A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU À LUZ DO PRINCÍPIO HERMENÊUTICO DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO

Marcelo Jatobá Lôbo, Procurador do Estado de Sergipe. Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

SUMÁRIO: 1. Considerações preliminares; 2. Igualdade, capacidade contributiva e progressividade; 3. A classificação dos impostos em reais e pessoais; 4. A tese que pugna pela ausência de tributação progressiva nos "impostos reais"; 5. Um sistema constitucional tributário exaustivo; 6. A inconsistência da dicotomia em face do princípio hermenêutico da unidade da Constituição; 7. Conclusões

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A progressão de alíquotas do IPTU constitui tema assaz controvertido. O centro das divergências sempre foi a progressividade fiscal desse imposto, que se pauta no valor do imóvel urbano. Os que a defendem evocam os princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva. Os que a combatem argumentam que o IPTU ostentaria natureza real, incompatível com essa forma de progressividade.

Na trajetória das discussões, dois momentos se destacam: 1) a tomada de posição da Suprema Corte, reputando inconstitucional a progressividade em razão do valor do imóvel urbano[1]; e 2) o advento da Emenda Constitucional nº 29, que a autorizou em termos expressos.

Nenhum dos dois marcos citados foi suficiente para aplacar a controvérsia. A jurisprudência do STF não impediu continuasse a doutrina sustentando que a instituição da progressividade fiscal do IPTU não só seria possível, como constituiria um imperativo dirigido aos Municípios. A Emenda nº 29 tem, por outro lado, suscitado crescente debate acerca da sua constitucionalidade. Opõe-se-lhe o argumento de que o constituinte derivado teria malferido o direito

[1] Posição esta assentada no RE 153.771, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves.

fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais. Existiria um tal direito? Haveria, no ordenamento jurídico brasileiro, espaço para a classificação dos impostos em pessoais e reais? É a resposta a tais questionamentos que esse ensaio se propõe a oferecer, sem a veleidade de pretender apresentar uma solução definitiva para essa interessante e controvertida temática.

2. IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

Tornou-se assente o entendimento de que o destinatário por excelência do princípio da igualdade é o legislador, aqui entendido em sua acepção estrita, isto é, como órgão do Poder Legislativo. Fala-se, assim, não só em igualdade *perante* a lei, mas em isonomia *na* própria lei. Aliás, se o primado em questão não se dirigisse precipuamente ao legislador, careceria de um sentido útil, reduzindo-se, disse-o J.J Gomes Canotilho, a uma mera refração do princípio da legalidade[2].

Portanto, não só o aplicador do direito mas também – e principalmente - o legislador deve observar o princípio isonômico. Fa-lo-á sempre que mantiver a igualdade como conteúdo necessário da lei, de modo que a obediência ao primado da legalidade implique, *ipso facto*, a submissão ao princípio da isonomia[3].

O sentido mais comum da igualdade *na* lei é negativo: vedar a concessão de privilégios e a imposição de discriminações arbitrárias. Reivindica um controle a ser realizado em face de um diploma legal já existente. O legislador, que é livre para exercer sua competência, não o pode fazer em desconformidade com o primado da isonomia. Se o fizer, estará incorrendo em inconstitucionalidade por ação.

A igualdade possui, entretanto, um sentido positivo, que se não dirige diretamente ao controle da lei, mas a exige como *meio*, como *instrumento* para a sua realização. Reclama-se, desta feita, o estabelecimento positivo de um trato desigualitário[4]. Mais do que simplesmente igualdade *na*, exige-se uma equiparação

---

[2]CANOTILHO, J.J GOMES. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Almedina,1994. p.381.

[3] Souto Maior Borges chega a afirmar que a linguagem da ciência pode unificar esses dois primados fundamentais, reduzindo-os a um só: o princípio da legalidade isônoma. (BORGES, José Souto Maior. IPTU: Progressividade. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, nº.59: 73-94, p.83.)

[4]A dimensão positiva do princípio isonômico não mereceu, contudo, maior atenção por parte da doutrina. Nem mesmo Celso Antônio Bandeira de Melo direcionou seus estudos para essa perspectiva, já que "não obstante o brilhantismo do tratamento que dispensou à matéria, também deu-lhe a seguinte abordagem: 'é vedado ao legislador distinguir'." (DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana,* São Paulo: Saraiva, 1982., p. 61-62).

mediante lei[5]. A atividade legislativa surge aqui, não apenas como algo a ser controlado, mas fundamentalmente como um instrumento de realização daquele princípio, e sobre cuja ausência recai a eiva de inconstitucionalidade por omissão.

