

# Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD

The ability-to-pay and tax progressivity principles through the 1988 Brazilian constitution and the jurisprudence of the Brazilian federal supreme court (STF) on the inheritance and donation tax (ITCD)

Sofia Laprovitera Rocha<sup>1</sup>

## RESUMO

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), por muito tempo, não podia sofrer a incidência da técnica da progressividade fiscal, uma vez que a Constituição Federal não era expressa nesse sentido. A doutrina clássica posicionava-se a favor da inaplicabilidade de alíquotas variáveis em razão do aumento da base de cálculo, por defender que os impostos de caráter real, por lhe faltarem elementos pessoais, não poderiam ser submetidos à aplicação do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o fato gerador do tributo leva em consideração aspectos objetivos, os quais não tem o condão de revelar a capacidade econômica do contribuinte. Essa interpretação, defendida pelos tribunais, não encontrou mais guarida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), após o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 562.045/RS a favor da incidência de alíquotas progressivas na cobrança do ITCD, no qual os ministros entenderam que não havia incompatibilidade entre o texto constitucional e a aplicação do princípio da capacidade contributiva. No presente trabalho, realizar-se-á uma abordagem essencialmente bibliográfica, acerca dos princípios jurídicos da tributação, dando ênfase à aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade fiscal nos impostos de natureza real, a partir de uma análise da evolução histórica doutrinária e jurisprudencial do STF acerca desse tema.

**Palavras-Chave:** Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio da Progres-

<sup>1</sup> Jornalista graduada pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Bacharelanda em Direito pela Faculdade Farias Brito. Estagiária da Procuradoria da Fazenda Nacional. E-mail: sofialaprovitera@gmail.com

sividade Fiscal. Impostos Reais. ITCD.

## ABSTRACT

The Inheritance and Donation Tax (ITCD in Portuguese), for long time, could not suffer the impact of the progressiveness over the tax, since the Constitution was not expressed accordingly in this way. The classical doctrine positioned itself in favor of the no applicability of different rates due to the increase in the financial amount taxed, for assume that real character taxes, with no relevant personal characteristics, could not be subjected to the application of the ability-to-pay principle, once the taxation is made by objective aspects, which do not have the power to reveal the economic capacity of the taxpayer. This interpretation, also defended by courts, does not find shelter in the jurisprudence of the Brazilian Federal Supreme Court (STF) any more, after the judgment of Extraordinary Appeal (RE) No 562 045 / RS in favor of progressive rates of incidence in the taxation of ITCD, in which ministers understood that there was no incompatibility between the Constitution and the ability-to-pay principle. In the present work, will be held an essentially bibliographic approach, on the legal principles of taxation, emphasizing the application of the ability-to-pay principle and tax progressiveness on real nature taxes, from an analysis of the doctrinal historical evolution and the Brazilian Supreme Court jurisprudence on this matter.

**Keywords:** Ability-To-Pay Principle. Tax Progressivity Principle. Real Taxes. ITCD.

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por escopo o estudo dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade no Direito Tributário brasileiro vigente, a partir de uma análise da constitucionalidade da sua aplicação nos impostos de caráter real. O episódio que fez reacender esse profícuo debate foi o julgado do Supremo Tribunal Federal (STF), que reconheceu, ao decidir o Recurso Extraordinário (RE) 562.045/RS, a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), tendo como base o valor dos bens sujeitos à tributação, por apregoar que este entendimento atenderia ao princípio constitucional da capacidade

contributiva.

Contudo, por muito tempo, a jurisprudência da Suprema Corte era em sentido contrário. Prevalencia o entendimento de que a progressividade, que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota na medida em que há aumento da base de cálculo, não poderia estar presente nos impostos de caráter real, uma vez que a condição pessoal do contribuinte, nesse caso, não era o principal elemento que dava ensejo à tributação. Adotava-se uma interpretação restritiva do art. 145, §1º, CF/88, no sentido de que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica e, de preferência, deveriam assumir o caráter pessoal, pois, assim, seria possível alcançar de forma mais plena a capacidade contributiva.

Em apertada síntese, objetivava o Pretório Excelso afastar a possibilidade de adoção da progressividade fiscal nos impostos reais, por ser incompatível com o princípio decorrente da capacidade contributiva, porquanto não se levava em consideração a pessoa do sujeito passivo, admitindo só ser possível a progressividade nos impostos dessa natureza quando existisse a finalidade extrafiscal. Ainda assim, era necessária expressa autorização no texto da Constituição.

