

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

CAROLINA PRADO VON ZUBEN

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E
DOAÇÕES - ITCMD

SÃO PAULO

2016

CAROLINA PRADO VON ZUBEN

**PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*
E DOAÇÕES - ITCMD**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ms. Rangel Perrucci Fiorin

SÃO PAULO

2016

CAROLINA PRADO VON ZUBEN

**PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS*
E DOAÇÕES - ITCMD**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ms. Rangel Perrucci Fiorin

Aprovada em 02/12/2016

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Rangel Perrucci Fiorin - Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Aos meus pais e à Regina, que sempre estão ao meu lado e que me inspiram a ser uma pessoa melhor.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, aos professores do curso de Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie, por terem contribuído na minha formação e por todos os ensinamentos.

Agradeço, em especial, ao professor e orientador Rangel Perrucci Fiorin, pela oportunidade e por sempre se mostrar presente em me ajudar.

Aos colegas e amigos do Mackenzie, por compartilharem momentos de muita dedicação, assim como por terem feito destes últimos cinco anos uma fase mais leve e alegre.

Aos queridos Pedro Paulo, Paula e Rafael, por todo o companheirismo e apoio.

À Regina, pelo amparo e incentivo, bem como pelos cuidados de mãe.

Sobretudo aos meus pais e minha avó, Letycia, Marcelo e Maria Olívia, pelo carinho, pela compreensão e pelo apoio incondicional.

*Tudo quanto te vier à mão para fazer, faze-o
conforme as tuas forças.*

Eclesiastes 9:10

RESUMO

A presente monografia propõe-se a estudar a mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doações (ITCMD), à luz do artigo 145, § 1º da Constituição Federal. Assim, objetiva-se realizar um estudo doutrinário acerca dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, bem como analisar as recentes decisões sobre o tema, a fim de se identificar ambos os posicionamentos e seus respectivos argumentos utilizados pelos ministros para fundamentá-las.

Palavras-chave: ITCMD; capacidade contributiva; progressividade; impostos reais; impostos pessoais.

ABSTRACT

This paper proposes to study the change in understanding of the Brazilian Federal Supreme Court, regarding the possibility of introduction to progressive tax rates for “*Causa Mortis* Transfer of Real Estate Property Tax, and Donation of Any Type of Property or Rights” (ITCMD), under Article 145, § 1, of the Constitution. Therefore, the objective is to conduct a doctrinal study on the ability-to-pay and progressiveness principles, as well as analyze the recent decisions on the subject, in order to identify both the positions and arguments used by the ministers to ground those decisions.

Key words: ITCMD; ability-to-pay; progressiveness; real taxation; personal taxation.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 10 |
| 1. Do Sistema Tributário Nacional: As limitações à competência do Estado para instituir o ITCMD | 11 |
| 2. Princípio da Isonomia Tributária | 18 |
| 3. Princípio da Capacidade Contributiva | 23 |
| 3.1 Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira | 26 |
| 4. Princípio da Progressividade | 31 |
| 4.1 Fundamento constitucional para a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas no ITCMD..... | 36 |
| 4.2 Impostos progressivos: IR, ITR e IPTU..... | 38 |
| 4.3 Súmula 656 do STF: a não progressividade do ITBI..... | 41 |
| 5. A aplicabilidade do Princípio da Progressividade ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD | 43 |
| 5.1 A mudança de posicionamento do STF em relação à progressividade do ITCMD . | 44 |
| 5.2 Posicionamento minoritário - Argumentos contra a constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD..... | 45 |
| 5.3 Posicionamento majoritário - Argumentos a favor da constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD | 48 |
| CONCLUSÃO | 52 |
| BIBLIOGRAFIA | 54 |

INTRODUÇÃO

O tema da progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (“ITCMD”) foi, em diversas vezes, objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal (“STF”). A natureza deste imposto foi analisada em diversas decisões monocráticas, sendo estas proferidas em sentido divergente.

A título exemplificativo, cita-se a decisão monocrática proferida pelo Min. Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário (“RE”) n.º 563.261/RS¹, o qual entendeu pela constitucionalidade da progressividade do tributo em questão, ao passo que o Min. Sepúlveda Pertence, no Agravo de Instrumento (“AI”) n.º 581.154/PE², concluiu pela inconstitucionalidade dessa sistemática fiscal.

Deste modo, conforme os ministros do STF vinham compreendendo em julgados pretéritos, o princípio da progressividade aplicar-se-ia exclusivamente aos impostos de natureza pessoal, vez que apenas tais impostos poderiam “alertar” o Estado quanto à verdadeira capacidade contributiva do sujeito passivo. No entanto, com o julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário (“AgR-RE”) n.º 542.485/RS³ e do RE n.º 562.045/RS⁴, o STF mudou seu posicionamento.

Ante esta superação de entendimento, o objetivo deste trabalho será analisar a mudança da jurisprudência do STF quanto à aplicabilidade do princípio da progressividade, expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, aos impostos de naturezas real e pessoal. Para tanto, analisar-se-á ambas as recentes decisões nas quais restou decidida a progressividade das alíquotas do ITCMD, a fim de identificar os critérios e os argumentos utilizados pelos ministros para fundamentar tais decisões.

No primeiro capítulo, será discorrido acerca do Sistema Tributário Nacional, no qual será feita uma introdução acerca dos conceitos e das previsões constitucionais que serão desenvolvidos ao longo deste trabalho. Ainda neste

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 563.261/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 06/12/2005.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo de Instrumento n. 581.154/PE – Pernambuco. Relator: Min. Cezar Peluso. DJ, 24/05/2005.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 542.485/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 19/02/2013.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 562.045/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 19/02/2013.

capítulo, será abordada a limitação à competência do fisco para a instituição do ITCMD.

Os três capítulos seguintes serão dedicados aos princípios constitucionais da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da progressividade, de modo a fazer uma construção doutrinária acerca de seus conceitos e aplicações, bem como os relacionando entre si e com o tema aqui tratado.

Após, adentrar-se-á na análise do artigo 145, §1º da Constituição Federal e, em seguida, será dedicada uma etapa do trabalho para tratar sobre os impostos de caráter progressivo, quais sejam: o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (“IR”), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (“ITR”), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (“IPTU”), pontuando-se, por fim, a não progressividade do Imposto sobre a Transmissão Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (“ITBI”), conforme inteligência da Súmula 656, do STF.

Em seguida, far-se-á uma análise do dos RE n.º 562.045/RS e do AgR-RE n.º 542.485/RS, estes julgados acerca do ITCMD. Ao final, será definido o nosso posicionamento e exporemos críticas e opiniões pessoais acerca do tema aqui estudado.

1. Do Sistema Tributário Nacional: As limitações à competência do Estado para instituir o ITCMD

O termo “sistema” é comum a diversas disciplinas, remetendo à ideia de “reunião” ou “conjunto”. Significa, de forma abrangente, “conjunto de unidades organizadas de determinada forma para alcançar um fim”⁵, ou, ainda, “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como um todo”⁶.

Para o Direito, “sistema” constitui um conjunto harmônico de princípios e de normas que se relacionam entre si, formando um todo unitário, denominado de sistema jurídico. No âmbito do Direito Tributário, por sua vez, a sistemática de tal disciplina jurídica abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária, utilizadas para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como principal diretriz do Direito Tributário, definindo as diretrizes básicas para regulamentar a relação entre o fisco e o contribuinte, as espécies de tributos, a distribuição e as limitações relativas ao exercício da competência tributária e a repartição de receitas arrecadadas entre os agentes políticos. O sistema constitucional tributário é conduzido, assim, por um conjunto de princípios constitucionais que aparelham o quadro orgânico tributário de normas fundamentais e gerais vigentes em determinado país⁷.

Ao estabelecer tais diretrizes, a Constituição Federal não instituiu tributos – o que é feito mediante lei -, mas conferiu competência aos entes políticos. Neste sentido, a competência tributária é tida como uma aptidão privativa e

⁵ HOUAISS, Antônio. *Míni Houaiss – Dicionário da língua portuguesa*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Moderna, 2009, p. 692.

⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5ª Ed. Curitiba: Editora Positivo, p. 1943.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 8 *apud* MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 28ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 896.

constitucionalmente outorgada aos entes federativos para que estes, por meio de lei, procedam à criação da exação tributária⁸, constituindo poder indelegável⁹.

A Constituição divide, portanto, a cada entidade uma parcela do poder impositivo tributário que lhes foi constitucionalmente atribuído. A despeito disso, destaca-se entendimento de Elisabeth Nazar Carrazza¹⁰:

Em matéria tributária, cumpre salientar que o legislador constituinte pátrio, ao cuidar do sistema tributário, adotou a técnica de prescrever de modo exaustivo as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Estabeleceu, pois, um sistema rígido de distribuição de competências.

Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas uma parcela desde poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam o seu exercício.

Note-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a atender uma rígida distribuição de competências para a instituição de tributos, consoante expressa delimitação constitucional. Uma vez estabelecido um sistema tributário rígido, estão fixadas todas as regras da tributação, evitando-se conflitos de competências.

Assim, a cada ente foi conferida uma competência privativa. Destaca-se que tão somente à União foi conferido o exercício da competência residual ou supletiva, desde que não configurada a hipótese de bitributação. Quanto aos demais entes políticos, contudo, devem estes observar estritamente a divisão de competência estabelecida pela Constituição Federal, a qual está prevista,

⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 389.

⁹ Quanto à expressão “poder de tributar”, diverge-se em relação a alguns autores. Neste trabalho, entende-se que uma relação tributária não constitui mera relação de poder, qual seja, um aspecto da soberania estatal, estando adstrita à sua vontade. Compreende-se por relação tributária, na verdade, uma relação jurídica, ou seja, aquela subordinada a regras preestabelecidas. No entanto, por uma questão de fidelidade às obras que embasaram este trabalho e em respeito aos termos utilizados por seus autores originais, mantem-se a expressão “poder” no decorrer do texto. Em sentido divergente ao tratado neste trabalho, conferir MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª Ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2015, pp. 27- 28.

