vedação da progressividade para os impostos que doutrinariamente são conceituados como de natureza real; h) caráter pessoal não é sinônimo de tributo pessoal; i) a progressividade tributária realiza a justiça social e cumpre a função social da propriedade, ausente caráter confiscatório no imposto.

Em contrapartida, a recorrida alegou, em síntese, que a edição da Emenda Constitucional n° 29/2000 desrespeitou os limites insertos no art. 60, §4º da Constituição Federal; que o valor venal do imóvel não é suficiente para auferir a capacidade contributiva

²⁷ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 423.768. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 01 de dezembro de 2010. Plenário. Data de Publicação: 10 de maio de 2011. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

do sujeito passivo; que a atribuição de progressividade a um imposto real (no caso ao IPTU) tinha natureza confiscatória e não atendia à função social da propriedade.

Passando aos votos dos Ministros, o relator Marco Aurélio ressaltou que a progressividade do IPTU vinha recebendo enfoques diversificados e que antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988 a Corte já havia assentado a necessidade de conferir objetivo social àquele tributo, citando os julgamentos do MS nº 614/64 e do RE nº 69.784/75. Já a luz da Constituição vigente, citou o RE nº 153.771, no qual foi assentado o entendimento de que nem mesmo o valor venal do imóvel poderia ser utilizado pelo legislador municipal para introduzir a progressividade em razão do caráter real do tributo. Ao fim prevaleceu a premissa de que o princípio da capacidade contributiva não guarda sintonia com os impostos enquadráveis como reais.

Tratando da suposta violação ao art. 60, §4º, da Constituição, o relator afirmou que a EC nº 29/2000 não afastou direito ou garantia individual, mas sim deu real significado ao que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos. Concluindo pelo conhecimento e provimento do Extraordinário para afastar a pecha atribuída à Emenda Constitucional Nº 29/2000, e, assim, declarando harmônica com a Constituição a lei municipal impugnada.

A Ministra Carmen Lúcia destacou que, anteriormente à edição da EC nº 29/2000, a progressividade do IPTU podia ser afastada em razão da evidente natureza real deste tributo, no entanto, a referida emenda alterou o contexto jurídico ao permitir a progressividade referente a três situações: valor venal do imóvel, localização deste e uso a que se destina. Tal mudança fez surgir controvérsias e divergências de interpretação quanto a constitucionalidade da reforma processada, o que, a seu ver, não deveria persistir, pois não houve lesão às cláusulas pétreas, à isonomia e à capacidade contributiva, mas sim seu fortalecimento.

Acompanhando o relator, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que não vislumbra-se no IPTU qualquer atributo especial que impeça a própria Constituição Federal de autorizar alguma incidência fundada na graduação econômica progressiva, de sorte que o valor devido, a título de imposto, possa variar em função do valor venal do imóvel. De igual modo, também os Ministros Sepúlveda Pertence, Eros Grau e Gilmar Mendes, embora este tenha frisado a existência de inúmeros precedentes da Corte concluindo pela inconstitucionalidade da utilização da progressividade em impostos reais

O Ministro Ayres Britto, votando juntamente com o relator, declarou que, mesmo antes da edição da EC nº 29/2000, já era doutrinariamente sustentável a progressividade fiscal do IPTU, citando o texto da Súmula nº 668 do STF, segundo a qual “é

inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Relembrou, também, que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, e que, no âmbito do sistema constitucional-tributário, é possível captar os recursos financeiros de que o Estado precisa para cumpri-los.

Para o ministro:

É essa ideia primaz de efetiva igualdade no suportar a carga tributária do Brasil que deve orientar o poder impositivo-fiscal do Estado. Ideia elementar de que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui. Logo, os tributos, por definição, devem ter caráter pessoal. Caráter pessoal apenas mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que eles já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto do negócio (como o IPI e o ICMS)²⁸.