Clássico exemplo é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que tem sua progressividade extrafiscal prevista nos artigos 156, §1º (em sua redação original), e 182, §4º, da Constituição Federal de 1988, em razão do cumprimento da função social da propriedade, com o objetivo de atingir a justiça social.

Importa mencionar que o referido imposto, de competência dos municípios, apresenta dois tipos de progressividade: a extrafiscal, em razão do tempo e do descumprimento da função social, prevista desde a promulgação do texto original da Constituição Federal (CF); e a de caráter fiscal, em razão do valor do imóvel, que foi inserida na CF/88, pela Emenda Constitucional (EC) nº 29/2000, que alterou o §1º do art. 156, inaugurando, pois, expressamente, a progressividade fiscal.

Antes da autorização formal dada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucionais todas as leis que trouxeram previsões de alíquotas progressivas para o IPTU com base no valor do imóvel, de acordo com o entendimento consubstanciado na Súmula 668, aprovada em setembro de 2003: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº

29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

O objetivo dessa Emenda é meramente fiscal, pois, ao aumentar as alíquotas incidentes sobre as bases econômicas mais elevadas, incrementa-se a arrecadação, onerando quem reúne maiores condições de contribuir. Criou-se, portanto, uma exceção à regra de que a progressividade só se aplicava aos impostos de caráter pessoal. Mesmo com essa alteração, continuaram sendo progressivos apenas os impostos pessoais e os tributos para os quais a própria Constituição Federal autorizasse a adoção. Posteriormente, foi editada outra emenda à CF (EC nº 42/2003) para autorizar a progressividade do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

No mesmo dia em que foi aprovada a Súmula nº 668, a Suprema Corte também editou a Súmula nº 656, que trouxe a seguinte previsão em relação ao ITBI: “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”.

Por outro lado, em março de 2013, o STF reconheceu a constitucionalidade da fixação de alíquotas progressivas por lei estadual para cobrança do ITCD, sob os fundamentos de que essa progressividade não seria abusiva, na medida em que há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal, nem seria incompatível com a Súmula nº 668 do STF, acima mencionada, que trata da inconstitucionalidade de lei municipal que tenha adotado alíquotas progressivas para o IPTU antes da edição da EC nº 29/2000.

Com essa decisão, ficou acertado, portanto, que, quanto maior o valor da doação/herança, mesmo que o bem tenha sido transmitido a herdeiro com baixo poder aquisitivo, maior será a alíquota do ITCD. Os ministros entenderam que essa progressividade não fere o princípio da capacidade contributiva e que, caso viessem a ser cometidos eventuais abusos, estes poderiam ser coibidos pela observância do princípio da vedação constitucional ao confisco (art. 150, IV, da CF/88). Acordaram, por fim, não haver necessidade de Emenda Constitucional para a instituição do imposto progressivo.

A partir desse julgado, questiona-se se estaria a Súmula nº 656 revogada tacitamente, visto que até 2013, ano da publicação do RE 562.045/RS, a progressividade só poderia ser aplicada aos impostos reais se esta viesse expressa na Carta Magna, como no caso do IPTU. Afinal, é constitucional a progressividade fiscal para impostos de caráter real? Com a decisão no RE nº

562.045/RS, teria o STF modificado definitivamente o entendimento até então consagrado naquela Corte? Estaria, portanto, cancelada a Súmula nº 656, podendo o ITBI também sofrer incidência de alíquotas progressivas?

## 2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio republicano da capacidade contributiva encontra-se regido na primeira parte do art. 145, §1º, da Constituição Federal, na qual se prevê: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Esse preceito orientador do Direito Tributário Brasileiro surgiu com a Constituição de 1824, no art. 179, §15, *in verbis*: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”.

Em seguida, o Texto Constitucional de 1946 trouxe, em seu art. 202, o princípio da capacidade contributiva na sua integralidade, dispondo que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Todavia desapareceu com a Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, ao tratar da reforma tributária, continuando silente a Constituição de 1967, embora alguns defendam a permanência implícita do princípio. Este ressurgiu expressamente na Carta Magna atual, em razão de se buscar uma sociedade mais justa e igualitária, de forma a impor uma tributação mais elevada aos contribuintes que possuem maior riqueza.

Observa Baleeiro (1997, p.688) que contemporaneamente a tendência é adotar a crença de que “a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

De acordo com a maioria dos doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva deriva de princípios basilares do sistema democrático de direito, quais sejam os da liberdade e da igualdade. Trata-se de um desdobramento do princípio da isonomia, com enfoque na matéria tributária, no intuito de se alcançar com êxito a justiça fiscal. Opina Carrazza (2006, p.86) que é:

justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem

pouco [...]. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

A norma jurídica precisa definir com clareza os fatores econômicos que resultam em uma mesma capacidade contributiva e aqueles que exprimem capacidade de contribuição diferenciada.