¹⁰ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *IPTU e Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª Ed. São Paulo: Quartin Latin, 2015, p. 24.

respectivamente em relação aos entes políticos, nos artigos 153, 155 e 156¹¹ do texto constitucional.

No caso do ITCMD, imposto objeto de estudos deste trabalho, verifica-se que a Constituição Federal conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para a sua criação, modificação e extinção, consoante se depreende do artigo 155, inciso I, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

A situação de fato que enseja a sua instituição abrange, pois, quaisquer bens ou direitos, relativos à *causa mortis* e doação, devendo ser regulada por meio de lei complementar nas situações em que o doador ou o *de cujos*, respectivamente, ser ou ter sido domiciliado no exterior, ou, apenas na segunda hipótese, ter seu inventário processado no exterior. Aqui, verifica-se que a Constituição também especificou a espécie normativa competente para a instituição de tributos, configurando outra medida limitante da competência tributária.

¹¹ Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Além disso, a lei complementar também tem a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, consoante disposição do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal¹², cabendo a ela, assim, o esclarecimento da sua regra de incidência.

Apesar de o Código Tributário Nacional possuir o *status* de lei complementar, suas disposições são insuficientes para a definição de seus conceitos fundamentais, pois, à época de sua edição, o ITCMD ainda não possuía previsão constitucional. Contudo, não há, até o momento, lei complementar nacional regulamentadora deste imposto.

Isto porque, o exercício da competência tributária não é uma imposição constitucional. Em outras palavras: o ente tributante é livre para exercê-la, ou não. No caso do ITCMD, por sua vez, embora o legislativo não tenha editado lei regulamentando o tema, os Estados e o Distrito Federal estão autorizados a exercer a competência legislativa concorrente estabelecida no artigo 24, inciso I, e parágrafos da Constituição Federal¹³. É o caso, por exemplo, do Estado de São Paulo, que o fez por meio do Decreto n.º 46.655, de 1º de abril de 2002.

Outra limitação estabelecida à competência estadual constitui na fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal, prevista no artigo 155, §1º, inciso IV, da Constituição Federal. Neste ponto, os Estados e o Distrito Federal estabelecem as alíquotas a serem adotadas na arrecadação, estando submetidos à observância à alíquota máxima fixada (atualmente de 8%, conforme a Resolução n.º 9, de 5 de maio de 1992).

¹² Artigo 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

¹³ Artigo 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Contudo, em nenhum momento, a Constituição expressamente previu a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD, em atenção ao teto fixado pelo Senado Federal. Tal possibilidade foi construída pela jurisprudência pátria, o que será discutido oportunamente neste trabalho.

Não obstante esta clara divisão de competências, deve-se destacar que o exercício da competência tributária, apesar de rígido, não é absoluto. A própria Constituição Federal impôs limites ao exercício da competência tributária dos respectivos entes, objetivando restringir a invasão do fisco à propriedade privada.

Verifica-se, deste modo, que a Constituição assegurou aos contribuintes que o poder de tributar fosse exercido de forma equilibrada, de modo a não proporcionar danos à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Para tanto, a Constituição previu duas espécies de limitações, subdivididas em imunidades e princípios¹⁴.

A primeira delas constitui uma vedação constitucional para aplicação da norma tributária, eis que a competência de tributar certos bens, pessoas ou serviços é suprimida pela própria Constituição Federal, permanecendo os entes federativos impedidos de realizar tal competência. Neste sentido, impede a cobrança de impostos, de modo que a atividade legislativa ordinária é inibida e o tributo sequer chega a nascer.

Não se confundem, pois, com isenção, a qual é formada pela legislação infraconstitucional. Atua diretamente no exercício da competência tributária, já que esta somente poderá ser concedida por quem detém a competência.

Aqui, a criação do tributo não está restrita ao fato gerador, e o tributo chega a ser constituído. Neste caso, a lei cria tributos, podendo realizar a retirada parcial desse mesmo tributo que a própria lei criou. É, portanto, uma dispensa legal ao pagamento do tributo.

Traçando um paralelo, a imunidade é estabelecida no âmbito constitucional, não podendo ser modificada, vez que se trata de cláusula pétrea,

¹⁴ Para ALIOMAR BALEEIRO, as imunidades são definidas como limitações constitucionais ao poder de tributar, assim como também o são os princípios. Portanto, considera-se neste trabalho imunidades e princípios como subdivisões das limitações ao exercício da competência tributária (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 226).

enquanto a isenção vigora no âmbito infraconstitucional, podendo ser modificada ou revogada a qualquer tempo.

Ao contrário da imunidade, os princípios, por sua vez, são disposições fundamentais e irradiam sobre as mais diferentes normas, passando a servir de critérios para a sua exata compreensão e inteligência. Definem a lógica e a racionalidade do sistema jurídico, conferindo-o harmonia como um todo unitário¹⁵.

Portanto, os princípios são dotados de generalidade, condicionando a interpretação das normas contidas no sistema jurídico a uma determinada lógica, a partir da fixação de diretrizes¹⁶. Assim, não só restringem os excessos, como também fixam critérios de atuação do Poder Público e obriga-o a agir para não se mostrar silente diante das contorções da realidade.

Neste mesmo sentido, os princípios constituem, na posituação de modelos jurídicos no texto constitucional, consoante entendimento do Ministro Celso de Mello, verdadeiras limitações à competência do Poder Público para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. O seu desrespeito configura um desequilíbrio sistêmico, além de romper a harmonia das relações entre os indivíduos e o Estado, as quais já se mostram desiguais por si. Enquanto fundamentais, subordinam a configuração dos direitos individuais e coletivos¹⁷.

No entanto, como dito, não só possuem a função primordial de restringir a imoderada aplicação do poder do Estado, como também, atuam de forma positiva como meio de promover a concreta realização dos direitos e garantias assegurados pela Constituição Federal. Buscam impedir, desta forma, a atitude abstentiva do Estado ante as desigualdades sociais¹⁸.

Entende-se que os princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a imposição tributária do Estado. Neste viés, pode-se afirmar que o poder de tributar do Estado sofre limitações que são tratadas como nítidas cláusulas pétreas. Assim, é impossível, sob a ótica da atual Constituição Federal, que tais restrições ao poder arrecadatório do Estado sejam expurgadas do sistema jurídico brasileiro.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do Direito Administrativo*. São Paulo: RT 1980, p. 230.

¹⁶ ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 24.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 346.084/PR – Paraná. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ, 09/11/2005.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, p. 137 *apud* ELISABETH CARRAZZA, *Ibid.*, p. 45.

Conforme acima apresentado, a Constituição estabeleceu diversas medidas que visam modelar o poder de tributar. Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹⁹, o Sistema Tributário Nacional é regido por uma complexa aparelhagem de freios e contrapesos, que circunscrevem o alcance do poder de tributar do Estado ante aos excessos de disparidades proporcionados pela economia em detrimento dos direitos individuais do contribuinte.

Dentre as limitações ao poder de tributar, destacamos três princípios fundamentais, os quais centralizam a reflexão acerca da possibilidade de instituição de alíquotas progressivas do ITCMD. Postas tais considerações iniciais, passa-se, a seguir, à análise aprofundada de tais princípios, a saber: isonomia, capacidade contributiva e progressividade.

¹⁹ BALEEIRO, op. cit. p. 2.

2. Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da igualdade sobreveio com a ideia de tratamento igualitário conferido a todos os cidadãos pelo Estado de Direito, consubstanciado na extinção de qualquer espécie de privilégios e distinções entre os homens, na abolição de uma sociedade de ordens. Surge, na concepção contratualista de Jean-Jacques Rousseau, com o estabelecimento do pacto social, no qual os cidadãos são tratados sob as mesmas condições e, assim, passam a usufruir os mesmos direitos²⁰.

No nosso ordenamento jurídico, o princípio da igualdade foi genericamente consagrado no artigo 5º da Constituição Federal²¹. Note-se que, ao fazê-lo desta forma, o legislador constituinte concedeu a ele o *status* de garantia individual.

No entanto, tal regra não consiste na instituição ou na aplicação fria e literal da norma jurídica. Apesar de todos os homens nascerem livres e iguais em direitos perante a lei, há de se considerar que, no mundo fático, existem desigualdades que decorrem da própria natureza humana. Isso porque, o livre desenvolvimento econômico propicia as desigualdades na distribuição de renda e de patrimônio.

Por isso, o engessamento da interpretação jurídica do princípio da igualdade, idealizada no vago plano da abstração, penalizaria os desassemelhados quando postos a uma mesma situação de fato, ao passo em que determinado direito não atenderia necessariamente às suas especificidades.

Por tal motivo, permite-se a interpretação clássica do conceito de *igualdade relativa*. Idealizada por Aristóteles e propagada por Rui Barbosa²², a igualdade relativa reflete a necessidade da existência de uma igualdade uniforme e essencial a todos os cidadãos, materializando-se no ato de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam.

²⁰ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Du Contrat Social ou Principes du Droit Politique*, p. 17 *apud* ELISABETH CARRAZZA, *op. cit.*, p. 27.

²¹ Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (...).

²² BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. São Paulo: [s.e.] Arcádia, 1944, pp. 10-11 *apud* SABBAG, *op. cit.*, p. 135.

Sendo assim, é plenamente possível a instituição de tratamento diferenciado, desde que haja um motivo justo, jurídico-racional e pertinente para justificar a atitude discriminatória, a fim de não se atribuir iguais condições a todos, vez que estes se mostram diferentes. Neste viés, destaca-se entendimento de Alexandre de Moraes²³:

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é existência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra finalidade acolhida pelo direito, sem que se esqueça, porém, como ressalvado por Fábio Konder Comparato, que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada, não só por meio de leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação social.

Para o autor, a desigualdade na lei é produzida quando a norma distingue de forma arbitrária um tratamento específico a determinadas pessoas. Assim, para que haja diferenciações normativas, é indispensável a existência de uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, visando obter uma relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade almejada.

Neste mesmo sentido, em se tratando da atuação do Estado para promover a igualdade no plano fático, Tercio Sampaio Ferraz Jr.²⁴ defende que a discriminação é admitida como a exigência de uma desigualdade real entre os homens, de modo que a igualdade se encontra pautada em duas vertentes, quais sejam, no seu aspecto positivo e no seu aspecto negativo.