O ângulo positivo do princípio da igualdade está a exigir, no campo do Direito Tributário, a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva. Reconheceu-o Misabel Derzi[6], referindo-se ao sistema jurídico inaugurado pela Constituição de 1967, em cujo contexto sequer havia a formulação expressa daquele último princípio:

> Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.

Prossegue a autora:

> Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva".

O princípio da capacidade contributiva é, pois, a principal forma de expressão da isonomia no Direito Tributário. Nessa seara a riqueza surge como fator de *discrímen*, estremando os indivíduos mais ricos daqueles menos abastados[7]. Trata-se, assim, desigualmente a desiguais, exigindo de cada contribuinte segundo a riqueza que possui[8].

---

[5] O termo "mediante", como preposição, significa *por meio de*, *com auxílio de*, *com intervenção de* (Cf. AULETE,Caudas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 2ª ed., Rio de janeiro: Delta,1968.Vol. III, p.2553).

[6] Op. cit., p.63. Assim também pensa Elizabeth Nazar Carraza: "Importante remarcar, portanto, que o princípio da igualdade não se restringe à proibição de distinguir, como tradicionalmente se afirmava. Especialmente em matéria tributária, o seu outro pólo, ou seja, o dever de distinguir é inafastável, sempre que se esteja diante de situações fáticas que justifiquem tal proceder. É o que ocorre quando se procura aplicar o princípio da capacidade contributiva, já que a capacidade econômica varia de cidadão para cidadão." (CARRAZA, Elizabeth Nazar. IPTU & progressividade: Igualdade e capacidade contributiva,Curitiba: Juruá, 1998, p.38).

[7] A capacidade econômica dos contribuintes não é aferida subjetivamente, indivíduo a indivíduo. É, antes sim, objetivamente manifestada pelo próprio fato imponível. Nesta medida, o que se leva em conta são "as manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, Praticar operações mercantis etc.) " (CARRAZA, Roque Antônio.Curso de direito constitucional tributário, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77).

[8] Cf. ATALIBA, Geraldo. IPTU-Progressividade. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos tribunais, nº 56: 75-83, 1991., p.76.

A satisfação do princípio da capacidade contributiva (fim) reclama o emprego da técnica da *progressividade* de alíquotas (meio). Não se realiza a contento com a simples *proporcionalidade*, já que esta última mostra-se incapaz de diferençar os indivíduos de acordo com as suas forças econômicas. Vale lembrar que um imposto é simplesmente proporcional quando a alíquota não acompanha o crescimento da base de cálculo, preservando-se sempre uniforme. Será progressivo, por outro lado, quando as alíquotas crescerem na medida em que houver o incremento da matéria tributável. O primeiro instrumento, a proporcionalidade, não atende ao primado da capacidade contributiva. Acaba antes penalizando o contribuinte de menor poder aquisitivo. Quem ganha 10 e paga 1 sofrerá maior oneração do que quem ganha 100 e paga 10, ainda que ambos estejam respondendo proporcionalmente pelo mesmo tributo (10% sobre a base de cálculo)[9].

A distorção só é corrigida com a progressividade. Aqueles que aceitarem essa premissa, surpreenderão a existência de vínculos de implicação sucessivos entre o princípio da isonomia, o primado da capacidade contributiva e a técnica da progressividade: o primeiro implica o segundo e este, a terceira. Não se pode sacrificar esta última sem comprometer os dois primeiros.

A idéia de que a igualdade importa a progressão de alíquotas está longe, porém, de ser pacificamente acolhida. Para muitos não haveria semelhante implicação. Mais do que isso: a progressividade fiscal só seria mesmo compatível com os chamados impostos pessoais. Aos reais estaria reservada tão-somente a técnica da proporcionalidade. É por sustentá-lo que um forte segmento doutrinário reputa inconstitucional a Emenda n. 29, na parte em que esse veículo introdutor de normas consagrou a progressividade do IPTU segundo o valor do imóvel urbano.

A tese funda-se, como se pode perceber, no dualismo impostos pessoais/impostos reais. Examiná-lo é, pois, necessário para que se possa averiguar se aquela emenda malfere, de fato, um suposto direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais.