Por constituir receita derivada, o tributo deve ser um ônus suportável, uma obrigação que o contribuinte tem que cumprir sem precisar sacrificar bens essenciais à manutenção da vida. Amaro (2009, p.138) assim conceitua o referido princípio:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência.

A capacidade econômica seria, portanto, a possibilidade de ter seu patrimônio reduzido pela tributação, sem a destruição do indivíduo. Para alguns autores, a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se somente à aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária. Nesta senda, haveria a possibilidade de um indivíduo ter capacidade econômica, mas não ter condições de contribuir com o Fisco.

Assim, apenas teria capacidade contributiva a pessoa que tivesse legitimidade para figurar no polo passivo da relação tributária, em virtude da cobrança de um tributo. Contudo, a Carta de 1988, em seu art. 145, §1º, não reconheceu essa distinção, utilizando, como sinônimos, as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva (CARRAZZA, 2006).

Do exposto, é perceptível que, para se alcançar a equidade (tributação justa), faz-se necessária a observância de um conjunto de princípios, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco, da legalidade, da progressividade, entre outros. Não dá para se estudar o princípio da

capacidade contributiva de forma isolada.

### 3 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade também está descrito no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988:

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. (Grifo nosso).

É por meio da progressividade que se alcança de forma efetiva os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Similarmente, é um princípio que consagra a realização da justiça fiscal, impondo aos cidadãos de maior poder aquisitivo o pagamento de elevadas exações, a partir do crescimento da carga tributária em virtude da majoração das alíquotas, na medida em que se dá o aumento da base de cálculo. Dessa forma, contribuem em proporções maiores aqueles que têm capacidade contributiva superior. Pelo princípio em tela, as alíquotas progressivas aumentam, a depender da base de cálculo, fixando percentuais variáveis.

Analisando a relação entre progressividade e proporcionalidade, Aires Barreto (2009) aduz que, na progressão, oneram-se mais gravosamente os indivíduos que revelam uma riqueza tributável maior; vale dizer, então, que ocorre um aumento da alíquota na medida em que se eleva o valor do elemento que compõe a matéria tributável, gerando o fenômeno da desigualdade. Não se confunde, portanto, com a proporcionalidade. Nesta as diferenças das alíquotas são ocasionadas em razão proporcional à base de cálculo, conforme se constata no IPI e ICMS.

Convém ressaltar que a progressividade não pode ser aplicada de forma excessiva, a ponto de não serem consideradas as manifestações individuais de riquezas dos contribuintes, o que poderia resultar em um tributo de caráter confiscatório. O IR, ITR, IPTU, IPVA e mais recentemente o ITCD são

exemplos de impostos que se utilizam do instrumento da progressividade para instituição de suas alíquotas.

Sabe-se que a Constituição Federal de 1988 definiu expressamente os casos em que a progressão das alíquotas dos impostos é permitida.

Na pertinente observação de Barreto (2009), o Texto Constitucional preferiu disciplinar as hipóteses de aplicação da progressividade para prevenir possíveis abusos do legislador ordinário.

Durante muitos anos, o entendimento dos tribunais, quanto ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), foi no sentido de incompatibilidade deste com o princípio da capacidade contributiva, em razão da natureza real do imposto, considerando sempre inconstitucional a aplicação de alíquotas variáveis ao referido tributo.

Em março de 2013, a Suprema Corte alterou esse entendimento após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, objeto de análise deste trabalho.

#### 4 IMPOSTOS PESSOAIS X IMPOSTOS REAIS

Como é sabido, imposto é espécie de tributo não vinculado. Isto significa, conforme o art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), que o fato gerador da obrigação tributária não depende de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Do exame das hipóteses de incidência dos impostos, infere-se que em nenhuma há previsão de atuação do Estado.

No Sistema Tributário Brasileiro, os impostos recebem algumas classificações, a depender do critério analisado. Podem ser classificados em fixos ou graduados, proporcionais ou progressivos, reais ou pessoais, entre outros.

A doutrina e jurisprudência ainda não definem com clareza os critérios que distinguem os impostos entre pessoais e reais. A tentativa de se discutir a classificação dessa espécie tributária tem por base o art. 145, § 1º, do texto da Constituição Federal, que faculta à administração pública a tributação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, respeitando os direitos individuais, com a ressalva de que, sempre que possível, deve atribuir caráter pessoal aos impostos, graduando-os segundo a capacidade econômica do sujeito.