Conforme seu entendimento, a vertente negativa remete ao conceito atribuído pela letra crua do artigo 5º do texto constitucional, no sentido da exigência de não discriminação política, jurídica, religiosa, sexual, racial. No plano positivo, no

²³ MORAES, op. cit., p. 35.

²⁴ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Constituição de 1988 – Legitimidade, Vigência e Eficácia, Supremacia*. São Paulo: Ed. Atlas, p. 32 *apud* ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 21.

entanto, aponta o papel do Estado em relação à “igualdade dos pontos de partida”, como poder-dever de alavancar equalização de possibilidades, de oportunidades e de participação social.

O mesmo raciocínio se aplica ao plano da ordem econômica e social, no qual o Estado tem o poder-dever de corrigir as desigualdades socioeconômicas. Frisa-se, aqui, que a própria Constituição Federal de 1988 elencou, em seu artigo 3º, inciso III, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil reduzir as desigualdades sociais e regionais²⁵.

Por tais razões, a doutrina sustenta que a aplicação formal da igualdade perante a lei, por si só, é insuficiente, devendo tal princípio ser compreendido apenas como um pilar do princípio da isonomia. Para Hugo de Brito Machado²⁶ e Eduardo Sabbag²⁷, por exemplo, o princípio da isonomia é compreendido por duas vertentes: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (ou através da lei).

O primeiro caso se refere à substituição do governo dos homens pelo governo das leis, de modo que a isonomia se aproxima do conceito de legalidade. Constitui uma lógica estritamente formal, um imperativo hipotético da norma jurídica, não regulando a situação concreta a partir das condições individuais de cada sujeito. É, assim, dirigida ao operador do Direito, o qual se vê no dever de aplicar a lei de forma uniforme, destinando-a a todos os que realizarem a conduta descrita na norma.

Já a segunda, por sua vez, se volta diretamente ao legislador, o qual deverá, no exercício do poder-dever do estado, editar a norma adequada ao imperativo constitucional concernente à promoção da isonomia.

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da igualdade tributária (ou princípio da isonomia²⁸) está consolidado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal. É ver:

²⁵ Artigo 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

²⁶ MACHADO, op. cit., p. 281.

²⁷ SABBAG, op. cit., pp. 136-137.

²⁸ Neste trabalho, empregar-se-á o princípio da isonomia como sinônimo de igualdade tributária.

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

II - instituir tratamento desigual entre 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.

Ao passo em que o artigo 5º estabeleceu a igualdade ampla a todos os destinatários deste direito, o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal direcionou estritamente o conceito de igualdade à seara tributária, vedando a instituição de lei pelos entes políticos que conferisse tratamento diferenciado entre os contribuintes, de modo a ensejar discriminação arbitrária. No entanto, conforme já afirmado acima, a igualdade tributária propagada pela Constituição Federal não objetiva o tratamento a todos de modo idêntico pelas normas jurídicas.

Vale dizer, a verdadeira igualdade tributária parte do pressuposto da existência de desigualdades reais, aferíveis por meio de critérios lógicos e previamente fixados²⁹. Assim, quando atendido tais critérios, em momento algum, pois, deverá ser confundida com um ato discriminatório ou arbitrário.

Em outras palavras, a igualdade tributária permite que o legislador estabeleça diferenças jurídicas, buscando conferir tratamento paritário entre contribuintes desassemelhados. Está, portanto, intimamente ligado à ideia de justiça tributária. Neste ponto, oportuno destacar entendimento de Klaus Tipke e Douglas Yamashita³⁰:

As Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética. Elas partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo ou injusto. A Constituição Brasileira declara-se por “uma sociedade livre, justa e solidária” [art. 3º, I, CF/88]. A Constituição Alemã não contém qualquer declaração *expressis verbis* em favor da justiça, mas estatui – assim como a Constituição Brasileira – o direito fundamental à igualdade perante a lei. Tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe, porém, um critério adequado de comparação, um *tertium comparationis* orientado na justiça. Se não houvesse critério adequado de comparação o princípio da igualdade não poderia ser um produto da justiça. Contudo, é amplamente aceito que o princípio da igualdade seja um produto da justiça.

²⁹ ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 43.

³⁰ KLAUS, Tipke; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2002, p. 21.

Os autores supramencionados concluem este raciocínio por não haver um critério uniforme para se definir justiça para todo o Direito. O próprio princípio da isonomia, nos termos em que estabelecido na Constituição Federal, não fornece o critério adequado para fixação de um tratamento jurídico desigual, constituindo verdadeiro “cheque assinado em branco”. Desse modo, defendem que cada ramo tenha o seu próprio critério pré-definido, consoante finalidade de regulamentação da matéria (justiça adequada à matéria).

Ante as considerações acima expostas, entende-se que o conteúdo literal do princípio da isonomia não reflete os ideais da justiça tributária. Faz-se necessária adoção pelo legislador de normas juridicamente distintas e destinadas especificamente a cada contribuinte, em virtude de suas especificidades, numa releitura do conceito de igualdade, a partir da máxima “igualdade através da lei”.

No entanto, para que tais normas não passem a ser arbitrárias e se confundam com uma espécie de privilégio odioso, devem respeitar critérios de distinção preestabelecidos. Os critérios de discriminação justa devem adotar uma conexão lógica, sob pena de afronta ao próprio princípio da isonomia.

A questão que se põe em pauta é definir quais critérios autorizam distinguir pessoas e situações. É dentro desse contexto em que se insere o princípio da capacidade contributiva, que será analisado a seguir.

3. Princípio da Capacidade Contributiva

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva foi consagrado no artigo 145, §1º da Constituição Federal, com a seguinte redação:

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.

Conforme visto anteriormente, a igualdade tributária admite fatores de discriminação, quando definidos com conexão lógica. No Direito Tributário, o critério que mensura essa igualdade ou desigualdade é a capacidade contributiva.

Segundo este princípio, a capacidade contributiva é definida como a capacidade de pagar impostos³¹, a aptidão para arcar com o ônus tributário. Nota-se que o princípio da capacidade contributiva está intimamente vinculado ao princípio da isonomia, constituindo sua “inexorável e necessária consequência”³².

Contudo, ressalta-se que estes princípios possuem conteúdo diverso³³. Na medida em que a isonomia busca atingir, como dito no capítulo anterior, por meio de distinções jurídicas, um ideal de justiça fiscal entre os contribuintes naturalmente desiguais, a capacidade contributiva constitui, nas palavras de Roque Antônio Carrazza³⁴, o mecanismo mais eficaz para que se efetivamente alcance a cobiçada justiça fiscal, consubstanciando em um critério para a aplicação da igualdade tributária.

Em termos econômicos, essa desigualdade entre os contribuintes é traduzida na distribuição de riquezas na sociedade, de modo que um determinado

³¹ KLAUS; YAMASHITA, op. cit, p. 26.

³² GREGÓRIO, Argos. *A Capacidade Contributiva*. 1ª Ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011, p.62.

³³ Há, no Direito Brasileiro, duas correntes que relacionam os princípios da isonomia à capacidade contributiva. A primeira delas defende que ambos os princípios são independentes, enquanto a segunda sustenta que a capacidade contributiva é o critério de aplicação da igualdade tributária, prevista no artigo 150, II da Constituição Federal. Adota-se a segunda corrente, compreendendo que a capacidade contributiva denota complementação de seu conteúdo. (ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 79)

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 104.

contribuinte não dispõe dos mesmos recursos que outro, o que o põe em uma situação de disparidade. Assim, se a capacidade contributiva não fosse empregada como preceito lógico para se aferir a real possibilidade do contribuinte dispor de sua renda, aplicar-se-ia, alternativamente, um imposto que subtrai o mesmo montante tanto dos economicamente favorecidos, quanto dos menos beneficiados.

Admitir-se-ia, pois, a equivocada aplicação do princípio do imposto *per capita*. Sobre o assunto, destacam-se comentários de Klaus Tipke e Douglas Yamashita³⁵:

Um imposto *per capita* não leva em consideração o mínimo existencial arraigado na dignidade humana. Um princípio que subtrai o mesmo montante, tanto de ricos como de pobres também não é conciliável com o princípio do Estado Social. Aliás, as necessidades financeiras de um Estado não são sequer atendidas se os ricos não devem pagar mais do que aquilo que os pobres podem contribuir, ou se sobrecarregaria completamente as classes mais pobres. Mas também dos pobres pode-se retirar apenas aquilo que eles têm.

Outra alternativa demonstrada pelos autores seria a aplicação inversa do princípio da capacidade contributiva, conforme preconiza o princípio da equivalência. Segundo tal preceito, o imposto é comparado a um preço pago pelos contribuintes em contrapartida aos serviços prestados pelo Estado à coletividade ou a um indivíduo.

Dessa forma, considerando que os economicamente menos favorecidos dependem mais das contraprestações estatais do que os que possuem maiores riquezas, maior seria a parcela de impostos pagos por aqueles. Continuam os mesmos autores:

O princípio da equivalência também não é praticável, de um lado porque a vantagem individual de alguém por serviços estatais (pense-se na vantagem da Polícia ou do Exército) dificilmente pode ser calculada (avaliada), de outro lado porque impostos deveriam ser cobrados também daqueles que não dispõe dos meios necessários (...).

A inversão do princípio (“todos pagam impostos na proporção inversa à sua capacidade contributiva”) seria inaceitável sob o aspecto do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva não fere direito fundamental nenhum. Os críticos desse princípio não costumam indicar qualquer outro princípio mais justo. A realização do princípio

³⁵ KLAUS; YAMASHITA, op. cit., pp. 26 – 27.

da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado.

Ou seja, para fins de se materializar a isonomia, quem muito tem deverá pagar mais impostos do que aquele que pouco tem. Assim, o recolhimento de impostos se dá de acordo com a respectiva capacidade de pagar. A despeito disso, importante ressaltar ensinamentos de Roque Antônio Carrazza³⁶:

Dando curso à ideia, é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas das pessoas políticas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades econômicas de cada uma. Realmente, seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e à própria garantia do mínimo existencial, que os pobres e os milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos, até porque aqueles não têm capacidade contributiva. (...)