Em sequência, corroborou que o texto do § 1º do art. 145 da CRFB/88 apenas reluz a igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos e de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, tratando-se, nesse prisma, de manifestação particularizada da igualdade no ramo jurídico tributário:

Neste mesmo fluxo de ideias, sinta-se que a incompatibilidade entre impostos reais e capacidade contributiva é a falsa premissa que responde pelo erro de conclusão. A Constituição quer, sim, que se leve em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo quando se trate de impostos reais. Isto porque: a) tal linha de conta é que tira a Constituição do papel para concretizar de modo conjugado os princípios da função social da propriedade, da justiça fiscal e da isonomia tributária; b) se assim não fosse, para que a Constituição faria expressa referência a impostos reais, a exemplo do IPTU, ITR, ITB, num contexto de explícita referência à capacidade contributiva? E tal referência significa a imposição constitucional dos seguintes vetores hermenêuticos: a) nos impostos pessoais, a administração tributária faz o que é próprio dessa espécie de tributos: a rigorosa observância do critério da capacidade contributiva; b) nos impostos reais, o mesmo critério de aferição da capacidade contributiva prevalece, a menos que seja impossível (este o sentido da locução “sempre que possível”, constante do §1º do art. 145)²⁹.

²⁸ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 423.768. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 01 de dezembro de 2010. Plenário. Data de Publicação: 10 de maio de 2011. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 320.

²⁹ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 423.768. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 01 de dezembro de 2010. Plenário. Data de Publicação: 10 de maio de 2011. Disponível em: <

Ao fim, o Tribunal decidiu, por unanimidade, pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário, afastando a alegação de violação ao art. 60, §4º da Constituição Federal, já que a EC nº 29/2000 não feriu cláusula pétrea.

Observa-se, pelo texto dos votos, que os Ministros tinham ciência de que os precedentes da Corte eram contrários à progressividades dos impostos reais, no entanto, considerando o cumprimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como visando alcançar a justiça social e interpretando a locução “sempre que possível” de maneira favorável, reconheceram exceção ao imposto de natureza real (IPTU), sendo certo que estes mesmos argumentos podem facilmente serem utilizados para alcançar demais impostos de igual natureza.

Nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 826.208/RS³⁰, foi discutida, conforme Relatório do Ministro Joaquim Barbosa, a constitucionalidade da Lei Complementar nº 197/89, do município de Porto Alegre, que estabeleceria alíquotas progressivas ao ITBI.

Em seu voto, o relator destacou o enunciado da Súmula nº 656 do STF, que dispõe sobre a inconstitucionalidade da lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel, negando seu provimento, o que, a vista do julgado anterior, significa um retrocesso, já que nesse momento foi dada preferência a perpetuação de um entendimento que, pelo menos com relação ao IPTU, já havia sido superado.

3.3 O Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (2013)

No Recurso Extraordinário nº 562.045/RS³¹ foi discutida a constitucionalidade da Lei Estadual nº 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações. Conforme o relatório do Ministro Ricardo Lewandowski, o Acórdão impugnado determinou a aplicação da alíquota mínima sob o fundamento de que a progressividade prevista no art. 145, §1º da Constituição

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p .323.

³⁰BRASIL. STF - Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 826.208/RS. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data do Julgamento: 15 de março de 2011. Segunda Turma. Data da Publicação: 30 de março de 2011. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=621254> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

³¹BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

Federal somente se refere aos impostos de natureza pessoal, tendo o recorrente argumentado que inexistente vedação constitucional à progressividade do ITCMD, ainda que se trate de tributo de natureza real.

O art. 18 da mencionada lei previa nove faixas de alíquotas, variando desde a isenção (para valores inferiores a 2.000 unidades de padrão fiscal) até 8% (para valores acima de 50.001 unidades de padrão fiscal) de incidência.

Em seu voto, o relator pontuou que a questão em foco é a interpretação a ser conferida ao § 1º do art. 145 da CF, argumentando que, a seu ver, a expressão “sempre que possível, os impostos serão graduados” está necessariamente atrelada à expressão “capacidade contributiva do contribuinte”. Assentou que a progressividade é um dos meios que o Estado dispõe para levar a graduação dos tributos a efeito, aumentando as alíquotas em função do valor da base de cálculo e onerando mais aqueles que possuem maior capacidade econômica, proporcionalmente à sua riqueza:

A função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza³².

Afirmou que o dispositivo constitucional é expresso ao determinar a graduação dos impostos na medida da capacidade econômica do sujeito passivo, facultando-se à Administração tributária identificar o patrimônio, rendimento e atividade econômica daquele que suportará tal ônus, o que, embora não seja impossível para os impostos de natureza real, implicaria, no seu entendimento, na conclusão precária de que “quanto maior a expressão econômica da base impositiva do imposto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo”³³.