Da análise mais atenta do dispositivo constitucional, chega-se ao en-

tendimento de que o imposto pessoal é aquele em que o legislador, ao prevê-lo, leva em consideração aspectos relativos às condições específicas de cada contribuinte para que possa definir um valor justo para o pagamento da exação prevista em lei, evitando, assim, a aplicação de encargos difíceis de serem suportados. Segundo Ricardo Alexandre (2008, p.48):

São pessoais os impostos que incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Nessa linha de raciocínio, a incidência do imposto de renda é personalizada, levando em conta a quantidade de dependentes, os gastos com saúde, com educação etc.

O IR, por exemplo, sofre intervenção da personalidade econômica do titular do patrimônio produzido, que é um dos elementos que mais influencia na formação da renda.

Assim, pode-se concluir que os impostos pessoais são aqueles em que a hipótese de incidência do tributo está relacionada a certas características da pessoa do sujeito passivo, ou seja, são calculados sobre as condições do contribuinte com base na sua capacidade contributiva.

Nesse diapasão, convém trazer à baila os ensinamentos de Barreto (2009. P.132), que, na tentativa de contribuir para essa discussão, explica que o aspecto pessoal é o atributo da hipótese de incidência que vai determinar, de forma explícita ou implícita, quem é o sujeito ativo e, genericamente, designará os sujeitos passivos.

Isto porque, de acordo com as lições do autor supracitado, o sujeito ativo será estabelecido pela própria lei.

Em relação ao sujeito passivo, a questão é diversa, uma vez que pode ser indicado genericamente, exigindo-se a prestação de qualquer um, como, por exemplo, a norma definidora do IPTU, que afirma serem sujeitos passivos do imposto o proprietário, o titular de domínio útil e o possuidor a qualquer título, ou pode referir-se a uma pessoa concretamente determinada.

É possível identificar o sujeito passivo no próprio aspecto subjetivo da hipótese de incidência, sendo ele o destinatário legal do tributo, genericamente considerado. Mesmo que o legislador restrinja o campo de incidência tributária, deverá sempre observar os destinatários designados na Lei Maior.

Serão subjetivos os impostos que levam em conta a situação pessoal do contribuinte no intuito de determinar a existência da exação e estabelecer a

quantia a ser exigida para a realização da obrigação tributária. A tributação é levada a cabo considerando a situação socioeconômica do contribuinte, o valor de seus rendimentos, das fortunas e dos encargos que obrigatoriamente terá que cumprir.

Assim sendo, impende pontuar que o contribuinte genérico será determinado por lei, enquanto a identificação específica de um destinatário só poderá ser cogitada em face da concretização do fato tributário. Por isso é importante distinguir os sujeitos passivos indeterminados ou genéricos e os sujeitos passivos determinados ou individuados.

Destarte, terá cunho pessoal a tributação que necessariamente leve em consideração a situação subjetiva do contribuinte. Ao legislador ordinário, cabe a tarefa de verificar a possibilidade de conferir caráter subjetivo ao imposto, no ato de elaboração das leis que o institui, em obediência ao princípio da isonomia, já comentado no capítulo anterior.

Por sua vez, os impostos reais são aqueles que incidem sobre uma coisa, cujo aspecto material da hipótese de incidência toma como relevante características do objeto tributado e, não, da pessoa do contribuinte, limitando-se a descrever um fato, independentemente dos aspectos subjetivos. Pouco importa, para configurar essa espécie tributária, quem será o sujeito passivo da obrigação e suas qualidades.

Cita-se, a título de exemplo, o IPI, ICMS, IPTU, IPVA e ITR. Este último, por exemplo, é imposto real cuja exigência se baseia em peculiaridades do respectivo bem imóvel rural, que é o critério material da hipótese da regra-matriz de incidência do ITR.

## **5 A CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL PARA OS IMPOSTOS DE CARÁTER REAL**

Os impostos reais, conforme já explicitado, são tributos assentados sobre o aspecto material do bem tributável, em que não se considera, para fins de caracterização, a pessoa do contribuinte. Alguns doutrinadores têm entendido que a alíquota tributária é fixada com base apenas nas circunstâncias materiais que definem o fato gerador da exação, não tendo como parâmetro as condições econômicas, jurídicas e pessoais do sujeito passivo e, por esse motivo, não seria razoável aplicar alíquotas progressivas.