Nesse sentido, como é fácil notar, o princípio da capacidade contributiva está conectado ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que podem devem pagar impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não podem fazê-lo, pois isso privaria estes últimos do mínimo existencial a uma existência digna.

A capacidade contributiva se revela, então, um importante critério para a justiça distributiva consagrado em matéria tributária, vez que atribui possibilidades reais ao sujeito passivo. É, portanto, a equitativa divisão das despesas, tomando por base a capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

Em um plano horizontal, a equidade se revela na ideia de tratamento isonômico aos que se encontram no mesmo patamar econômico e, portanto, os contribuintes possuem a capacidade de pagar a mesma quantidade pecuniária.

Em um plano vertical, contudo, os contribuintes possuem desigual capacidade de pagar, retomando a necessidade de atribuir tratamento desigual aos desiguais, desde que a partir de critérios lógicos previamente definidos. Neste ponto, o legislador dispõe de diversas ferramentas para a concretização de tais ideais isonômicos, como, por exemplo, a adoção da progressividade, da qual trataremos no capítulo seguinte.

Assim, para que o legislador possa distinguir as disparidades existentes no mundo fático e, após, estabelecer critérios específicos de tributação

³⁶ ROQUE CARRAZZA, op. cit., p. 103.

distintos, para então promover a justiça fiscal, faz-se necessário aferir a verdadeira riqueza de cada contribuinte, o que se faz mediante exteriorização da capacidade contributiva, individualmente. Tal exteriorização é denominada, nas palavras de Elisabeth Nazar Carrazza, como “fatos-signos presuntivos de riqueza”³⁷.

3.1 Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira

Antes de prosseguir com o estudo acerca do princípio da progressividade, passe-se, primeiro, a realizar a diferenciação entre alguns conceitos, os quais são relevantes para o entendimento da discussão analisada neste trabalho, quais sejam, capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira.

O artigo 145, §1º da Constituição Federal associou a capacidade contributiva ao termo “capacidade econômica”. Apesar de parecer, a partir de uma primeira leitura superficial, terem sido empregados pelo legislador constituinte como equivalentes, tais conceitos são, no entanto, distintos.

Menciona-se³⁸, ainda, a expressão “capacidade financeira”, a qual igualmente não se confunde com o princípio aqui estudado. Por isso, para se evitar interpretações equivocadas, passa-se a estudar tais conceitos com maior precisão.

Em primeiro lugar, conforme visto acima, reconhece-se o conceito de capacidade contributiva como sendo capacidade de pagar impostos, atendendo-se progressivamente à aptidão de cada contribuinte para tanto. Pode ser traduzida como uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, na qual este está juridicamente obrigado ao pagamento da exação tributária.

Além disso, a capacidade contributiva remete à ideia de comparabilidade, na medida em que apenas poderá se verificar as disparidades existentes na sociedade ao se comparar os contribuintes entre si. Sendo assim, cada qual contribuirá na exata medida que obtém riquezas. Por outro lado, quem nada possui, não contribuirá.

Em outras palavras, ao passo em que os impostos são, segundo a capacidade contributiva, cobrados progressivamente em relação à aptidão dos

³⁷ ELISABETH CARRAZZA, op. cit., pp. 65 - 70.

³⁸ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. 1ª Ed. São Paulo: Editora Dialética, 1997, p. 33.

contribuintes de pagá-los, quem nada tem a dispor de seu patrimônio não pagará impostos, ou seja, este sujeito não possui capacidade contributiva.

No entanto, o fato de um determinado indivíduo não possuir renda suficiente para dispor seu patrimônio ao fisco, não significa dizer que não possui renda alguma. Aqui, passa-se a esclarecer o conceito de capacidade econômica.

A capacidade econômica constitui na aptidão dos indivíduos para obter riquezas, exteriorizadas sob a forma de renda, consumo ou patrimônio³⁹. Portanto, é aquela evidenciada por uma pessoa que não se encontra na condição de sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária.

Assim, a capacidade econômica está diretamente relacionada a duas situações distintas: ao “mínimo vital” e ao princípio do não confisco⁴⁰. Passa-se, então, a breves considerações quanto ao primeiro dos institutos.

Corolário do princípio da dignidade da pessoa humana, o mínimo vital traduz-se na quantidade de riqueza mínima da qual o indivíduo necessita dispor para a manutenção de suas necessidades básicas e de sua família, não podendo ser tangível por impostos⁴¹.

Assim, um sujeito é economicamente capaz, pois possui renda ou patrimônio. No entanto, se a renda ou patrimônio que possui é indispensável para que o indivíduo possa sobreviver, de modo que empregará toda esta riqueza para o seu sustento, este mesmo sujeito não poderá pessoalmente exercer a capacidade contributiva.

Deste modo, quem detém capacidade econômica detém, de fato, certa riqueza. No entanto, tal riqueza pode ser suficiente apenas para satisfazer as suas necessidades vitais (alimentação, vestuário, remédios, etc.). Neste caso, o

³⁹ CONTI, op. cit., pp. 35 – 36.

⁴⁰ José Maurício Conti apresenta, ainda, uma terceira situação. Esta última situação releva-se na hipótese de um determinado sujeito não possuir vínculos tributários com o fisco, independentemente de seus ganhos econômicos superarem o mínimo vital. Neste caso, não se fala em carência econômica ao ponto do fisco não estar legitimado a exigir uma parcela de sua renda ou patrimônio. Como exemplo, cita um estrangeiro, que usufrui renda e, portanto, detém capacidade econômica. Contudo, este estrangeiro não detém capacidade contributiva, pois sequer possui relação jurídico-tributária com o fisco do país pelo qual transita, eis que um mero visitante. No entanto, apesar se exporá acerca de duas delas, a seguir apresentadas, pois relacionadas ao escopo deste trabalho (CONTI, *Ibid.*, pp. 35 – 36).

⁴¹ SABBAG, op. cit., pp. 156- 157.

sujeito deterá unicamente capacidade econômica, contudo não terá capacidade contributiva. Neste sentido, afirma Aliomar Baleeiro⁴²:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, II e IV, da Constituição.

Por isso, em se tratando de justiça fiscal, há de se dizer que os impostos apenas alcançam a capacidade contributiva, e não a capacidade econômica do contribuinte. Sobre o assunto, destaca-se, novamente, colocação feita por Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁴³:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.

Portanto, para esta primeira situação, a capacidade econômica compreende o patrimônio do sujeito passivo indisponível ao fisco. Assim, a capacidade contributiva apenas se inicia quando o montante de riquezas do

⁴² BALEEIRO, op. cit., p. 693.

⁴³ KLAUS; YAMASHITA, op. cit., p. 34.

contribuinte supera as suas despesas destinadas à própria subsistência e a de sua família.

Em uma segunda situação, neste mesmo sentido, se atingida a capacidade econômica do sujeito passivo, estar-se-ia diante de uma exação confiscatória. Previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal⁴⁴, o princípio da não confiscatoriedade proíbe que os contribuintes recolham tributos além de suas possibilidades econômicas.

Entende-se que o imposto se torna confiscatório quando ultrapassa a capacidade contributiva do sujeito passivo, usurpando-lhe o patrimônio e, conseqüentemente, aniquilando e inviabilizando o exercício de suas atividades habituais. Quando esta situação de excesso ocorre, lesiona-se a capacidade econômica.

Por este motivo, partilha-se do entendimento de Antônio Roque Carrazza⁴⁵, ao defender que o imposto confiscatório molesta o mínimo de existência. É ver:

Confiscatório, portanto, é o imposto que não revela a *capacidade contributiva* da pessoa que o suporta – o que se dá, por exemplo, sempre que a base de cálculo a exação extrapola sua regra-matriz. Sempre que este fenômeno ocorre resta ferido o *mínimo vital*, isto é, a porção de riqueza que garante ao contribuinte e seus dependentes uma existência digna de cidadão.

Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e não da confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o *mínimo vital* a que estamos a aludir.

Neste sentido, a capacidade econômica refere-se à parcela não tributável pelo fisco, sob pena tanto de se atingir o mínimo vital, tanto de se restar caracterizado o confisco, consubstanciado na violação ilegítima do direito de propriedade. Novamente, vê-se que a capacidade contributiva é uma especificidade da capacidade econômica.

Por fim, em relação ao conceito de “capacidade financeira”, passa-se a tecer breves comentários. A “capacidade financeira” está relacionada à liquidez

⁴⁴ Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

⁴⁵ ROQUE CARRAZZA, op. cit. 121.

de um de indivíduo para saldar obrigações, considerando-se a disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados.

Desta forma, o contribuinte que tem capacidade contributiva – e, portanto, capacidade econômica - pode indispor de recursos para arcar com determinada exação tributária, o que significa dizer não possuir capacidade financeira.

Ao observar os três conceitos acima, verifica-se que a expressão “capacidade econômica” faz referência às ciências econômicas e financeiras, enquanto as definições de “capacidade contributiva” e “capacidade financeira” possuem natureza estritamente jurídica.

Portanto, ao fazer uso da expressão “capacidade econômica” no artigo 145, § 1º da Constituição, o legislador originário prestigiou, na verdade, a “capacidade contributiva” do sujeito passivo, eis que objetivou se referir às suas aptidões de pagar. Não obstante este suposto equívoco deve-se considerar que, ao mencionar “capacidade econômica do contribuinte”, o legislador tornou mais preciso o conceito, compreendendo apenas a capacidade econômica sujeita à tributação.

4. Princípio da Progressividade

Como dito outrora, a tributação se dá consoante à capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Assim, ao ser exteriorizada a riqueza, fala-se em possibilidades de concretização da capacidade contributiva, a qual se dá por meio de três técnicas distintas: da proporcionalidade, da progressividade e da seletividade.

A primeira delas constitui na aplicação de uma alíquota única sobre uma base de cálculo variável. Em termos práticos, acaba por induzir o desembolso de cada qual de forma proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

É o caso, por exemplo, de se aplicar a mesma alíquota de 10% sobre duas rendas (bases de cálculo) distintas: uma equivalente a R\$1.000,00, enquanto outra equivalente a R\$100.000,00. Ao final, cada contribuinte pagaria, proporcionalmente, R\$100,00 e R\$10.000,00, respectivamente⁴⁶.

