

TEMA: Progressividade do IMT

Inconstitucionalidade devido a não
observância do princípio da
Igualdade

Daniela Loureiro Tobo

CP: 5008

PORTO

Agosto/2007

Índice:

1. Introdução: Abordagem do tema -----	3
2. Da importância dos princípios constitucionais -----	4
3. Princípio da igualdade - Conceito -----	4
4. Princípio da igualdade em matéria tributária-----	5
5. Das alíquotas progressivas-----	9
6.A inconstitucionalidade do IMT com alíquota progressiva por não observância do Princípio da igualdade-----	10
7. Conclusão -----	12
8. Bibliografia -----	13

1. Introdução

O trabalho tem a finalidade de analisar um dos direitos individuais consagrados no art. 13º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o Princípio da Igualdade.

O art.13º da CRP encontra-se na Parte I do texto Constitucional dos Direitos e Deveres Fundamentais.

Vejam os que dispõe o referido artigo:

“1-**Todos os cidadãos** têm a mesma dignidade social e **são iguais perante a lei**.

2- Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.” (...)

(Grifo nosso)

Portanto, o direito de Igualdade perante a lei, foi traçado pelo constituinte, esta declaração formal servirá para orientar tanto o intérprete como o legislador ordinário, quando da consideração dos direitos fundamentais.

Não obstante tal afirmação, o princípio da Igualdade deve, também, ser encarado como uma regra de interpretação para o juiz, que deverá sempre considerá-lo a fim de evitar o aparecimento de discriminações.

Concluí-se, portanto, que o juiz, ao aplicar a lei, não poderá fazer discriminação entre situações iguais e o legislador não poderá editar leis que acarretem tratamentos desiguais a situações iguais e vice-versa.

2. Da importância dos princípios constitucionais

Os princípios jurídicos constituem a estrutura do sistema jurídico. São o “apelido” que delimitam e vinculam a actividade do agente público, são os informadores de todo o nosso sistema jurídico. O princípio é um mandamento central de um sistema, é o seu verdadeiro alicerce, a disposição fundamental que está presente em diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exacta compreensão, pois define a lógica e a racionalidade do sistema normativo. São as directrizes máximas do sistema jurídico, apontando o rumo a ser seguido por toda a sociedade.

Assim, quando há a violação de um princípio torna-se muito mais grave do que desobedecer uma simples norma, é a ruptura da própria Constituição, que representa uma inconstitucionalidade.

Diante do exposto, é indiscutível a importância dos princípios, e fundamental a análise destes em qualquer estudo jurídico. Ferir um princípio pode viciar de inconstitucionalidade toda uma alegação, uma sentença, e até mesmo uma norma, pois o princípio é uma estrutura consagrada da Constituição que deve, indiscutivelmente, ser obedecido.

3. Princípio da igualdade - Conceito

A igualdade postula o tratamento uniforme de todos os homens. É indubitoso que o Direito não pode fazer iguais todos os seres humanos. Estes são naturalmente desiguais, e como tal devem ser tratados.

Deverá prevalecer a clássica premissa que remonta à época de Aristóteles: Igualdade é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas diferenças. A questão é como identificar os desiguais, e quais as discriminações intoleráveis.

A Lei não pode ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da igualdade e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo o modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

Devemos questionar qual o critério legitimamente manipulável que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objectivos transfundidos no princípio constitucional da igualdade.

Só respondendo a estas indagações poder-se-á lograr adensamento do preceito, de sorte a emprestar-lhe o cunho de uma *praxis* efectiva, reclamada pelo próprio ditame constitucional.

Grande é a dificuldade, porém, de se responder aos referidos questionamentos, por tratar de um critério subjectivo de análise.

4. O princípio da igualdade em matéria tributária

A incidência da norma tributária acarreta o nascimento de uma relação jurídica que prescreve o dever do sujeito passivo de entregar certa soma de dinheiro ao sujeito activo.

A relação jurídico – tributária é composta por três elementos que são: *sujeito activo*, considerado como o titular do direito de crédito; *sujeito passivo*, aquele a quem é imputado o dever de recolher tributos e *objecto*, como a obrigação de entregar certa quantia em dinheiro.

Diante dos conceitos acima expostos é possível verificar as espécies de discriminação tributária.

Será ferido o princípio da igualdade quando se observar um tratamento diferenciado que estará sempre alojado no objecto da relação jurídico-tributária (afectando, de alguma maneira, o comportamento prescrito e consistente no dever de pagar).

A discriminação tributária ocorrerá, portanto, quando houver o tratamento diferenciado acima citado, que pode ser facilmente visualizado ou mesmo exemplificado.