Muito se discutiu, em razão do art. 145, § 1º, da Lei Maior, se os impostos reais, por não mensurar as condições individuais de cada contribuinte, poderiam ou não ter suas alíquotas progressivas sem violar o princípio da capacidade contributiva. A expressão “sempre que possível” causa grande discussão na doutrina acerca da constitucionalidade da progressividade fiscal aplicada a esta espécie de imposto.

Por diversas vezes, o tema foi discutido pela doutrina e questionado em sede de julgamento nos tribunais, os quais, durante muitos anos, concluíram que os impostos deveriam ser graduados de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo e não de forma real, como acontece com o IPTU, IPVA, ITBI e ITCD, que levam em conta o bem a ser tributado.

## **6 PROGRESSIVIDADE FISCAL NO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCD): EVOLUÇÃO HISTÓRICA E JURISPRUDENCIAL DO STF**

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação incide na transação de quaisquer bens (móveis ou imóveis) ou direitos, os quais podem ser frutos de doação ou transmissão *causa mortis*. A competência para instituir o ITCD, que é tido como um imposto real, dado o seu caráter objetivo, é estadual, consoante previsão do art. 155, I, da Constituição Federal de 1988.

O tributo possui natureza arrecadatória, tendo em vista sua finalidade de gerar recursos financeiros aos cofres públicos, podendo também ter função extrafiscal.

O fato gerador do ITCD ocorre com a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos por causa da morte ou da doação, excluindo-se as transmissões de bens imóveis inter vivos a título oneroso.

O art. 38 do CTN dispõe que a base de cálculo do ITCD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos a título gratuito em razão da morte e por doação. Com base nas Súmulas 113 e 114 do STF, o imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação, não podendo ser exigível antes da homologação do cálculo.

No caso dos bens imóveis, via de regra, o valor venal é aquele apurado pelo Município no cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ou pela União, quando se trata de Imposto sobre

a Propriedade Territorial Rural (ITR). Destarte, nada impede que os sujeitos passivos requeiram uma nova avaliação do imóvel, por via judicial. No tocante aos bens móveis ou direitos, a base de cálculo é o valor de mercado, isto é, do preço do bem ou do direito transmitido em uma venda à vista, na data de sua transmissão ou do ato translativo.

No que tange à fixação das alíquotas, apesar de o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação ser de competência dos Estados e do Distrito Federal, cabe ao Senado Federal estabelecer as alíquotas máximas do tributo (art. 155, § 1º, IV, CF/88). Por meio da Resolução n. 09/1992, o Senado fixou em 8% a alíquota máxima para a cobrança do ITCD. Como sabido, o imposto é calculado pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Segundo Palsen (2013), o art. 2º da Resolução 09/1992 que autoriza a progressividade das alíquotas sobre transmissão *causa mortis*, com base no quinhão, legado ou bens doados a cada um dos beneficiários não teria amparo na Constituição Federal. Fernandes (2005, p.65) também critica o dispositivo, sob o argumento de que:

O legislador constituinte não outorgou poderes ao Senado para determinar que fossem progressivas as alíquotas, como pretendeu este, razão pela qual o art. 2º da Resolução do Senado 9/1992 padece de inconstitucionalidade.

O Estado do Ceará fixou alíquota progressiva, estabelecendo a progressividade em função do valor da base de cálculo, a qual pode variar entre 50%, 75% e 100% da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal.

Machado (2010) refere-se a essa progressividade como sendo a forma de se alcançar o princípio da capacidade contributiva, isto é, adequar o tributo à capacidade econômica de cada contribuinte, afirmando, ainda, que é possível reduzir a acumulação de riqueza e, em consequência, aumentar a redistribuição de renda.

Entende o jurista que a aplicação de alíquotas progressivas sobre heranças e doações deve ser feita com base no valor do quinhão ou dos bens doados referentes à parte recebida por cada um dos beneficiários e não sobre a totalidade dos bens ou direitos transmitidos, uma vez que “a capacidade contributiva a ser considerada é a daquele a quem os bens se destinam, e não

a do autor da herança ou do doador” (MACHADO, 2010, p. 380).

A doutrina brasileira, sem grandes divergências, afirmava que as alíquotas progressivas do ITCD não podiam ser aplicadas em razão da soma do valor venal de todos os bens e direitos transmitidos por herança ou doação, sob o risco de violar o princípio da capacidade contributiva, pois o destinatário do imposto é o novo contribuinte e não a pessoa que transmitiu o bem.

Até 2013, a jurisprudência do STF sempre adotou, na discussão sobre a progressividade fiscal para os impostos de caráter real, o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva só se destinava aos impostos de natureza pessoal, não sendo possível sua aplicação aos tributos incidentes sobre o patrimônio, como o ITBI e o ITCD, com exceção do IPTU, imposto real cuja progressividade foi admitida pela emenda Constitucional nº 29/2000.