Na compressão no relator, é da própria natureza do imposto real atingir determinada realidade sem considerar as qualidades pessoais que refletem o poder econômico do contribuinte, retomando a clássica divisão doutrinária. Assim, também não seria possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD com base, exclusivamente, no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário.

³² BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 16.

³³ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p.18.

Asseverou, por outro lado, que caso fosse acatada a aferição da capacidade econômica do contribuinte pelo valor dos bens ou direitos transmitidos, não haveria razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real (ISS, ICMS ou IOF), partindo da mesma premissa de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base imponible, maior a capacidade econômica do sujeito passivo, o que, para ele, é juridicamente inconsistente.

Dando continuidade a seu voto, o relator explicou que não estava defendendo a impossibilidade de aplicação da progressividade aos impostos reais, pois esta seria possível “com temperamentos”³⁴, quando existisse expressa autorização no texto constitucional, e, mesmo nesses casos, apenas para concretizar os efeitos extrafiscais desejados pelo constituinte:

em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, §1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual³⁵.

Dada a palavra ao Ministro Eros Grau, este também afirmou que o caso cuida da interpretação do §1º do art. 145 da Constituição. Para este, o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCMD seria inconstitucional decorre da suposição de que o referido artigo relaciona-se exclusivamente com os impostos de caráter pessoal, o que por si não é aceito. Para Graus, o texto constitucional dispõe que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal, e, de igual modo, também prescreve a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, havendo, portanto, duas sentenças: 1) terem caráter pessoal e 2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que vale para todos:

Permitam-se insistir neste ponto: o §1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não somente como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido, Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido³⁶.

³⁴ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 21.

³⁵ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 27.

³⁶ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: <

De acordo com Graus, o “sempre que possível” apenas elucida que alguns impostos não tem caráter pessoal, no entanto, todos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, razão pela qual votou pelo provimento do recurso e pela declaração da constitucionalidade da lei estadual.

O Ministro Menezes Direito acompanhou o voto do Ministro Eros Grau, acrescentando que a progressividade do imposto em um país com carga tributária como a do Brasil é sempre bem vista, pois permite considerar objetivamente a capacidade contributiva do sujeito passivo, devendo esse ser o objeto essencial do próprio tributo. De igual modo, também seguiu a dissidência a Ministra Carmén Lúcia, registrando que a possível mudança de jurisprudência, especialmente em matéria tributária, pelo Supremo Tribunal Federal, deve, necessariamente, ser expressa.

O Ministro Joaquim Barbosa frisou que a progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva e que a tributação *ad valorem* com a especificação de alíquota única é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, podendo gerar distorções que igualam sujeitos passivos que ostentam situações diversas.

O Ministro Ayres Britto ressaltou que a compatibilidade entre impostos reais e alíquotas progressivas já havia sido reconhecida pelo STF, quando do julgamento do RE nº 423.768, relativo ao IPTU, e que, já naquela oportunidade, teria defendido que a ideia contrária a esta relação decorreria de interpretação equivocada, pois a Constituição quer que se leve em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo quando se trate de impostos reais. Ademais, tal técnica não acarretaria possível confisco, pois, no caso do ITCMD, há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal.

Aderindo à divergência, a Ministra Ellen Gracie afirmou que a distinção clássica entre impostos reais e pessoais é apenas uma caracterização genérica, isso porque é perfeitamente possível que alguns impostos reais sejam pessoalizados, a exemplo do IPTU, bem como que alguns impostos pessoais sejam realizados, a exemplo do IR – Imposto sobre a Renda - incidente sobre investimentos na área financeira.

O Ministro Marco Aurélio acompanhou o voto do relator, negando provimento ao recurso, consignando que afrontaria o princípio da capacidade contributiva a admissão de alíquotas progressivas na incidência do ITCMD, pois não consideraria a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

O Ministro Teori Zavascki defendeu tanto a inexistência de incompatibilidade, como também a perfeita atenção ao princípio da capacidade contributiva, que deve ser aplicado a todos os impostos, como fora arguido pelos demais dissidentes, inexistindo exceção para os impostos reais.

Por fim, o Ministro Gilmar Mendes votou pelo provimento do recurso, demonstrando sua irresignação para com a tese de que apenas através de expressa previsão constitucional poderiam ser instituídas alíquotas progressiva para os impostos reais, pois isso significa “que o silêncio eloquente do constituinte é suficiente para vedar qualquer progressividade”³⁷, o que lhe é exagerado dado a complexidade da situação a que se coloca.