3. A CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS EM REAIS E PESSOAIS

Bernardo Ribeiro de Moraes observa que são dois os critérios utilizados para a construção da dicotomia em perspectiva. O primeiro deles é o *critério do objeto*; o segundo, o critério *da forma de cálculo*. Consideremo-los de *per se*, tomando como ponto de partida a lição desse autor.

[9] Cf. Roque Antonio Carraza, op. cit., p. 76.

Critério do objeto

De acordo com esse fundamento, os impostos pessoais seriam aqueles que recaem sobre pessoas, sendo também chamados de impostos sujeitos ou impostos subjetivos. Os reais sê-lo-iam, por outro lado, aqueles que se projetam sobre as "coisas (*res:* coisa), sobre os bens, v.g., um patrimônio, um ato econômico ou situação jurídica"[10].

O critério do objeto tem merecido acerbas críticas da melhor doutrina, pois leva a crer possam existir vínculos jurídicos entre pessoas e coisas[11]. Estaria justificando a diferença entre duas classes de impostos pela circunstância de figurar, no pólo passivo da relação jurídico-tributária, uma pessoa (imposto pessoal) ou um objeto (imposto real), o que é peremptoriamente rechaçado pela Teoria Geral do Direito. Não é necessário insistir nesse ponto. Os "objetos inanimados (vg., serviços etc.) não são dotados de capacidade tributária e, portanto, não podem liquidar obrigações tributárias, independentemente das pessoas que as possuem ou que as realizem"[12].

O dizer que os impostos referem-se a coisas ou a pessoas pode conduzir a outras impropriedades se se compreender a palavra "imposto" na acepção de *norma jurídica*[13]. Para demonstrá-lo, façamos inicialmente a seguinte pergunta: sobre o que recai ou a que se refere a regra-matriz de incidência tributária? Qualquer norma - e com a tributária não poderia ser diferente - *refere*-se sempre e necessariamente a um comportamento interpessoal. Este o *objeto* de toda regra de direito. Sequer é possível, sob esse ângulo de análise, dizer que as normas jurídicas dirigem-se às pessoas. Não há referência imediata a um sujeito X ou Y, mas às condutas desses sujeitos em suas interferên-

---

[10] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário,2ª ed, Rio de Janeiro:Forense, 1993, p.437.

[11] É neste sentido o parecer de Roque Antonio Carraza:"Por outro lado, impostos pessoais, são os que se referem a pessoas, e impostos reais, a coisas. (...) Essa distinção, sem dúvida, não é jurídica. Juridicamente, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica). Dito de outro modo, no pólo passivo das obrigações impositivas – como, de resto, de todas as relações jurídicas- só pode figurar uma pessoa; nunca uma coisa." (Op. cit., nota de roda pé nº 44, p. 458).

[12]Bernardo Ribeiro de Moraes, Ibidem, p.438.

[13] Sobre essa acepção, observou José Souto Maior Borges: (...); não cabe apreciá-las aqui [as acepções do termo "tributo"], mas uma delas será que tributo é norma, se não fosse norma, ou melhor, subconjunto de normas, não poderia ser objeto sequer da nossa investigação, sem transposição, sem ultrapassagem do nosso campo de investigação científico-jurídica. BORGES, José Souto Maior. *Progressividade no IPTU e no imposto sobre doações* (Mesa "B" de debates do XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário), *Revista de direito tributário,* São Paulo: Malheiros, n.85: 40-55, p. 50.

cias intersubjetivas. Sobre esse ponto é, como soer, precisa a lição de Hans Kelsen[14]:

> De mais a mais, é, porém, de considerar – como já notado no precedente- que a expressão : "a norma é dirigida a uma pessoa", não significa outra coisa senão que a norma estatui como devida a conduta de um ser humano ou de um determinado ou indeterminado número de pessoas, quer dizer, conduta humana, e nenhum outro acontecimento.Não é um indivíduo na totalidade de sua existência e de sua conduta, e sim uma determinada conduta humana, à qual a norma se refere quando a estatui como devida. (grifamos)

Em outra passagem de sua obra, averba o mestre de Viena:[15] " *Objeto da norma é somente conduta humana". (grifamos).*

Reconheçamos que o termo "tributo" não significa apenas norma jurídica. É polissêmico, como tantos outros da linguagem normativa. Paulo de Barros Carvalho[16] chegou a registrar seis conteúdos semânticos distintos. São eles: a) tributo como quantia em dinheiro, b) tributo como dever jurídico, c) tributo como direito subjetivo , d) tributo como relação jurídica tributária, e) tributo como norma jurídica tributária, e f) tributo como norma, fato e relação jurídica. Escusado insistir, contudo, que as expressões "recaem sobre coisas" e "recaem sobre pessoas" não encontram sentido em qualquer das indigitadas acepções da palavra "tributo" e, por via de conseqüência, também da palavra "imposto". Podem até ter significado em outros setores do conhecimento científico, mas já não nos domínios da Dogmática Jurídica.