A Suprema Corte reforçava em seus julgados que a progressividade somente poderia ser possível nos impostos pessoais, de acordo com o art. 145, § 1º, da CF, uma vez que, nesta espécie tributária, o fato gerador já reflete de forma direta e imediata a capacidade contributiva. Essa era a orientação seguida pelos tribunais de justiça estaduais, conforme abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARROLAMENTO DE BENS. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO `CAUSA MORTIS` E DOAÇÃO (ITCD). PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO DE NATUREZA REAL, SOBRE O QUAL A CONSTITUIÇÃO FEDERAL VEDA A PROGRESSIVIDADE, COM EXCEÇÃO DO IPTU, CUJA GRADUAÇÃO TRIBUTÁRIA FOI EXPRESSAMENTE AUTORIZADA PELA CARTA MAIOR PARA DAR EFETIVIDADE AO PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA. UMA VEZ DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO COLENO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA A PROGRESSIVIDADE DO ITBI, E SENDO O ITCD TAMBÉM IMPOSTO DE NATUREZA REAL, A ELE SE ESTENDENDO A VEDAÇÃO, É DE SER ACOHLIDA A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL N.º 8.821/89, NA PARTE QUE INSTITUI A PROGRESSIVIDADE DO ITCD, IMPONDO-SE DETERMINAR SEJA APLICADA A ESPÉCIE A MENOR ALÍQUOTA NELA PREVISTA. Agravo de instrumento provido. (Agravo de Instrumento Nº. 70015059629, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Raupp Ruschel, Julgado em 24/05/2006)

No Agravo de Instrumento nº 70034728717, referente a uma ação de inventário, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs recurso em face da decisão que concluiu pela inconstitucionalidade do ITCD no que diz respeito à aplicação de alíquotas progressivas. Nos autos do caso em questão, o Estado do Rio Grande do Sul asseverava que a alíquota legal deveria incidir sobre o monte-mor, nos termos da Lei nº 8.821/89, bem como afirmava também que o art. 155, § 1º, IV, da CF/88 não fazia menção a qualquer tipo de vedação à progressividade do imposto em exame, cabendo ao Senado definir as alíquotas máximas.

O desembargador-relator Claudir Fidélis Faccenda, da 8ª Câmara Cível do TJRS, decidiu que a progressividade de alíquota do ITCD, por ser este um imposto real, é inconstitucional, o que impõe a aplicação da menor alíquota prevista. Vejamos um excerto do voto:

O tema todo em debate diz respeito à impossibilidade do estabelecimento da progressividade nos impostos ditos como reais, visto que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se consolidou no sentido de que, nestes impostos, a progressividade somente é possível se estiver expressa na Constituição Federal, por disposição do chamado Poder Constituinte Originário, não podendo ser admitido sequer por Emenda Constitucional proveniente do poder constituinte congressional ou meramente derivado.

[...]

Então, por esses motivos, estou conhecendo do incidente e declarando inconstitucional a progressividade das alíquotas dos arts. 18 e 19 da Lei Estadual nº 8.821/89, ficando as demais questões à deliberação da Câmara, inconstitucionalidade esta proclamada na esteira de reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que exige expressa previsão constitucional para que se possa adotar a progressividade, como há com relação a vários impostos, consignando expressamente no RE nº 234.105, que, quanto ao ITBI, substancialmente idêntico ao imposto que aqui tratamos, o princípio da capacidade contributiva se realiza pela proporcionalidade ao preço da venda, e não pela progressividade. Sendo então o ITCD imposto de natureza real, a ele se estende a vedação legal da possibilidade de progressividade.

(Agravo de Instrumento Nº 70034728717, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Claudir Fidélis Faccenda, Julgado em 18/02/2010. Publicação: Diário da Justiça do dia 23/02/2010)

Contra esse acórdão, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs Recurso Extraordinário, que ficou sobrestado, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC. O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu, no dia 06 de fevereiro de 2013, ser constitucional a progressividade – entre 1% e 8% – das alíquotas incidentes sobre o ITCD, prevista na Lei nº 8.821/89, por entender que a legislação estadual mencionada respeita o princípio da capacidade contributiva.

Estaria o STF mudando o entendimento acerca da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade fiscal, estendendo-os a todos os impostos, independentemente de sua natureza? Ou haveria conflito jurisprudencial, visto que a Súmula 656, que versa sobre a transmissão de bens imóveis inter vivos, ainda permanece em vigor?