Ao fim, o Plenário decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 8.821/1989, vencidos os ministros Ricardo Lewandowski (relator) e Marco Aurélio.

3.4 Do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 720.945/SP (2014) e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 854.863/PE (2016)

O Recurso Extraordinário nº 720.945 (2014)³⁸ voltou-se para a constitucionalidade da progressividade do ITR – Imposto Territorial Rural, estabelecida através da Lei nº 8.847/94. Conforme relatoria e voto do Ministro Ricardo Lewandowisk:

nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas.³⁹

Ao fim, a Segunda Turma votou, unanimemente, pelo improvimento do recurso, com a ementa abaixo que vale ser citada:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITR. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM PERÍODO ANTERIOR À EC 42/2003. LEI 8.847/1994. INEXISTÊNCIA DE

³⁷BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowisk. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 79.

³⁸BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 720.945. Relator: Ministro Ricardo Lewandowisk. Data do Julgamento: 09 de setembro de 2014. Segunda Turma. Data da Publicação: 18 de setembro de 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760416> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

³⁹BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 720.945. Relator: Ministro Ricardo Lewandowisk. Data do Julgamento: 09 de setembro de 2014. Segunda Turma. Data da Publicação: 18 de setembro de 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760416> >. Acesso em 17 de julho de 2018. p. 04.

CONTRARIEDADE À REDAÇÃO ORIGINAL DO 153, § 4º, DA CF. ART. 145, § 1º, DA CF. NECESSIDADE DE TODOS OS IMPOSTOS GUARDAREM RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO, INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIREM CARÁTER REAL OU PESSOAL. IMPOSTOS DIRETOS. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas. II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III – Agravo regimental a que se nega provimento.

Por fim, o Recurso Extraordinário nº 854.863 (2016)⁴⁰ reafirmou o entendimento do STF ao reconhecer a compatibilidade da progressividade do ITCMD em função do patrimônio herdado ou doado, por haver perfeita compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ITCMD. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. 1. A decisão agravada está correta e alinhada aos precedentes firmados por esta Corte. 2. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973.

3.5 Síntese da análise jurisprudencial

Através da leitura dos julgados analisados fica perceptível a modificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos, com base em fundamentos diversos.

As decisões demonstrativas do período de 1999 e 2000 revelam que, embora os ministros compreendessem a progressividade de alíquotas como uma consagração dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, quando frente a impostos de natureza real, no caso o ITBI, tal técnica era afastada para que se observasse a proporcionalidade. O fundamento mais utilizado baseava-se na dicotomia doutrinária que divide os impostos em reais e pessoais, segundo a qual a verificação da condição pessoal não é compatível com o primeiro.

Passando para o ano de 2010, verifica-se uma flexibilização no entendimento do STF ao declarar a constitucionalidade da progressividade relativamente ao IPTU,

⁴⁰ BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 854.863. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data do Julgamento: 30 de setembro de 2016. Primeira Turma. Data da Publicação: 17 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11855124>>. Acesso em 17 de julho de 2018.

afirmando a inexistência de lesão às cláusulas pétreas, bem como o fortalecimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

A compreensão inovadora também foi fundamentada nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, os quais, para serem alcançados, necessitam de recursos que podem ser percebidos através do sistema tributário. Ademais, restou assentado que o texto do art. 145, §1º apenas reluz a igualdade como critério de justiça tributária a ser concretizada mediante um sistema de graduação de impostos em atenção à capacidade econômica do contribuinte, o que se mostra como uma manifestação particularizada da igualdade no ramo jurídico tributário.

Naquele julgado também ficou bem claro que os Ministros tinham ciência de que estariam votando em desacordo com o histórico jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, no entanto, ao considerarem o cumprimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como objetivando a realização da justiça social, aceitaram como certo o reconhecimento da compatibilidade da progressividade do IPTU.

Apesar da decisão louvável, fundamentada em princípios constitucionais, no ano seguinte observa-se o que pode ser compreendido como retrocesso, ao declarar, mais uma vez, a inconstitucionalidade da técnica da progressividade aplicada ao ITBI, demonstrando que o Supremo Tribunal Federal ainda estava em fase de flexibilização do seu entendimento, não se tratando de efetiva mudança.