Critério da forma de cálculo

Propugna-se aqui a separação entre os impostos em função do modo de calculá-los. "O imposto é *pessoal* quando o mesmo é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, *v.g.,* a sua situação familiar, os encargos de família, o conjunto de rendimentos etc. (...) O imposto é real quando o mesmo é calculado sem atender às condições pessoais do contribuinte, ou melhor, ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o sujeito passivo)"[17].

---

[14]KELSEN,Hans.*Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986., p.38.

[15] Ibidem, p.115-116.

[16] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p.19.

[17] Bernardo Ribeiro de Moraes, Ibidem, p. 438 e 439.

O fundamento centra-se, pois, no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Pessoal seria o imposto em que aquele critério vê-se influenciado pelas condições subjetivas do contribuinte ou, o que é o mesmo, pela sua capacidade pessoal de arcar com a imposição da carga tributária. Já os impostos reais seriam, a contrário senso, aqueles sobre cujo aspecto quantitativo não exercem qualquer influência as condições financeiras do sujeito passivo da exação.

Semelhante critério presta-se a uma distinção *quantitativa* entre os tributos não-vinculados, mas jamais *qualitativa*. Expliquemos. Alguns impostos, por sua própria estrutura constitucional, são mais aptos a atender à personalização da carga tributária do que outros. O IPTU, ninguém o contestará, é menos propenso a satisfazê-la do que IR. Mas ambos devem persegui-la. O ser *pessoal* não é um traço característico de alguns tributos não-vinculados (e só deles), mas uma meta a ser perseguida na instituição de todos. É o que determina o 145, §1º da CF, ao exigir que os impostos, sempre que isso for possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva.

Esse dispositivo não se traduz, como querem alguns, num vetor *negativo,* mas *positivo*. Não pode servir, dizendo-o com outras palavras, de fundamento para uma proibição de tributar progressivamente "impostos reais". Antes, e pelo contrário, exige que o legislador tenha presente a personalização da carga tributária, um de cujos instrumentos – talvez o mais eficaz – radica precisamente na progressividade de alíquotas. É necessário, contudo, avançar um pouco mais nesse raciocínio, o que se fará nos próximos tópicos.

4. A TESE QUE PUGNA PELA AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA NOS "IMPOSTOS REAIS"

Autores de elevada consideração têm questionado a constitucionalidade da Emenda nº 29, sob o argumento de que teria o poder constituinte derivado malferido cláusula pétrea, consubstanciada num direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais.

De acordo com esse segmento doutrinário, o art. 145, §1º, da CF haveria consagrado a dicotomia em causa. Teria sido, outrossim, assegurado o princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais. À referida emenda constitucional não seria lícito, portanto, malferir um primado acolhido pelo Poder Constituinte Originário. É importante conhecer a tese nas palavras de seus próprios artífices[18]:

[18] MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. Por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº29/2000 é inconstitucional. Revista dialética de direito tributário.São Paulo: Dialética, nº 80:105-126, 2002. p.117-118.

> Segundo o critério do objeto, denominam-se reais os impostos que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerado, sem analisar a situação do titular desses bens. São, pois, os que gravam determinadas coisas, sem consideração à riqueza global dos contribuintes.
> (...)
> Com efeito, quando a Constituição Federal de 1988 (art. 145§1º) diz que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, está inexoravelmente a absorver a dicotomia de impostos reais e pessoais.
> (...)
> Ora, no caso da progressividade, é inquestionável que a Emenda nº 29/00 não apenas tende a abolir, como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais. (grifamos)

De acordo com o referencial teórico que adotamos, o texto normativo, em si mesmo considerado, não possui qualquer sentido, vale dizer, não é uma caixa que se possa abrir e retirar uma significação pronta e acabada. Dista de constituir, com outras palavras, um repositório de "essências", que acabam por ser "reveladas" pelo intérprete. O processo de interpretação, longe de ser simplesmente *declarativo,* é *construtivo*. No dizer de Ingedore Villaça Koch[19], *"...o sentido não está no texto, mas se constrói a partir dele, no curso de uma interação*" (Os destaques são originais).