## **7 ANÁLISE DO RE 562.045/RS: MUDANÇA NO ENTENDIMENTO DA SUPREMA CORTE**

No julgamento do RE 562.045, venceu, por maioria de votos, o novo entendimento da Suprema Corte, que admitiu a constitucionalidade da progressividade das alíquotas para a cobrança do ITCD, com base no valor dos bens sujeitos à tributação, conforme previsão da lei estadual 8.821/1989, pondo fim, ao meu ver de forma acertada, à clássica divisão entre impostos reais e pessoais para aplicação do princípio da progressividade fiscal. O acórdão porta a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Na esteira do voto proferido pelo então ministro Eros Grau, defendeu-se que a decisão visou à concretização do princípio constitucional da

capacidade contributiva, contrariando o posicionamento do relator, ministro Ricardo Lewandowski, que apresentou voto pela inconstitucionalidade da cobrança, ao defender a impossibilidade de se medir a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real. Destaco trecho do voto-relator:

Isso porque é da natureza do imposto real atingir uma dada situação, eleita pelo legislador, sem levar em consideração as qualidades pessoais que refletem o poder econômico dos contribuintes. Não é possível, com efeito, aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações com base, exclusivamente, no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário.

Entendo, ademais, que cumpre também aplicar, com relação a estes, o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis - ITBI e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada.

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.

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 têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.

O ministro Marco Aurélio acompanhou o entendimento do relator, com a apresentação de voto-vista pela impossibilidade da cobrança do ITCD sob o critério da progressividade. Ressaltou que não haveria incompatibili-

dade entre o disposto no art. 145, § 1º, da Carta Federal com a aplicação da técnica de progressão de alíquotas para os impostos reais, quando o objetivo precípua fosse o da realização da justiça fiscal, entretanto, frisou a necessidade de se discutir a questão sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

De acordo com Marco Aurélio, a progressão de alíquotas, almejada pelo Estado do Rio Grande do Sul, não leva em consideração a situação econômica do destinatário do tributo, pois defende que uma pessoa que recebe um bem no valor de um milhão de reais, por herança, doação ou legado, poderá não ter a mesma capacidade de contribuir do que uma pessoa que adquire um imóvel no mesmo valor por vontade própria.

Afirma, ainda, que o sistema de progressão de alíquotas pode compelir muitos beneficiados a renunciar à herança para não ser esta submetida a uma alta carga tributária. Por fim, lembra que a herança vacante beneficia principalmente o Poder Público, “deixando abertas as portas para a expropriação patrimonial por vias transversas”. No entanto, os votos dos ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski foram vencidos.

Em ocasião anterior, os ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto e Ellen Gracie já haviam se manifestado pela possibilidade da cobrança progressiva do imposto debatido. Posteriormente, ao analisar a matéria, os ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello também se aliaram a esse entendimento, chegando à conclusão de que a progressividade não viola preceitos constitucionais nem fere o consagrado princípio da capacidade contributiva.

Conclui-se, com o julgamento do RE 562.045-RS, que houve uma nítida mudança na jurisprudência do STF. No voto-vista do ministro Eros Grau, restou claro o novo posicionamento quanto à interpretação do art. 145, § 1º, CF/88. Como muito bem observou o magistrado, a expressão “sempre que possível” refere-se, exclusivamente, à classificação dos impostos de caráter pessoal, tendo em vista a existência de outros com características distintas, que é o caso daqueles que assumem o título de tributos reais, como o IPTU.

Deve-se, portanto, de acordo com o preceito constitucional, dar pessoalidade ao imposto sempre que possível. Por outro lado, o dispositivo ora discutido não limita a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos pessoais, podendo ser admitido nos tributos de qualquer natureza. A esse respeito, transcrevo trecho do voto do ministro Eros Grau:

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 direto, 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.

Perfilho do mesmo entendimento, uma vez que a dicotomia entre impostos reais e pessoais nada mais é do que uma recomendação doutrinária ao legislador, não se tratando de uma classificação legal, pois não existe uma lei que expressamente traga essa distinção.

Já dizia Ataliba (2003) que a hipótese de incidência do imposto real pode ter aspecto pessoal, entretanto, as qualidades do sujeito passivo vão ser indiferentes à estrutura material do imposto. A diferenciação dos impostos em reais e pessoais, segundo a doutrina clássica, não faz mais tanto sentido, sendo necessário, para classificar o tributo, o exame do fato gerador em todos os seus aspectos.