Nesse contexto, o julgado de 2013 aparece como um verdadeiro divisor de águas, ao assentar de forma sólida que inexistente vedação constitucional à progressividade do ITCMD, ainda que este seja um tributo de natureza real, bem como ao asseverar que a função essencial da progressividade é dar concreção ao princípio da capacidade contributiva, de modo a promover a justiça social em matéria tributária, funcionando, ainda como instrumento de desconcentração de riquezas na medida em que permite maior oneração daqueles que possuem maior capacidade econômica.

Neste julgado os Ministros reconheceram que o caso cuida da interpretação do texto do art. 145, §1º da Constituição Federal, passando a vê-lo sob a forma de duas sentenças: a primeira, de que, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal; e a segunda, de que, todos, incluindo os que não tem caráter pessoal, devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, a expressão “sempre que possível” passa a ser relacionada ao caráter pessoal dos impostos, e não mais a sua obrigação de graduação conforme a capacidade econômica do sujeito passivo.

Também foi ressaltado que a progressividade é sempre louvável em um país com tão alta carga tributária quanto o Brasil, não devendo ficar restrita a poucos impostos, haja vistas que a progressividade se mostra como o instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva. Ademais, a antiga dicotomia doutrinária se mostra ultrapassada ao percebermos que é perfeitamente possível a “pessoalização” de impostos reais, bem como a “realização” de impostos pessoais, a exemplo do IPTU e do ITR.

Por fim, restou consignado que proibir a instituição de alíquotas progressivas aos impostos reais sob o fundamento de que inexistia expressa previsão constitucional o autorizando implica em atribuir força demasiada ao silêncio do constituinte, o que se mostra desarrazoado.

O entendimento exposto no julgado de 2013 permanece em voga, o que se conclui pela leitura das decisões de 2014 e 2016, afirmando, de forma uníssona, que todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo, ainda, legítima, a adoção de alíquotas progressivas para os impostos diretos, sem vedação no que concerne aos indiretos.

Em suma, é perceptível a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal, partindo do ponto inicial no qual era unânime a compreensão pela incompatibilidade da aplicação das alíquotas progressivas aos impostos reais com a Constituição Federal, ora fundamentado na ausência de previsão expressa na CRFB, ora nas construções doutrinárias que distinguiram os impostos reais e pessoais, passando por uma leve elasticidade, ao reconhecer a constitucionalidade da progressividade para o IPTU, já argumentando que a capacidade contributiva deve ser observada em todas as espécies tributárias, e culminando, enfim, no reconhecimento de que todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem respeitar o referido princípio, inclusive com a utilização de alíquotas progressivas para seu alcance.

4 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou, em primeiro momento, uma análise doutrinária acerca da importância e abrangência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como da relação destes com a técnica da progressividade e a aplicação das alíquotas progressivas aos impostos de natureza real.

Em suma, viu-se que a isonomia estampada no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, é um elemento primordial para alcançar a justiça fiscal, sendo, ainda, a

materialização do princípio da igualdade contido no art. 5º da CRFB/88 às relações jurídico-tributárias, bem como que o princípio da capacidade contributiva é a norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária, na medida em que assegura uma tributação em observância às características particulares de cada sujeito passivo.

Nesse esteio, se de acordo com o art. 5º, §1º da Constituição Federal, todas as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais (a exemplo da igualdade/isonomia) tem aplicação imediata, isso quer dizer que o princípio da capacidade contributiva, como densificação e adequação do princípio da igualdade às relações jurídico-tributárias, também deve ser aplicado imediatamente, salvo (em decorrência da expressão “sempre que possível”) nas hipóteses em que inexistirem condições para sua aplicação, o que ainda não foi regulamentado em lei.

É nesse que contexto que técnica da progressividade de alíquotas surge como resultado de ambos os princípios (isonomia e capacidade contributiva), uma vez que assegura o recolhimento de maior montante a título de pagamento de impostos daqueles que demonstrarem superior capacidade contributiva, garantindo o tratamento isonômico, tendo como critério de comparação a capacidade econômica do contribuinte.

Também se observou que, embora a jurisprudência e doutrina brasileiras sempre tenham concordado que a progressividade viabiliza a realização da justiça distributiva, havia uma resistência/empecilho à sua aplicação aos ditos impostos de natureza real, só aceitando a referida técnica, após muita discussão, àqueles previstos na Constituição Federal, com fundamento na sua finalidade extrafiscal.