Se os textos não veiculam "essências", é perfeitamente possível haver duas interpretações diametralmente opostas sobre um mesmo conjunto de enunciados. Kelsen já o averbava, realçando a inexistência de um sentido unívoco para os textos normativos. Esse autor[20] entendia, contudo, que a norma pode gerar várias significações. De acordo com modelo teórico adotado, dir-se-á que a interpretação dos enunciados de um texto pode engendrar mais de uma norma. Isto porque não se interpretam normas. As regras jurídicas não possuem existência material. Possuem-na os textos. Esses consistem no ponto de partida do processo de geração de sentido; aquelas, no termo, no resultado da atividade de interpretação, que se não deve concluir sem uma passagem pelos princípios fundamentais do sistema.

---

[19] KOCK, Ingedore Villaça. O texto e a construção dos sentidos.4ª ed. São Paulo: Contexto, 2000., p.25.

[20] KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amado, 1984. p. 467.

A tese de que estamos cogitando oferece *um* sentido possível para os comandos do texto constitucional, particularmente para o artigo 145, §1º. Ao dizer que "sempre que possível os impostos terão caráter pessoal", o constituinte tê-los-ia distinguido *qualitativamente* em dois grupos: o dos pessoais e o dos reais. É sem dúvida uma exegese possível, mas não nos parece seja a melhor. Na tentativa de demonstrá-lo, vamos nos apoiar em dois pilares, o da *exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro*, e o do *primado da unidade da Constituição.*

5. UM SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO EXAUSTIVO

A Constituição brasileira reservou um número considerável de seus dispositivos ao tratamento da matéria tributária. Forjou, com isso, um subsistema constitucional tributário exaustivo, cujo nível de detalhamento e perfeição não encontra paradigma em outros ordenamentos jurídicos.

Geraldo Ataliba, em seu *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, chamou a atenção para essa singularidade do nosso sistema em relação aos ordenamentos de outros países de cultura ocidental[21]. O autor enfatizou – e essa é a tônica da sua obra – a reduzida margem de atuação cometida ao legislador ordinário no Brasil. A este último caberia explicitar apenas os comandos fixados pela Constituição, sendo-lhe inteiramente defesa qualquer iniciativa no sentido de modificar o que já foi pré-estabelecido pela Carta Magna. Ataliba chegou mesmo a afirmar que o constituinte "esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar"[22].

Não é diferente o pensamento de José Artur Lima Gonçalves[23], para quem a "exaustividade do subsistema tributário brasileiro não encontra paralelo no direito comparado em geral, e, muito menos, em especial, no direito norte-americano".

Esse traço peculiar do sistema tributário brasileiro compele-nos a passar pelo texto constitucional quando pretendermos averiguar que impostos poderiam ser considerados reais ou pessoais – na suposição provisória de que é possível

[21] Quando escreveu o seu clássico "Sistema constitucional tributário brasileiro", o professor Ataliba não tinha como referência a atual Constituição. Mas suas conclusões a respeito da peculiaridade do direito tributário nacional são, não obstante, inteiramente aplicáveis ao sistema jurídico inaugurado pela Carta de 1988.

[22] ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1968., p.18.

[23] GONÇALVES, José Artur. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros,1997., p.213.

assim classificá-los. Isso porque é lá que estão as chamadas regras-matrizes de incidência ou normas-padrões de incidência constitucional, que predefinem as materialidades possíveis de cada tributo[24].

Desde que se admita, como propugna a tese acima referida, que os impostos pessoais sejam apenas aqueles que consideram a "riqueza global dos contribuintes", será forçoso concluir que a Constituição já *predefiniu* um número excessivamente exíguo de impostos dessa índole. Salvo melhor juízo, apenas o imposto de renda e o imposto sobre grandes fortunas poderiam atender àquele requisito[25]. Isso porque só esses dois gravames consideram a riqueza global dos contribuintes. O primeiro, numa perspectiva dinâmica, recai sobre o acréscimo patrimonial, que se afere pelo cotejamento do patrimônio do sujeito passivo da exação, compreendido como universalidade de bens e direitos, em dois momentos distintos. Já o segundo, agora numa dimensão estática, irá considerar, se for instituído, a riqueza global num instante específico[26].