Seriam, portanto, os casos em que o sujeito passivo deve entregar mais ou menos dinheiro ao Estado; ou não deve entregar enquanto outros devem. A discriminação tributária será consequência sempre de alguma destas hipóteses.

Ainda quanto à análise da discriminação tributária, é possível fazer uma divisão destas espécies de tratamento diferenciado, sendo esta divisão feita da seguinte maneira: 1) o dever de entregar mais ou entregar menos e 2) no dever de entregar ou não entregar.

Esta divisão é importante, pois como já vimos ao conceituar a relação tributária, esta é composta de três elementos (sujeito activo, sujeito passivo e objecto). E, portanto, no caso da segunda divisão feita, ou seja, aquela que enquadra o dever de entregar ou não entregar, não nascerá relação jurídica tributária no dever de não entregar uma vez que implica na falta de conteúdo da relação.

Analisaremos, primeiramente, o dever de entregar mais ou de entregar menos, e para tal análise, é importante lembrar que a regra matriz de incidência tributária pode ser subdividida, para fins didácticos, nos seguintes critérios: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Para este estudo deveremos: I.) Determinar qual o elemento de discriminação instituído II) Verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado previsto na norma e III) Aferir se há correlação de pertinência entre o tratamento diferenciado instituído e os valores prestigiados no texto constitucional.

O dever de entregar mais ou de entregar menos trata, portanto, de critério quantitativo de diferenciação.

Quanto ao elemento de discriminação adoptado pelo legislador este pode ser encontrado, analisando o aspecto pessoal (em certa categoria de pessoas), o aspecto territorial (em certa região geográfica), o aspecto temporal (quando todos estes elementos estão mesclados em um mesmo instante). É a análise destes aspectos que a lei determina se será maior ou menor carga fiscal a ser imputada.

Quanto ao item II) a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado previsto na norma, é preciso verificar o motivo pelo qual será feita a discriminação ao dever de entregar mais ou menos.

Primeiramente, se o elemento discriminatório estiver relacionado ao critério pessoal da regra matriz de incidência, deve-se verificar se está singularizando de modo absoluto o destinatário e se o elemento discriminatório está na própria categoria de pessoas discriminadas.

Isto é muito importante, pois o princípio da igualdade será ferido se a singularização do destinatário tem como consequência onerar ou beneficiar indevidamente um só indivíduo ou grupo aprioristicamente determinável.

Se este não for o caso, então vale analisar se há relação lógica entre o dever de entregar mais ou menos dinheiro ao sujeito passivo e o elemento discriminatório na categoria de pessoas discriminadas, ou seja, se o legislador está autorizado a conceder este tratamento diferenciado e se a categoria discriminada possui um elemento tipificador para tal tratamento.

Finalmente, deverá ser feita uma análise lógico-sistemática para verificar se existe correlação de pertinência entre o tratamento diferenciado instituído e os valores prestigiados no texto constitucional.

Quanto ao dever de entregar ou não dinheiro ao Estado, este tem como diferenciação de tratamento qualquer um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, ou seja, material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

No que diz respeito aos critérios material, espacial, temporal, ou pessoal da regra matriz, a diferenciação decorre da delimitação legislativa do âmbito de validade de cada um deles, de tal modo que a actividade (ou o estado) – bem como seus agentes e o lugar onde ocorre – discriminada não seja alcançada pelo antecedente normativo, não correndo a incidência do consequente normativo.

Conclui-se deste raciocínio que nesta circunstância não ocorre nascimento da obrigação tributária, pois trata-se da delimitação dos âmbitos de validade da norma, efectuada de modo a criar discriminação.

Este critério é também manipulado para viabilizar tecnicamente a prescrição da espécie de discriminação analisada. Quando há opção legislativa pela utilização deste expediente técnico, a norma jurídica desenha (delimita do âmbito de validade) o critério quantitativo de tal sorte que, directa ou indirectamente, o objecto da “pretensa obrigação tributária” é totalmente esvaziado, restando o que às vezes é chamado de “relação sem conteúdo económico” – que, a toda evidência, da relação jurídico-tributária não se trata, por faltar precisamente o objecto.

Portanto, os cinco critérios da regra matriz podem ser utilizados pelo legislador quando este desejar excluir determinada actividade da incidência da regra jurídica de tributação.