Num segundo momento, foi examinada a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade do emprego das alíquotas progressivas aos mencionados impostos reais, observando os fundamentos aduzidos pelos Ministros em diferentes momentos, entre o período de 1999 e 2016, por meio da leitura e compreensão dos Acórdãos prolatados no Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP (1999), Recurso Extraordinário nº 259.339-7/SP (2000), Recurso Extraordinário nº 423.768/SP (2010), Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 826.208/RS (2011), Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (2013), Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 720.945/SP (2014) e no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 854.863/PE (2016).

Ficou percebida a transformação do posicionamento inicial do STF, de irrefutável incompatibilidade com o sistema jurídico brasileiro, sobretudo com a Constituição Federal de 1988, para uma flexibilização crescente, ao reconhecer a compatibilidade para determinados impostos de natureza real – a exemplo do IPTU – e chegando ao entendimento

atual de que todos os impostos – independentemente de seu caráter real ou pessoal – devem guardar relação com o princípio da capacidade contributiva, inexistindo vedação à atribuição de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real.

Válido ressaltar que a mencionada mudança de posicionamento decorreu, em síntese, de mera alteração da forma como o texto do art. 145, §1º, da Constituição Federal, é interpretado, já que este comando permanece intacto desde a promulgação da Constituição em 1988, ou seja, não houve alteração material do dispositivo da Carta, o que mudou foi a forma como ele é visto pelos juristas da atualidade.

Nos julgados mais antigos (1999 e 2000), os ministros votaram de forma unânime pela incompatibilidade da progressividade em razão da natureza “não pessoal”/real do tributo (no caso, o ITBI), ao qual deveria ser aplicada a técnica da progressividade.

Já no julgado de 2010 percebemos uma flexibilização no entendimento do Supremo ao afastar as alegações de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 e reconhecer a compatibilidade da instituição de alíquotas progressivas ao IPTU, corroborando que o texto do art. 145, § 1º da Constituição, reluz a igualdade como critério de justiça tributária a se concretizar pela graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Apesar do avanço indiscutível, no ano seguinte observamos um julgamento desfavorável, reiterando o entendimento da Súmula nº 656 do STF, denotando que ainda existia discrepância dentro daquele Tribunal, posto que o reconhecimento da compatibilidade da progressividade decorria tão somente da finalidade extrafiscal do tributo, muito embora os fundamentos utilizados pelos ministros pudessem ser perfeitamente aplicados a todos os impostos, independentemente de finalidade fiscal/extrafiscal ou natureza real/pessoal.

No ano de 2013 o posicionamento do Supremo Tribunal Federal foi ainda mais abrangente, ao assentar a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD, que tem apenas finalidade fiscal, sob os argumentos de que a interpretação correta do art. 145, § 1º, é a de que todos os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e que a expressão “sempre que possível” está relacionada apenas ao fato de que nem todos tem “caráter pessoal”, além de que a distinção clássica entre impostos reais e pessoais é meramente genérica, já que é perfeitamente possível que os impostos reais sejam pessoalizados e vice-versa.

Também foi destacado que em um país com carga tributária tão elevada como a do Brasil, a observância do critério da capacidade contributiva para todos os impostos é sempre bem recebida. Nesse passo, a progressividade foi compreendida como o instrumento

por excelência para aferição da capacidade contributiva, inexistindo confisco na sua instituição. Ademais, frisou-se que a tese de que apenas por meio de expressa previsão constitucional poderiam ser instituídas as alíquotas progressivas aos impostos reais significa que o silêncio do Constituinte é suficiente para vedar qualquer progressividade, o que se mostra exagerado e destoante.

Por fim, os julgados de 2014 e 2016 apenas firmaram a mudança efetiva do entendimento da Corte, visualizando a constitucionalidade da progressividade instituída para o ITR e para o ITCMD, com fundamento no dever de todos os impostos para guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, independentemente de seu caráter real ou pessoal, a luz do art. 145, § 1º da CF/88.

Considerando o que foi estudado, vislumbra-se que, no estágio atual, aparentemente não há mais posicionamento contrário, pelo menos no âmbito Supremo Tribunal Federal, à instituição das alíquotas progressivas a todos os impostos, independentemente da classificação doutrinária de sua natureza – se real ou pessoal –, crendo-se que se não houve o reconhecimento da compatibilidade dessa técnica para todos os impostos de natureza real é tão somente porque ainda não existem leis – a nível federal, estadual e municipal – estabelecendo alíquotas progressivas aos impostos de sua competência que tenham chegado ao Supremo para discussão e reconhecimento expresso, da mesma forma que aconteceu com o IPTU, ITR e ITCMD.