Já a técnica da progressividade, em contrapartida, refere-se à ideia de graduação de impostos: o percentual do imposto cresce à medida que expande a capacidade contributiva, o que, conseqüentemente, acarreta no acréscimo proporcional do imposto. Vale dizer, a progressividade consiste na graduação de alíquotas, conforme se dá o aumento da base de cálculo⁴⁷.

Retomando o exemplo acima, a progressividade se enquadraria na aplicação de alíquotas diferenciadas, consoante à base de cálculo sobre a qual é imposta. Deste modo, aplicar-se-ia uma alíquota de 10% sobre uma base de cálculo equivalente a R\$1.000,00, resultando no recolhimento de R\$100,00, enquanto sobre uma base de cálculo de R\$100.000,00, uma alíquota de 25%, resultando no recolhimento de R\$25.000,00, por exemplo.

Vê-se, então, que a progressividade é consagrada quando se tratar de tributação de indivíduos com capacidades econômicas distintas. Ao se ter uma base de cálculo mais elevada, a alíquota será igualmente mais alta. Acerca da progressividade, articula Aliomar Baleeiro⁴⁸:

⁴⁶ Exemplo adaptado de: SABBAG, op. cit., p. 182.

⁴⁷ MACHADO, op. cit., p. 140.

⁴⁸ BALEEIRO, op. cit., p. 251.

Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais.

Correlacionando os dois instrumentos acima – e levando-se em consideração o exemplo sobre a equidade horizontal e vertical, apresentado no capítulo referente à capacidade contributiva (item 4)⁴⁹ -, pode-se afirmar que a proporcionalidade é aplicada na hipótese de equidade horizontal, ou seja, quando os sujeitos passivos se encontram em situações semelhantes, possuindo a mesma capacidade para pagar impostos.

Por outro lado, a progressividade está relacionada à equidade vertical, na qual os contribuintes possuem realidades distintas entre si, em situação de disparidade e, portanto, não podem – ou não deveriam, por questão de equidade, – arcar com o mesmo ônus tributário. Aqui, verifica-se que as alíquotas variam conforme a maior ou a menor riqueza presumível ou demonstrável do contribuinte, buscando harmonizar as disparidades sociais. Neste sentido, destaca-se colocação de Elisabeth Nazar Cazzarra⁵⁰:

A progressividade, longe de ser danosa ao sistema, é uma das principais formas encontradas para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva jamais se atinge a igualdade tributária. Como quer Geraldo Ataliba, a progressividade “(...) é não só compatível, como induzida pela nossa Constituição”. Trata-se, pois, de uma técnica tributária valiosíssima para a perseguição de diversas finalidades buscadas pelo sistema constitucional – desde finalidades puramente físicas (não obstante as considerações já feitas neste capítulo sobre a utilização da progressividade com esta finalidade), até outras extrafiscais, podendo ser sociais (com a redistribuição de renda) ou econômicas (através da indução de comportamentos).

O mesmo ocorre no tocante às alíquotas regressivas, de modo a permitir que haja uma justa distribuição de encargos tributários. Neste sentido, será

⁴⁹ Conforme afirmado no capítulo 4, entende-se por equidade no plano horizontal a ideia de tratamento isonômico aos que se encontram no mesmo patamar econômico, possuindo estes contribuintes a capacidade de pagar a mesma quantidade pecuniária. No plano vertical, por sua vez, os contribuintes possuem desigual capacidade de pagar, retomando a necessidade de atribuir tratamento desigual aos desiguais, desde que a partir de critérios lógicos previamente definidos.

⁵⁰ ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 120.

instituída uma alíquota menor sobre as riquezas dos menos abastados, ou, ainda, se nada auferir, não será instituída alíquota alguma⁵¹.

A autora supracitada defende, ainda, que não há que se falar em proporcionalidade quando se cobra uma alíquota única de todos os contribuintes - conforme exemplo desenvolvido neste capítulo. Segundo alude, o sujeito passivo economicamente desfavorecido acaba por efetivamente pagar mais tributos do que aqueles em situação vantajosa, apesar de em termos numéricos isso não suceder.

É caso, por exemplo, com os impostos indiretos (incidentes sobre alimentos e bens de consumo). Como as alíquotas progressivas não se aplicam a tais impostos, verifica-se que os menos abastados acabam por suportar uma carga tributária maior do que os economicamente mais beneficiados.

Conforme pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), a décima parte mais pobre do país sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7%. Isso significa que os 10% mais pobres pagam 44,5% a mais de impostos do que os 10% mais ricos, em virtude da extensão da incidência de impostos indiretos⁵².

Além disso, cabe ainda tecer considerações acerca da seletividade. Ao contrário da progressividade, as alíquotas seletivas levarão em consideração a essencialidade de produtos industrializados e das mercadorias e serviços prestados (impostos indiretos), sobre os quais incidem Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), respectivamente. Em nenhum momento se fala, pois, em discriminação de contribuintes, consoantes artigos 5º e 150, inciso I, da Constituição Federal.

O que se tem em pauta, na realidade, é o oferecimento de um tratamento tributário mais benéfico, quando se tributa bens dotados de essencialidade. É o caso, por exemplo, dos produtos que compõe a cesta básica de trabalhadores e das prestações de serviços de transporte intermunicipal e de

⁵¹ Ressalta-se que o conceito de alíquotas regressivas não é uniforme na doutrina. Hugo de Brito Machado conceitua alíquotas regressivas como aquelas que “diminuem na medida em que se aumenta a base de cálculo”. Não se filia, pois, a este entendimento (MACHADO, op. cit., p. 140).

⁵² Disponível em: <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/ipea-pobres-pagam-44-5-mais-impostos-do-que-ricos/>>. Acesso em: 24/10/2016.

comunicação. Sobre o assunto, destaca-se entendimento de Roque Antônio Carrazza⁵³:

Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores demais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha. Demais disso, na medida em que, quanto mais pobre é a pessoa, mais ela compromete o seu orçamento com a satisfação de suas necessidades básicas, é justo e razoável que estes impostos que oneram o consumo sejam mais brandos sobre operações que envolvam bens de primeira necessidade.

Importante ressaltar que, ao prever a seletividade, a Constituição Federal não considerou o princípio da isonomia ou o da capacidade contributiva, e sim o princípio da igualdade de forma genérica. Isso porque, neste caso, o ônus econômico acaba sendo enraizado no preço final da mercadoria, suportado pelo consumidor final.

Desta forma, a capacidade contributiva do sujeito passivo nunca é efetivamente medida – conforme dados apontados pela pesquisa empírica realizada pelo IPEA, citada acima. Conclui-se, pois, que a aferição das riquezas do sujeito passivo consoante sua capacidade contributiva acaba sendo irrelevante.

O mesmo ocorre ao analisarmos os impostos extrafiscais. Nesta hipótese, a Constituição Federal previu a possibilidade da instituição de alíquotas visando um fim não arrecadatário, e sim estimulador de um determinado comportamento, preconizado pela própria Constituição. Objetiva, assim, intervir no plano econômico, influenciando as atividades de seus agentes e satisfazendo o interesse público.

Portanto, a instituição das alíquotas extrafiscais independe da comparação entre os contribuintes. Basta, assim, a mera aplicação da proporcionalidade entre o tributo a ser pago e o fito que se deseja obter. Aqui, destaca-se posição de Elisabeth Nazar Carrazza⁵⁴:

⁵³ ROQUE CARRAZZA, op. cit., pp. 115 – 120.

⁵⁴ ELISABETH CARRAZZA, op. cit., p. 185.

De qualquer forma, mesmo quando o princípio da capacidade contributiva é posto de lado, em razão da natureza específica do imposto, a igualdade de tratamento tributário não deve ser afastada. Explica-se: diante de um tributo com finalidade eminentemente fiscal, o ordenamento jurídico exige que a igualdade entre dois contribuintes distintos utilize como critério a capacidade contributiva de cada um, considerando elementos pessoais de cada um para distribuir de forma igualitária a carga tributária. Todavia, diante de tributos voltados às finalidades extrafiscais (ordinatórias), a capacidade contributiva deixa de ser a medida mais adequada, haja vista que o que se procura não é atingir de uma forma preferida pelo Estado, voltada à realização de uma determinada finalidade.

Defende-se, contudo, que a extrafiscalidade não implica na deturpação da capacidade contributiva, eis que o objetivo não é suprir os cofres públicos, mas regular o mercado consoante à indução de condutas. É o caso, por exemplo, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (“IPTU”), cujas alíquotas podem ser instituídas como um meio de política fiscal, em atenção à função social da propriedade.

Não obstante tais situações específicas, o que se pretende demonstrar é que a progressividade se releva o “poder multiplicador existente na capacidade contributiva”⁵⁵. Vale dizer, é o instrumento que permite a realização da capacidade contributiva, o que, conseqüentemente, oportuniza uma tributação isonômica.

Conforme se afirmou anteriormente, para que se possa aferir a verdadeira capacidade contributiva dos sujeitos passivos, o legislador depende da sua exteriorização, a qual se passou a chamar de fatos-signos presuntivos de riqueza. O problema que se põe em xeque é, contudo, como mensurar a capacidade contributiva, para fins de instituição de alíquotas progressivas.

Isso porque, a Constituição Federal não definiu expressamente quais são os fatos-signos presuntivos de riqueza. Omitiu-se, ainda, quanto à possibilidade de instituição de alíquotas progressiva a todos os tipos de impostos, limitando-se a estabelecer esta previsão apenas em relação a alguns deles.

O ITCMD, a propósito, não possui essa previsão expressa. Todavia, a partir de uma releitura do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, tal entendimento passa a ter fundamento, conforme será discutido a seguir.

⁵⁵ CONTI, op. cit., p. 75.

4.1 Fundamento constitucional para a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas no ITCMD

Conforme estabelecido no artigo 145, §1º, a Constituição Federal tal dispositivo determina que, “sempre que possível”, os impostos deverão ter caráter pessoal e obedecerão à capacidade contributiva do sujeito passivo.