Resumidamente, para verificar a constitucionalidade de uma norma de tributação com a relação ao princípio da igualdade nada mais simples que seguir os seguintes passos:

- (1) Desvendar a estrutura lógica da norma analisada, delimitando, claramente, cada um dos cinco critérios da regra matriz de incidência por ela veiculada.
- (2) Procurar o elemento de discriminação adoptado, verificando se há singularização indevida de sujeitos (ou actividades) e se este elemento pertence ou não à própria pessoa (ou actividade) discriminada.
- (3) Pesquisa da relação de pertinência lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado.
- (4) Procurar se o tratamento diferenciado mantém relação lógica de subordinação material com os valores prestigiados no texto constitucional.

Esta foi a forma mais simples encontrada para verificar se o princípio da igualdade é ou não ferido em matéria tributária.

Acredito que vale traçar algumas ideias quanto ao princípio da capacidade contributiva pois esta é um critério de valoração da isonomia, e um critério capaz de realizar também o princípio da Justiça.

O princípio da igualdade tem duas formulações: a formulação negativa e a formulação positiva. A formulação negativa ou conteúdo negativo do princípio da igualdade vem expressa pela necessária generalidade das regras, ao passo que a

formulação positiva ou conteúdo positivo da regra da igualdade consiste na observância da capacidade contributiva.

Portanto, de suma importância é a análise do princípio da capacidade contributiva, já que em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade.

(No âmbito do Direito Tributário, O princípio da igualdade jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da igualdade fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que é justo e proporcional a tal capacidade. Esta há, por assim dizer, o princípio da igualdade com aplicação de critério de justiça já definido: a capacidade contributiva.)

Em matéria tributária, o princípio da igualdade pode chegar até a confundir-se com o princípio da capacidade contributiva uma vez que seria verdadeiro absurdo pretender que todos pagassem o mesmo tributo.

O princípio da capacidade contributiva representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da igualdade.

Para aplicar o princípio da igualdade, não-de ser tratados, com igualdade, aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelam riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

A igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue a situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista.

5. Das alíquotas progressivas

As alíquotas podem ser proporcionais, progressivas e regressivas, embora a base de cálculo permaneça invariável. Será proporcional a alíquota que corresponder a uma

porcentagem constante sobre a matéria tributária. As alíquotas são progressivas se variam, crescendo à medida que aumentarem de intensidade ou crescerem as circunstâncias consideradas pelo legislador como critério de sua aplicação. Ao contrário, serão regressivas se mudarem, decrescendo na mesma proporção em que se intensificarem e crescerem os critérios postos na norma como condição de sua aplicação (valor, área, número de lotes do proprietário, etc.)

A progressividade é o fenómeno pelo qual as alíquotas de um imposto crescem à medida que aumentam as dimensões ou a intensidade da circunstância considerada pela norma como condição de aplicabilidade. A base de cálculo é a mesma, variando apenas a circunstância normativamente eleita, como condição da aplicação da alíquota.

No caso do IMT, a alíquota não deveria ser progressiva e sim proporcional pois a CRP em nenhum momento previu a progressividade para este imposto, diferentemente da previsão que existe em relação ao IRS.

6. A inconstitucionalidade do IMT com alíquota progressiva por não observância do Princípio da igualdade

Se a CRP quisesse possibilitar a cobrança progressiva do IMT teria feito às expensas, tal como fez em relação ao IRS. Não existindo previsão constitucional da cobrança do IMT através de alíquotas progressivas, não existe respaldo para que o legislador o faça, utilizando-se de interpretação extensiva ou, o que é pior, de analogia.

Efectivamente, o que a Constituição não permitiu, está expressamente proibido, portanto em matéria tributária vige o princípio da legalidade estrita, não sendo lícito ampliar a interpretação a norma constitucional relativa apenas ao IRS, para cobrança progressiva do IMT.

A norma material tributária deve ser interpretada em sentido estrito. Entende-se como interpretação estrita aquela que nem amplia, nem restringe os termos preceituados.

Ademais, o legislador constitucional, sabiamente, não permitiu a cobrança progressiva do IMT justamente pelo facto de que, incidindo este imposto sobre o valor do imóvel alienado ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, há concreta

aplicação ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que recolherá mais imposto, aquele que puder comprar um imóvel mais valioso, a alíquota sendo proporcional e não progressiva temos presente o princípio da igualdade.

A base de cálculo do imposto (valor de venda do imóvel ou valor patrimonial) já está graduada em proporção à capacidade económica do contribuinte, eis que é apurada mediante elementos particulares do imóvel, área, localização, tipo de construção, área construída, conforto e outros.