Nesse passo, chamando atenção para o texto da Súmula nº 656 do STF, compreende-se que a mesma encontra-se desatualizada e incompatível com nosso ordenamento jurídico, sendo o caso de proceder-se a sua revisão ou até mesmo cancelamento.

Por fim, conclui-se que a compreensão atual do Supremo Tribunal Federal é a que melhor se adequa aos comandos expressos da Constituição Federal, atendendo aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, principalmente pelo fato de que não haverá qualquer prejuízo aos sujeitos da relação jurídico-tributária na instituição de alíquotas progressividade a todos os impostos.

Para além disso, a progressividade dos impostos assegurará a imposição de um ônus mais adequado à condição e capacidade econômica do sujeito passivo, culminando na realização da valorosa justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Editora Malheiros. 2009.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 234.105-3. Relator: Ministro Carlos Velloso. Data do julgamento: 08 de abril de 1999, Plenário, Data da Publicação: 31 de março de 2000.

Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>.

Acesso em: 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 259.339-7. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence.

Data do Julgamento: 09 de maio de 2000. Primeira Turma. Data da Publicação: 16 de junho de 2000. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258720> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 423.768. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 01 de dezembro de 2010. Plenário. Data de Publicação: 10 de maio de 2011.

Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 826.208/RS. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data do Julgamento: 15 de março de 2011. Segunda Turma. Data da Publicação: 30 de março de 2011. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=621254> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo

Lewandowsky. Data do Julgamento: 06 de fevereiro de 2013. Plenário. Data da Publicação: 27 de novembro de 2013. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 720.945. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 09 de setembro de 2014. Segunda Turma. Data da Publicação: 18 de setembro de 2014. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760416> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

BRASIL. STF - Recurso Extraordinário 854.863. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data do Julgamento: 30 de setembro de 2016. Primeira Turma. Data da Publicação: 17 de outubro de 2016. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11855124> >. Acesso em 17 de julho de 2018.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Volume II. 2007. Pag. 833/864.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2012.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Tributos em espécie*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 2014.

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

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros. 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Volume I. 2007. Pag. 301/344.

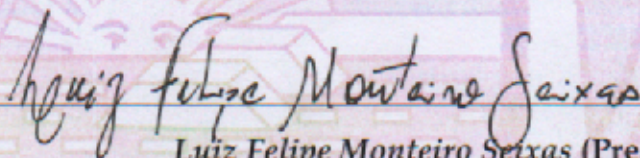


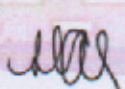
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

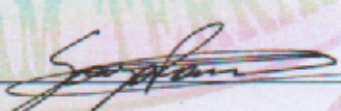
ATA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos seis (06) dias do mês de setembro do ano de dois mil e dezoito (2018), às dezesseis (16) horas, na sala de aula n. 12 da central de aulas VII, *campus* leste, o professor doutor *Luiz Felipe Monteiro Seixas* (orientador) instalou a banca examinadora responsável pela avaliação da defesa do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **UM EXAME DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AO IMPOSTOS REAIS**, apresentado pela discente *Ellen Cristina de Lima* ao Curso de Direito, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Direito. A banca examinadora, composta por três membros, foi presidida pelo professor doutor *Luiz Felipe Monteiro Seixas*, na qualidade de orientador, e contou com a participação do professor mestre *José Albenes Bezerra Júnior* e do professor mestre *Wallton Pereira de Souza Paiva*. Após a apresentação do trabalho pela discente, sucederam-se as arguições pelos professores examinadores. Concluída a defesa, procedeu-se o julgamento pelos membros da banca examinadora, tendo a discente obtido a nota: 9,5. Apurada a nota, verificou-se que a discente foi (X) Aprovado / () Reprovado. Nada mais havendo, eu, *Luiz Felipe Monteiro Seixas*, lavrei a presente ata assinada por mim e pelos demais membros da banca examinadora.

Mossoró, 06 de setembro de 2018.


Luiz Felipe Monteiro Seixas (Presidente)


José Albenes Bezerra Júnior (Membro avaliador 1)


Wallton Pereira de Souza Paiva (Membro avaliador 2)