A partir de uma primeira leitura deste texto, a Constituição Federal admitiu que o princípio da capacidade contributiva não seria obrigatoriamente aplicado a todos os impostos.

A seguir, vê-se que a expressão está conectada ao “caráter pessoal do contribuinte”, conferindo sua aplicabilidade aos impostos dos quais se podem aferir a verdadeira capacidade de pagar do sujeito passivo, estando adstrito aos impostos de caráter pessoal, ou seja, aos aspectos subjetivos de cada contribuinte.

Assim, a capacidade contributiva não seria aplicada nos casos em que for impossível averiguar as riquezas pessoais do sujeito passivo. Neste sentido, apenas quando a regra matriz traçada na Constituição Federal viabilizasse o seu caráter pessoal e, assim, a consequente necessidade da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte é que o imposto estaria sujeito ao princípio da capacidade contributiva.

Destaca-se, sobre isso, colocação de Hugo de Brito Machado⁵⁶:

Realmente, a expressão sempre que possível diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos dos contribuintes. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Além do argumento de Silva Martins, que é, sem dúvida, de grande valia, pode-se dizer que o elemento sistemático realmente conduz a tal entendimento, pela razão, aliás muito simples, de que sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim, e tendo em vista que nem sempre é possível atribuir-se caráter pessoal aos impostos, o entendimento da prescrição constitucional em exame outro não pode ser. (...)

Por isto não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no art. 145, par. 1º da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal e não permitir impostos que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

⁵⁶ MACHADO, op. cit., pp. 125 - 126 *apud* CONTI op. cit., p. 47.

Desta forma, conforme tal posicionamento doutrinário, os impostos incompatíveis com a verificação dos aspectos subjetivos atinentes à riqueza do contribuinte não estão obrigatoriamente submetidos à capacidade contributiva. É, por exemplo, o caso do ICMS, cuja carga tributária acaba sendo suportada pelo consumidor final, independentemente de suas peculiaridades pessoais.

No entanto, tal leitura vem sendo reformulada pelos estudiosos do ordenamento jurídico pátrio. Curiosa discussão vem à tona neste ponto, a qual diz respeito à classificação doutrinária acerca dos impostos de caráter real e dos impostos de caráter pessoal.

Para Regina Fernandes⁵⁷, os impostos são considerados pessoais quando a situação descrita na hipótese de incidência consideram aspectos pessoais juridicamente relevantes do sujeito passivo. Já os impostos reais, por sua vez, independem das qualidades pessoais do contribuinte, apreciando o patrimônio e a produção (coisas).

Neste sentido, segundo este primeiro entendimento da doutrina, a expressão “sempre que possível” somente seria aplicável aos impostos de caráter pessoal, e não à capacidade econômica. Para esta fração doutrinária, isso acabaria por excluir os impostos de caráter real da possibilidade de instituição de alíquotas progressivas, eis que não haveria como medir sua capacidade de pagar do sujeito passivo.

No entanto, para um segundo posicionamento, as sentenças estabelecidas no artigo 145, §1º, da Constituição Federal não baniram os impostos de natureza real do ordenamento jurídico. Isso porque, ao afirmar que não existe imposto real, concluir-se-ia que não existe o direito real, mas unicamente o direito pessoal, já que o titular do bem é a pessoa⁵⁸. Tal entendimento se mostra equivocado, mesmo por que quem arca com o ônus tributário é o próprio contribuinte, e não a propriedade.

Na prática, o que se verifica, na verdade, é maior dificuldade de se dar efetiva aplicabilidade ao princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos de natureza real, o que implica num maior empasse ao adaptar alíquotas progressivas. Contudo, uma vez que se aceita que a renda auferida não é a única

⁵⁷ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação – ITCMD*. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 45.

⁵⁸ CONTI, op. cit., pp. 70 – 71.

forma de mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, os impostos de natureza real também podem refletir os chamados signos presuntivos de riqueza.

Inclusive, importante destacar que a própria Constituição Federal expressamente autorizou que os impostos reais fossem graduados conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo, como se pode observar nos casos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (“ITR”) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (“IPTU”). Há, apenas, um único imposto pessoal com essa previsão expressa, qual seja, o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (“IR”).

4.2 Impostos progressivos: IR, ITR e IPTU

No sistema tributário brasileiro, o princípio da progressividade é previsto como determinação obrigatória para o IR, conforme se verifica a partir da leitura do artigo 153, inciso III e §2º, inciso I, da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

Apesar de esta previsão constitucional, há diversas alíquotas aplicáveis a este imposto. Para as pessoas jurídicas, aplica-se uma alíquota proporcional, tendo como base de cálculo o lucro real, arbitrado, presumido ou consoante o Simples Nacional. Já em relação às pessoas físicas, a base de cálculo será a renda líquida, observada a progressividade de alíquotas.

Ainda que insuficiente⁵⁹, a Lei nº 11.945 de 4 de junho de 2009⁶⁰ introduziu duas novas alíquotas intermediárias de Imposto de Renda para Pessoas

⁵⁹ Debruçando-se sobre o assunto, HUGO MACHADO observa: “Curioso é observarmos que antes da Constituição de 1988 o imposto de renda das pessoas físicas era realmente progressivo. Aliás, podemos dizer que era bem mais justo, porque discriminava os rendimentos segundo a fonte produtora, aplicando-se sobre os valores líquidos uma alíquota diferenciada, menor para os provenientes do trabalho e maior para os provenientes do capital. (...) E sobre a renda líquida era, então, aplicada a tabela de alíquotas progressivas, que chegam a variar de 3% a 55%. Entretanto, com a Lei nº 7.713, de 22.12.1988 – portanto, pouco depois de a Constituição impor o critério da progressividade -, o imposto de renda das pessoas físicas praticamente deixou de ser progressivo, passando a ter duas alíquotas. Grave injustiça, já em parte corrigida, tendo atualmente esse imposto apenas quatro alíquotas que formam uma tabela progressiva” (MACHADO, op. cit., p. 326).

Físicas (“IRPF”), aumentando o número de faixas de incidência tributária de IR (“faixas tributáveis”).

O IR, pois, constitui o melhor exemplo de imposto pessoal, vez que o seu o fato gerador recai sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e, ainda, de proventos de qualquer natureza, compreendidos pelos acréscimos patrimoniais não integrantes do conceito de renda⁶¹.

Já a progressividade relativa ao ITR passou a ter previsão constitucional expressa com o advento da Emenda Constitucional nº. 42, de 12 de dezembro de 2003, a qual fez a introdução deste princípio nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas

Conforme se depreende deste artigo, a progressividade para o ITR sinaliza a função extrafiscal do imposto, empregada como um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos. Para tanto, a Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, cuidou de estabelecer as alíquotas progressivas, respeitando-se os critérios relativos à área do imóvel e ao seu grau de utilização. A alíquota do imposto varia de 0,03% até 20%, conforme disposto no artigo 11 da referida lei⁶².

Em relação ao IPTU, até o ano de 2001, a Constituição Federal de 1988, a luz do artigo 156, §1º, não autorizava expressamente a instituição de alíquotas progressivas para fins de atender a capacidade contributiva do sujeito passivo.

⁶⁰ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm. Acesso em: 26/10/2016.

⁶¹ MACHADO, *Ibid.*, pp. 319 e seguintes.

⁶² Artigo 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no [Anexo desta Lei](#), considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Na redação original deste dispositivo, observa-se que a Constituição Federal conferia, como regra, a possibilidade de instituição de uma alíquota única pelos Municípios, atendendo unicamente o critério da proporcionalidade. Contudo, como exceção, autorizava expressamente o estabelecimento de alíquotas progressivas, apenas e tão somente, para atendimento da função social da propriedade, a qual se denomina de “progressividade no tempo”.

Deste modo, verifica-se que a cobrança do IPTU possuía duas finalidades de cobrança, quais sejam, a finalidade meramente arrecadatória, a partir da instituição de alíquotas proporcionais, e a finalidade extrafiscal, objetivando atender a função social da propriedade, conforme se preconiza o artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal. É ver:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

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

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

Até então, o próprio STF⁶³ considerava a inconstitucionalidade da alíquota progressiva do IPTU, negando o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Constituição Federal) como fundamentador da instituição de alíquotas progressivas, independentemente de previsão constitucional expressa.

Entendia a Suprema Corte que, pelo fato de o IPTU ser considerado um imposto de natureza real, impossível mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, de modo que este último dispositivo não seria aplicável. Assim, a instituição da alíquota progressiva apenas poderia se dar quando presente o Plano Diretor, nos moldes do artigo 182, §4º da Constituição.

Sobreveio, após, a Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, a qual conferiu nova redação ao artigo 156 e criou duas novas hipóteses para a instituição de alíquotas progressivas. Passou-se, pois, a ter a previsão

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 486.301/MG – Minas Gerais. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DJ, 16/02/2007.

expressa da "progressividade em razão do valor do imóvel" e "em razão da localização e uso do imóvel". Destaca-se abaixo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 I - propriedade predial e territorial urbana;
 § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
 I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;
 II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

O que muito se defendia à época da aprovação desta emenda era a desnecessidade da previsão expressa para as duas novas formas de progressividade, em virtude da suficiência do artigo 145, §1º, já que os impostos reais não são excluídos deste dispositivo. Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, a propriedade deveria ser encarada não só como elemento de política urbana, mas principalmente como uma riqueza⁶⁴, razão pela qual todos os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, a interpretação que passou a ser dada ao artigo 145, §1º, da Constituição Federal sobre o IPTU era de que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Contudo, a pessoalidade deverá ser perseguida, sendo certo que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, ainda que não tenham caráter pessoal.

4.3 Súmula 656 do STF: a não progressividade do ITBI

Ao contrário do IPTU, o entendimento jurisprudencial acerca do Imposto sobre a Transmissão de Bens *Inter Vivos* ("ITBI"), também um imposto de caráter real, é diverso. O posicionamento do STF, sintetizado na Súmula 656, era contrário à instituição de alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel, *verbis*: "*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*".

⁶⁴ MACHADO, op. cit., pp. 402 - 403.