Nenhum outro imposto da competência da União, dos Estados, ou dos Municípios tem por característica a consideração do patrimônio integral do contribuinte. Como, então, supor haja o texto constitucional exigido a personalização da carga tributária, *prefixando* ao mesmo tempo um sistema de impostos reais?

6. A INCONSISTÊNCIA DA DICOTOMIA EM FACE DO PRINCÍPIO HERMENÊUTICO DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO

Sabe-se que a Constituição deve ser sempre compreendida como um todo harmônico, não comportando interpretações isoladas que possam condu-

---

[24] Cf.Roque Antonio Carraza, op. cit., p. 440-442.

[25] É certo que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também recai sobre a riqueza global do sujeito passivo da exação, mas esse tributo não passa de um imposto de renda, com o produto de sua arrecadação afetado a fim específico (imposto finalístico). É de se reconhecer, outrossim, que as contribuições previstas no artigo 149 da CF. e os empréstimos compulsórios podem incidir, de igual modo, sobre a totalidade do patrimônio dos contribuintes. Mas o legislador da União, quando pretender instituí-los, se não lançar mão da sua competência residual (respeitando as limitações estabelecidas pelo art. 154,I), haverá de recorrer às materialidades que lhe foram reservadas pelo artigo 153 da CF, criando, por conseguinte, um adicional do imposto de renda ou do imposto sobre grandes fortunas (Cf.Roque Antonio Carraza, op. cit, p. 503-504 e 516-518). Finalmente, pode a União Federal exercer, respeitados os pressupostos constitucionais, sua competência residual (art. 154, I e 195,§4º) e extraordinária (art.154,II), hipóteses em que lhe será lícito instituir um gravame que leve em conta a riqueza global e que não se identifique com aqueles dois impostos citados. O legislador terá que ser, no entanto, bastante criativo se quiser criar um tributo que tenha em conta a riqueza integral do contribuinte e, ao mesmo tempo, não apresente o mesmo fato imponível ou a mesma base de cálculo do imposto sobre a renda e do imposto sobre grandes fortunas.

[26]Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza:o imposto e seu conceito constitucional.* São Paulo: Dialética, 1996, p.94-98.

zir a antagonismos, vale dizer, a incoerências internas em seu próprio texto. Suas normas devem ser consideradas a partir do sistema em que se encartam, e ao intérprete cabe evitar exegeses que possam levar a situações de incongruência. Exige-o o princípio da unidade constitucional. Di-lo J.J. Gomes Canotilho[27]:

> O princípio da unidade da Constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que o direito constitucional deve ser interpretado de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as normas, e, sobretudo, entre os princípios jurídico-políticos constitucionalmente estruturantes.

E conclui:

> Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais, não como normas isoladas e dispersas , mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Seguramente não se conciliará com esse princípio hermenêutico a suposição de que a Carta Magna determinou que os impostos sejam, sempre que isso for possível, pessoais e, ao mesmo tempo, só admitiu assumam essa natureza os impostos que levam em consideração a riqueza global do sujeito passivo da exação.

Se o constituinte quis que os impostos fossem pessoais, como admitir que esse mesmo constituinte tenha construído, pormenorizadamente, um sistema de impostos reais? Poderia esse entendimento conviver com a coerência interna do texto constitucional? Quer nos parecer que não. E o afirmaríamos mesmo que outorgássemos sentido à cláusula "sempre que possível"[28]. Do contrário, seríamos obrigados a admitir tenha o constituinte pretendido comunicar ao legislador

---

[27] CANOTILHO, J.J.GOMES. *Direito constitucional*, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 1989,p.162.