O legislador tem o dever de diminuir as desigualdades sócias, objectivo que pode ser alcançado por meio da tributação. Ocorre, entretanto, que, mesmo que se considere a tributação como um instrumento à consecução do fim colimado, a progressão de alíquota não é a única ferramenta de que dispões o legislador. O tributo pode alcançar a mesma finalidade se a base de cálculo tiver um tratamento diferenciado, conforme a situação particular de cada sujeito passivo. Ou seja: se os elementos particularizadores forem considerados em outra etapa da formação do tributo.

No caso específico do IMT, na base de cálculo do imposto – valor patrimonial ou valor de venda – já estão computados factores por meio dos quais é avaliada a capacidade contributiva, tais como localização do imóvel, metragem do terreno, melhorias. Todos esses elementos são suficientes para individualizar a situação do contribuinte, diferenciando aquele que tem um património mais sólido, daquele que tem apenas o suficiente para adquirir um imóvel modesto.

Na base de cálculo do IMT já foi considerada a situação particular do contribuinte, já foi mensurada sua capacidade contributiva.

Em resumo, verifica-se que o IMT deve ser cobrado através de uma alíquota única, que incide sobre uma base imponible variável, estará sempre sendo atendido o princípio em análise, já que o valor a ser recolhido será directamente proporcional ao valor do imóvel – graduado de acordo com os critérios particulares deste – portanto, em perfeita conformidade com o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade.

7. Conclusão

O princípio da igualdade é um princípio constitucional fundamental. Trata-se de direito público subjectivo de tratamento de igualdade de todos os cidadãos do Estado.

Seria, portanto, completamente ilógico, se a Constituição consagrasse instituições que violassem o princípio fundamental da igualdade. Esta é a base de todos os demais princípios e condiciona a própria função legislativa.

O princípio da igualdade deve expressar, portanto, em todas as manifestações do Estado, seja na elaboração da lei como na sua aplicação. A norma deve apresentar um carácter hipotético a fim de atender o princípio da igualdade, ou seja, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deverá ser a mesma.

É justo e jurídico, portanto, que quem, em termos económicos, tem muito, pague, **proporcionalmente**, mais imposto do que quem tem pouco.

O princípio da capacidade contributiva está restrito à matéria tributária, enquanto o princípio da igualdade abrange toda a ordem jurídica.

Diante de todo exposto, demonstrada está a necessidade da análise referente do princípio da igualdade em relação à inconstitucionalidade da alíquota progressiva do IMT bem como de qualquer estudo jurídico. Como observado em toda a exposição conclui que a alíquota do IMT deveria ser proporcional e não progressiva, pois assim estaria de acordo com o princípio da capacidade contributiva e consequentemente ao princípio da igualdade.

8. Bibliografia

AMARO, Luciano

Direito tributário brasileiro, editora Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo

República e Constituição, 3ª edição, Malheiros Editores.

BANDEIRA DE MELLO, Celso António

O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3ª edição, editora RT, SP, 1998.

BARROS CARVALHO, Paulo de

Curso de Direito Tributário, 3ª edição, Editora Saraiva, SP.

BECKER, Alfredo Augusto

Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição, Editora Lejus, 1998.

CARRAZA, Roque António

Curso de Direito Constitucional Tributário, Ed. Revista dos tribunais 1991.

COSTA, José Manuel Cardoso da

Curso de Direito Fiscal, Livraria Almedina, Coimbra, 1970

CUNHA, Paulo

Do Património I, Lisboa

FALCÃO, Amílcar de Araújo

Fato gerador da obrigação tributária, 2ª edição, Editora revista dos Tribunais, SP, 1971.

GOMES, Nuno Sá

Tributação do Património, Edições Almedina, Coimbra, 2005

GOMES, Nuno Sá

Manual do Direito Fiscal, Volume I, (12ª edição), 2003, Rei dos Livros

GOMES, Nuno Sá

A incidência da Sisa – Princípios Gerais, CTF

LEITÃO, Luís Menezes

A conformidade com a Constituição da nova fórmula de determinação do Valor Patrimonial Tributário dos prédios urbanos, Fisco, nº 113/114, 2004, Ano XV.

LIMA GONÇALVES, J. A.

Isonomia na norma tributária, editora Malheiros, 1993

MACHADO, Hugo de Brito

Curso de Direito Tributário. Rio. Editora Forense, 1981.

NABAIS, José Casalta

As bases Constitucionais da reforma da tributação do património, Fisco nº 111/112.

RIBEIRO, Bárbara Quintela e LIMÃO, Ricardo Sérgio

Manual dos Impostos, teoria e prática, Editora Terramar, 2005

TEIXEIRA, António Braz

Princípio de Direito Fiscal, Vol. I, Almedina