O fundamento adotado era de que, uma vez se tratar de um imposto de natureza real, impossível mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, eis que não haveria como se aferir indícios que demonstrem os signos presuntivos de riqueza⁶⁵.

Outro argumento utilizado pela maioria da Corte consiste na necessidade de previsão expressa para a instituição de alíquotas progressivas⁶⁶. Por isso, tal imposto não estaria sujeito ao princípio da capacidade contributiva e a previsão do artigo 145, §1º, da Constituição Federal seria insuficiente.

No entanto, apesar destas fundamentações, o mesmo raciocínio não se aplica automaticamente aos demais impostos de natureza real, como no caso do ITCMD. É o que passa a se expor a seguir.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 234.105-3/SP – São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. DJ, 31/03/2000.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 252.044-6/SP – São Paulo. Relator: Min. Moreira Alves. DJ, 01/10/1999.

5. A aplicabilidade do Princípio da Progressividade ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD

O artigo 155, §1º, inciso IV, da Constituição Federal⁶⁷ determinou que as alíquotas máximas do ITCMD fossem estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal. Assim, o Senado Federal publicou a Resolução n.º 9, de 5 de maio de 1992, determinando que, ao editarem suas respectivas leis criando os impostos, os Estados-membros e o Distrito Federal deveriam respeitar a alíquota máxima de 8%⁶⁸.

A Constituição Federal, no entanto, foi omissa quanto à progressividade de alíquotas. O Senado Federal, contudo, reconheceu tal possibilidade, legitimando-a no artigo 2º da mesma Resolução: “As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”.

Observa-se que o referido artigo apenas dispôs sobre a progressividade de alíquotas em função do quinhão de cada herdeiro (*causa mortis*), nada mencionando sobre a doação. Aqui, verifica-se que o Senado buscou assegurar o princípio da capacidade contributiva, viabilizando a fixação de alíquotas mais baixas para os contribuintes com menor poder aquisitivo⁶⁹.

Em atendimento à previsão de alíquotas progressivas estabelecidas pelo Senado Federal, alguns Estados passaram a editar suas leis observando a progressividade de alíquotas. Ocorre que, em razão da omissão da Constituição Federal, passou-se a alegar a inconstitucionalidade de tais leis, sendo a questão levada a julgamento no STF⁷⁰.

⁶⁷ Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

(...)

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

⁶⁸ Nesse sentido, o Estado de São Paulo, por exemplo, fixou a alíquota máxima para o ITCMD em 4%, conforme artigo 29 do Decreto n.º 46.655, de 1º de abril de 2002, *verbis*: “A alíquota do imposto de 4% (quatro por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo (Lei 10.705/00, art. 16, na redação da Lei 10.992/01)”.

⁶⁹ FERNANDES, op. cit., p. 98.

⁷⁰ É o caso, por exemplo, do artigo 18 da Lei Estadual nº 13.337/2009 do Rio Grande do Sul, objeto de discussão nos recursos estudados neste trabalho.

5.1 A mudança de posicionamento do STF em relação à progressividade do ITCMD

Em julgados pretéritos, o STF tendia a julgar pela inconstitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas do ITCMD⁷¹. No entanto, com o julgamento do AgR-RE n.º 542.485/RS⁷² e do RE n.º 562.045/RS⁷³, este entendimento foi superado, passando o STF a decidir pela constitucionalidade de progressividade das alíquotas no caso deste tributo.

Em ambos os recursos, o cerne da discussão enfrentada pautava-se no princípio da capacidade contributiva, garantido pelo artigo 145, §1º da Constituição Federal⁷⁴.

Segundo tal princípio constitucional, os impostos seriam cobrados por meio de alíquotas progressivas, consoante à capacidade contributiva do sujeito passivo, alcançando-se, assim, a isonomia substancial. Neste sentido, os economicamente mais fortes melhor contribuiriam para os cofres públicos, enquanto contribuintes menos privilegiados, por sua vez, pagariam os impostos com base em alíquotas menores.

Deste modo, conforme os ministros do STF vinham compreendendo em julgados pretéritos, o princípio da progressividade aplicar-se-ia exclusivamente aos impostos de natureza pessoal, vez que apenas tais impostos poderiam “alertar” o Estado quanto à verdadeira capacidade contributiva do sujeito passivo.

⁷¹ A título exemplificativo, cita-se a decisão monocrática proferida pelo Min. Marco Aurélio, no RE n.º 563.261/RS, o qual entendeu pela constitucionalidade da progressividade do tributo em questão, ao passo que o Min. Sepúlveda Pertence, no AI n.º 581.154/PE, concluiu pela inconstitucionalidade dessa sistemática fiscal (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 563.261/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 06/12/2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo de Instrumento n. 581.154/PE – Pernambuco. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, DJ 24/05/2005).

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 542.485/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 19/02/2013.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 562.045/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 19/02/2013.

⁷⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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.

Conforme visto no item 5.3, com base neste mesmo raciocínio nasce a Súmula 656 do STF⁷⁵. A inteligência da Súmula determina a inconstitucionalidade de leis que estabeleçam alíquotas progressivas para o ITBI, o qual, apesar de se tratar de um imposto diverso do ITCMD, também possui natureza real.

No entanto, com o julgamento desses dois recursos, o STF mudou seu entendimento. Por ordem constitucional expressa, o STF entendia anteriormente que somente os tributos de caráter pessoal estariam sujeitos às alíquotas progressivas.

Contudo, nestes dois julgados, os ministros decidiram que o ITCMD, assim como o ITBI (um imposto de caráter real), poderá estar sujeito ao princípio da progressividade. Em outras palavras, a progressividade deixou de estar adstrita aos impostos de natureza pessoal.

Deste modo, os Ministros debruçam-se sobre dois principais questionamentos: (i) se os princípios da progressividade e da capacidade contributiva estão vinculados, ou não, aos impostos de natureza real e (ii) em caso positivo, qual a natureza conferida ao ITCMD. Passaremos, então, a analisar os dois posicionamentos do STF.

5.2 Posicionamento minoritário - Argumentos contra a constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD

Nos autos do RE n.º 562.045/RS, apenas o Min. Ricardo Lewandowski posicionou-se contra a constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD. Como argumento, defendeu a impossibilidade de se presumir a capacidade econômica do contribuinte unicamente a partir do valor do bem ou da operação (no caso, por meio do conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário e donatário).

Portanto, no seu ponto de vista, o ITCMD constitui um imposto de natureza real, não sendo possível a aplicação de alíquotas progressivas, aplicando-se o mesmo raciocínio na inteligência da Súmula 656, do STF, acerca do ITBI.

⁷⁵ Súmula 656, STF: “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”.

Abaixo, destaca-se trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski nos autos do recurso em exame:

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não tem condição de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.

O mesmo ocorre no tocante à doação, em que a obrigação tributária pode recair tanto sobre o doador, quanto sobre o donatário. Na primeira hipótese, o doador sofre uma dupla diminuição em seu patrimônio, seja pela perda de um valor que o integrava, seja pelo próprio recolhimento do tributo. Quanto à segunda, cumpre lembrar que a maioria das doações são realizadas com o intuito de socorrer ou reforçar as finanças pessoas cujas economias se encontram em situação precária.

Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base imponible, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, *data vênia*, não se afigura juridicamente consistente.

Conforme alude, a interpretação isolada da primeira parte do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, leva à conclusão de que o constituinte não exclui completamente a progressividade dos impostos reais, sendo admitida, no entanto, quando a exação possui finalidade extrafiscal. Continua o Ministro acima citado:

A resposta é negativa, mas com temperamentos. Isso porque, em se tratando de impostos reais, a progressividade só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional. E, mesmo nesses casos, ela só é admitida para dar concreção aos efeitos extrafiscais desejados pelo contribuinte, desprezando-se a capacidade contributiva deste.

Aqui, o Ministro reconhece que a Constituição Federal conferiu, de forma pontual, a aplicabilidade da progressividade aos impostos de natureza real, especificando expressa e taxativamente tal possibilidade, a qual se consubstancia na obtenção de efeitos extrafiscais.

Como exemplo, cita a previsibilidade relativa ao ITR e ao IPTU, nas seguintes situações: (i) artigo 153, §4º, inciso I, relativo ao ITR, “*como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*”; (ii) artigo 156, §1º, inciso I, relativo ao IPTU, o qual confere ao legislador municipal a faculdade de estabelecer, com base no valor do imóvel, a progressividade, desestimulando, assim, vultosas imobilizações para fins meramente especulativos; e (iii) artigo 182, §4º, inciso II, também relativo ao IPTU, sob a modalidade de progressividade no tempo, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

O último argumento mencionado refere-se ao entendimento de que o Senado excedeu sua competência. Destaca-se:

Cumpra registrar, por oportuno, que o fato de a Constituição estabelecer, no art. 155, §1º, IV que o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”, não autoriza a interpretação segundo a qual o contribuinte teria admitido a fixação de mais de uma alíquota para o tributo em questão, em conformidade com um sistema progressivo. O que se pretendeu, com esse dispositivo, foi permitir o estabelecimento de um teto uniforme para as alíquotas, válido para todos os entes federados, objetivando, ainda, que elas assumam caráter confiscatório.

Por essas razões, penso, a intervenção do Estado no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade, com o objetivo de redistribuir a riqueza das pessoas, em uma estrutura federal como a nossa, somente pode ser levada a efeito pela União, exatamente, para evitar a ocorrência de graves distorções no plano nacional. (...) Assim, embora represente um instrumento para a obtenção dos efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso dos impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte.

Em suma, compreende que, uma vez considerado que a intervenção no domínio econômico reserva-se ao poder central do Estado, atribui-se aos entes menores a tarefa supletiva e limitada a aspectos regionais e em harmonia com as determinações da União para regular e controlar a economia.

Portanto, assevera não ser possível alcançar os efeitos extrafiscais através da manipulação isolada e local das alíquotas dos impostos, o que ocorreria no caso em análise. Por tais motivos, o Min. Ricardo Lewandowski proferiu seu voto pela improcedência do recurso, decidindo pela inconstitucionalidade da norma.