[28] A expressão "sempre que possível" não deixa de ser inócua, pois o direito só opera no campo do possível, isto é, das condutas contingentes. Seria mesmo um despropósito, um sem sentido deôntico dispor sobre comportamentos necessários ou impossíveis. Paulo de Barros Carvalho é incisivo ao afirmá-lo: "Redundância tosca, que podemos relevar da parte do político, mas inadmissível quando recebe a chancela descritiva do cientista.A cláusula sempre que possível está pressuposta em toda e qualquer regulação da conduta, por um motivo muito simples: as normas jurídicas incidem, exclusivamente, no campo dos comportamentos possíveis, representando inusitado absurdo deôntico regular a conduta necessária (comportamentos intersubjetivos realizados em.'estado de necessidade') ou a conduta impossível (é proibido, permitido ou obrigatório ir ao planeta Marte no próximo fim de semana.)." [destaques do próprio autor] (Op. cit., p. 202).

infraconstitucional a seguinte estultice: faça, *sempre*[29] que isso for possível, com que os impostos tenham caráter pessoal, mas só atribua essa qualidade ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre grandes fortunas. E logo se vê que seria uma mensagem prescritiva dirigida exclusivamente ao legislador da União, já que os impostos estaduais e municipais, todos eles, estariam alijados da exigência de personalização. Com o devido respeito, não parece ser esta a melhor exegese para o §1º, do artigo 145, da CF.

Se a Constituição erigiu a pessoalidade à condição de valor a ser perseguido, não poderia restringi-la previamente a um universo tão pequeno de impostos. O entendimento contrário conduz a um antagonismo entre comandos constitucionais, não compatível com o já mencionado princípio da unidade da Constituição. Cria, com outras palavras, um paradoxo incontornável: exige-se, em termos genéricos, sejam os impostos pessoais e, ao mesmo tempo, forja-se um sistema constitucional tributário constituído, em sua grande maioria, por impostos reais. Uma tal exegese compreende, no dizer de Eros Roberto Grau[30], o texto constitucional "em tiras", deixando de assimilá-lo como um todo de sentido.

7. CONCLUSÕES

Ao cabo desse ensaio, pode-se concluir que todos os impostos devem atender, em maior ou menor grau, à exigência de personalização da carga tributária, veiculada pelo artigo 145, §1º, da Constituição da República. Não há, pois, "impostos reais", assim entendidos aqueles cujo critério quantitativo deixa de ser influenciado pela referida exigência.[31] Também não há "impostos pessoais",

[29] O próprio advérbio "sempre", empregado pelo artigo 145§1º da CF, estaria indicando o dever de considerar a pessoalidade quando isso se mostrasse possível. Di-lo Misabel Derzi: " A pessoalidade sempre que possível, a que se refere o art. 145 §1º , não é uma norma permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador . Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro (11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000), p. 349.

[30] GRAU, Eros Roberto. Interpretação e aplicação do direito. São Paulo: Malheiros,2002, p.34.

[31] Certo, há impostos em que, mercê da estrutura de sua regra matriz constitucional, a personalização da carga tributária não se destina aos contribuintes. É o caso do ICMS e do IPI. Nesses tributos, não serão os sujeitos que realizam o fato imponível que irão suportar o impacto econômico da carga tributária, mas os consumidores finais. Tais exações não deixam de ser, contudo, inspiradas pela pessoalidade. Basta lembrar que a elas foi reservada

porquanto carece de sentido cogitar de uma classe (p) que não possua um complemento (-p).

Da conclusão anterior, chega-se a uma outra: a Emenda nº 29 não é inconstitucional por ferir um suposto direito a não ser tributado progressivamente por impostos reais, simplesmente porque não existem, no sistema tributário brasileiro, exações que possam ser assim classificadas.

Nada obsta, portanto, a que o IPTU seja progressivo em função do valor do imóvel urbano. Essa conclusão – que evidentemente não é a única possível – decorre de uma interpretação sistemática, apoiada no princípio hermenêutico da unidade da Constituição.

a técnica da seletividade de alíquotas, por cujo intermédio tornam-se um pouco mais pessoais, tendo em conta não a condição contribuinte, mas do consumidor do bem ou serviço. O produto supérfluo, ordinariamente adquirido pelos mais ricos, deve sofrer uma oneração maior do que o gênero de primeira necessidade, do qual os mais pobres não podem prescindir. Busca-se - tal qual sucede com o IR, com o IPTU ou com qualquer outro imposto - a personalização da carga tributária. Tirante o destinatário dessa personalização, a diferença é, insista-se, apenas *quantitativa*. Nos impostos que "repercutem", a pessoalidade faz-se sentir com menor intensidade, já que os mais pobres pagarão, pelos produtos que lhes são acessíveis, o mesmo valor a ser despendido pelos mais ricos. Logo, conquanto não deixem de ser por ela inspirados, acabam satisfazendo menos à pessoalidade do que os demais impostos.