5.3 Posicionamento majoritário - Argumentos a favor da constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD

O primeiro argumento utilizado pelos ministros que defendem a constitucionalidade da fixação de alíquotas progressivas para o ITCMD refere-se à aplicação do princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, como meio de se atingir à isonomia substancial.

Conforme articulam, há duas sentenças no referido artigo, a saber, (i) os impostos terem caráter pessoal e (ii) serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, uma vez que a própria Constituição Federal consagrou o princípio da capacidade contributiva, a expressão “sempre que possível” se torna um imperativo do caráter pessoal do contribuinte, devendo ser perseguida ainda que o imposto não tenha o caráter pessoal, ou seja, independentemente de qualquer classificação. Deve, então, ser aplicado a todos os impostos.

Sobre este argumento, destaca-se conclusão do Min. Eros Grau, nos autos do RE n.º 562.045/RS:

Essa não tão breve, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direito, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos – repito – estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

Neste mesmo julgado, o Min. Menezes Direito acompanha o voto do Min. Eros Grau, asseverando que se deve adotar uma aplicação ampliada do referido princípio no intuito de observar o objeto essencial do imposto. Deve, portanto, a progressividade ser empregada como uma forma constitucionalmente legítima para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária vigente.

Eu vou pedir vênias ao Ministro Lewandowski e vou acompanhar o voto do Ministro Eros Grau, porque eu entendo que não se pode

justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. E esse deve ser o objeto social do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária.

Ora, se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la?

Por outro lado – e vem um aspecto que não sei se cabe levantar neste momento -, trata-se de uma lei estadual que estabelece a progressividade e, portanto, de um tributo que está na alçada da lei estadual. Será inconstitucional uma lei estadual que dispõe sobre a sua carga tributária e entende possível essa progressividade, agasalhada essa progressividade na disciplina da Constituição, que comanda explicitamente, sim, que sempre que possível os impostos sejam de natureza progressiva? A minha resposta é que não, que não há nenhum óbice constitucional a que lei estadual assim disponha, porque não existe impossibilidade entre disciplina constitucional que comanda a possibilidade e, portanto, recomenda essa possibilidade de o imposto ser progressivo e a natureza deste imposto que é objeto do recurso sob julgamento.

Ainda neste julgado, a Min. Cármen Lúcia também assevera a necessidade de observância do princípio da isonomia:

Tenho afirmado que essa norma constitucional é a introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material tributária a ser observado pelos Estados em que todos os casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte.

Por essa razão, não se há cogitar de inconstitucionalidade na situação aqui posta, qual seja, de um Estado dando sequência, dando aplicação plena, dando concretude a esse princípio, nos termos do §1º, mediante a adoção da técnica de progressividade para assegurar a aferição da capacidade econômica do contribuinte.

Outro argumento levantado pelo Min. Menezes Direito constitui na comparação do ITCMD à possibilidade de aplicar o princípio da progressividade ao IPTU. Para ele, não obstante o IPTU ser um imposto real, assevera ele que esta mera classificação não impede que o legislador o module, a fim de levar em consideração certas “peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados socioeconômicos fornecidos pela realidade urbana”.

Como exemplo de fatores, cita: estagnação e decadência de bairros ou áreas, proximidade das favelas, conexão com cancrs urbanos, inserção em zona problemática de vista social, os quais devem ser levados em consideração pelo legislador no tocante à extrafiscalidade.

Neste viés, o Ministro reforça que o critério para se verificar se a progressividade é ou não aplicável aos impostos compreende pela relação jurídico-tributária entre sujeitos de direitos. Destaca-se trecho de seu voto:

21. Em palavras diferentes, mas com o mesmo sentido, estamos a lidar com imposição fiscal vetorialmente proporcional aos signos presuntivos de uma personalizada capacidade contributiva, porque somente assim é que se tem isonomia entre os contribuintes. Isonomia que é o próprio norte da ação do sujeito tributante, mesmo quando se trate de impostos reais. Isonomia também na atividade estatal de bem aquilatar a 'capacidade econômica do contribuinte' (trecho do § 1º do art. 145 da CF), atento ele ao visível elo entre função social da propriedade, justiça social-tributária e tratamento igualitário aos contribuintes que se achem em igualdade de situação.

22. É desse mais abrangente visual do nosso regime constitucional dos tributos que importa saber, alusivamente ao IPTU: quando, mediante ação de tributar, o Estado intenta concretizar a função social da propriedade, também promove o ideal da justiça dita social? Respondo que sim, atinentemente à propriedade imobiliária, pois somente ela é que é atingida pelo IPTU. O que se tem, então, é justiça social-imobiliária, pelo tratamento tributário desigual a quem é, imobiliariamente, desigual.

É dizer: como a relação jurídico-tributária é entre sujeitos de direitos, assegura-se o princípio da igualdade pela consideração da capacidade contributiva, e, esta, em se tratando de IPTU, pela progressividade da alíquota em face das circunstâncias que revelem, por presunção, maior riqueza urbano-imobiliária. Logo, capacidade contributiva que se desata, por presunção constitucional, da propriedade imobiliária urbana de maior valor. Assim é que se imbricam, em congruente unidade, a função social da propriedade, a justiça social e a isonomia. Verdadeiro enlace do pessoal e do real. O real a condicionar a compreensão do pessoal e vice-versa. 23. Certo que a alíquota progressiva pode resvalar para o desvario do confisco, mas, aí, o caso será de aferição do caráter razoável e proporcional da lei. Controle judicial sobre a atividade legislativo-tributária, então, para que esta nem descambe para a zona da gula arrecadatória nem desequipare contribuintes em situação factual de igualdade. 24. Neste mesmo fluxo de ideias, sintam-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.

Ao traçar o paralelo entre o ITCMD e o IPTU, o Ministro supramencionado conclui pela aplicabilidade do princípio da progressividade aos impostos reais, sendo, portanto, compatível à instituição de um sistema progressivo de alíquotas tanto para impostos reais quanto pessoais. Menciona, ainda, a Súmula 668 do STF⁷⁶, a qual prevê a instituição de alíquotas progressivas para o IPTU.

Ao final, ressalta, inclusive, que tal entendimento não enseja o confisco, vez que o controle do teto de alíquotas é devidamente feito pelo Senado Federal, conforme previsão do artigo 155, §1º, inciso IV da Constituição Federal. Nesta mesma linha, acompanham os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Marco Aurélio, Teorie Zawaski e Gilmar Mendes.

⁷⁶ Súmula 668, STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

CONCLUSÃO

Ao analisar a temática exposta neste trabalho, bem como as decisões propostas, pode-se concluir que, em suma, a discussão acerca da aplicabilidade do princípio da progressividade está dividida em dois posicionamentos.

De um lado, contra a constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD, alega-se a impossibilidade de se presumir a capacidade contributiva do sujeito passivo apenas pelo valor do bem ou da operação, consistindo tal imposto um imposto de natureza real.

Além disso, defende-se que a Constituição Federal, ao não dispor sobre a aplicabilidade do princípio da progressividade ao ITCMD, vedou tal possibilidade. Assim, o Senado Federal teria usurpado a sua competência, eis que o texto constitucional apenas autorizou a fixação de uma alíquota máxima.

A segunda corrente, a favor da constitucionalidade, assevera a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, compreendendo que a pessoalidade exprimida da locação “sempre que possível” deverá ser a todo tempo perseguida, independentemente de haver qualquer tipo de classificação entre impostos reais e pessoais.

Neste sentido, assim como no caso do IPTU, o princípio da capacidade contributiva, mediante o instrumento da progressividade, seria o meio de se atingir a isonomia substancial.

Filia-se ao segundo posicionamento, eis que se compreende o papel da tributação como meio de promover de justiça distributiva e, assim, de se consagrar o Estado Democrático de Direito. Entende-se, portanto, a necessidade de uma releitura do artigo 145, §1º da Constituição Federal, defendendo-se a possibilidade da instituição de alíquotas progressivas ao ITCMD.

Em primeiro lugar, uma vez legitimado na própria Constituição Federal o princípio da capacidade contributiva como meio de se promover a justiça fiscal, uma leitura meramente classificatória entre os diversos tipos de impostos refletiria na ofensa ao princípio da isonomia. Isso porque a instituição de alíquotas

proporcionais aos impostos reais acaba por onerar aqueles que menos tem a dispor de suas riquezas ao fisco.

Neste viés, defende-se a justa distribuição do ônus tributário, de modo a desonerar aqueles que pouco podem (ou não podem) manifestar riquezas, se concretiza por meio da instituição de alíquotas progressivas.

Por isso, independentemente de o ITCMD ser considerado um imposto de natureza real e de a Constituição Federal prever expressamente, ou não, a progressividade de alíquotas, a ele se aplica o princípio da capacidade contributiva, pois basta a legitimação deste princípio pelo legislador constituinte.

Além disso, o artigo 145, §1º da Constituição Federal, por si só, é suficiente para que os entes federativos passem a prever em suas legislações as alíquotas progressivas para o ITCMD, pois constitui fundamento autônomo para tanto. Assim, ainda que o Senado Federal nada possa dispor acerca da progressividade de alíquotas, isso não impediria que o entre tributante legitime tal princípio.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. “Direito Tributário Brasileiro”. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAÚJO, Sebastião Guedes de; YOKOYAMA, Cecília. “ITCMD – Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos”. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson Company, 2003.

ATALIBA, Geraldo. “Sistema constitucional tributário brasileiro”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. 8. ed. Atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. “IPTU e Progressividade, Igualdade e Capacidade Contributiva”. 2. ed. São Paulo: Quartin Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CONTI, José Maurício. “Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade”. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 1997.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. “Impostos sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação – ITCMD”. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de. “Dicionário Aurélio da língua portuguesa”. 5. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2009.

GREGÓRIO, Argos. “A Capacidade Contributiva”. 1. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011.

HOUAISS, Antônio. “Míni Houaiss – Dicionário da língua portuguesa”. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Moderna, 2009.

KLAUS, Tipke; YAMASHITA, Douglas. “Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva”. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. “Curso de Direito Tributário”. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2015.

Sites:

Uol: <http://congressoemfoco.uol.com.br/>

Senado Federal: <http://www25.senado.leg.br/>