A não vedação constitucional da progressividade fiscal nos impostos reais já havia sido defendida por doutrinadores, como Machado (2010) e Tipke e Yamashita (2002), os quais destacaram a importância de se aplicar o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos diretos que se destinam à finalidade fiscal, podendo, para isso, utilizar-se de técnicas de graduação do imposto, como a da progressividade, que visa à redistribuição de riqueza.

A decisão do STF no julgamento do RE 562.045 já havia sido “antecipada” quando da análise do RE 234.105-SP, ocasião em que os ministros apontaram a possível constitucionalidade das alíquotas progressivas para o ITCD e, por outro lado, declararam a inconstitucionalidade do ITBI progressivo, sob o argumento de ser um imposto de natureza real e, por isso, não poderia ser graduado de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Foi o mesmo fundamento utilizado para o IPTU, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000.

A toda evidência, os fundamentos que basearam a inconstitucionalida-

de da progressividade do IPTU e ITBI, os quais deram origem às Súmulas 668 e 656 do STF, perderam a nitidez. Com esse novo entendimento da Suprema Corte, firmado após o julgamento do RE 562.045, nada mudou quanto ao IPTU, tendo em vista a alteração já trazida pela emenda acima mencionada, que modificou a redação do artigo 156, § 1º, passando a admitir expressamente a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel.

Mas, no que se refere ao ITBI, a Súmula 656 deixou de ter sentido, visto que o argumento de que os impostos reais não podem ter suas alíquotas progressivas foi superado com a decisão do Supremo Tribunal Federal. Portanto, pode-se afirmar que, embora não cancelada a Súmula n. 656 do STF ao ITBI, o novo posicionamento do Supremo sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, independentemente de sua natureza, torna constitucional a graduação das alíquotas para a cobrança dos impostos reais, a ponto de restar prejudicada a redação da referida súmula.

Com a mudança de entendimento da Suprema Corte, não há mais o que se discutir quanto à progressividade dos impostos reais, mesmo que a Constituição Federal não traga previsão expressa.

Vejo que a decisão tomada pelo STF foi um avanço na jurisprudência, pois permite a aplicação da capacidade contributiva real, podendo reduzir injustas diferenças de riqueza entre contribuintes, haja vista que aqueles que incorporam mais patrimônio em decorrência de herança ou doação vão ser submetidos a alíquotas maiores. Assim, os indivíduos que detêm maiores condições econômicas irão contribuir mais do que aqueles que se encontram em situação inferior, alcançando-se, dessa forma, a justiça fiscal.

Cabe ainda ressaltar que não há violação ao princípio do não-confisco, visto que a progressividade das alíquotas, em razão do quinhão hereditário, não pode ultrapassar a alíquota máxima de 8%, instituída pelo Senado Federal.

Ademais, devo concordar com o ministro Marco Aurélio quando o magistrado alega que um sujeito, ao receber uma herança ou doação, pode não ter a mesma capacidade econômica para pagar o tributo que o indivíduo que, por vontade própria, compra um bem imóvel de igual valor. Por isso, considero que o ITBI, assim como o ITCD, deve ter alíquotas progressivas para a cobrança do imposto, reforçando mais uma vez que a Súmula n. 656 do STF perdeu sua eficácia, após o novo posicionamento da Suprema Corte.

## 8 CONCLUSÃO

O Neoconstitucionalismo, também intitulado de Nova Hermenêutica Constitucional, trouxe enorme contribuição ao direito por disseminar a importância dos princípios constitucionais na atividade interpretativa das normas jurídicas, sem que houvesse uma hierarquia entre regras e princípios, uma vez que revelam a mesma natureza na composição do ordenamento jurídico.

Em seu preâmbulo, a Constituição Federal de 1988 prestigiou os princípios da isonomia e da justiça social para a instituição de um Estado Democrático de Direito.

A busca pela igualdade fiscal ganhou guarida desde a Carta de 1946, com a previsão do art. 202, que teve seu texto reforçado na atual CF, no art. 145, § 1º, para enfatizar o caráter pessoal dos tributos, sempre que possível, e a graduação conforme a capacidade econômica, a fim de que se possa alcançar um Estado Democrático de Direito.

O princípio da progressividade tem relação direta com o princípio da isonomia, pois se manifesta como instrumento de redistribuição de riqueza, uma vez que as alíquotas crescem à medida que há um alargamento da base de cálculo. Ambos também se relacionam com o princípio da capacidade contributiva, o qual se concretiza quando se onera mais gravosamente aquele indivíduo que possui uma riqueza tributável maior.

Distinguir os impostos entre pessoais e reais tem finalidade meramente didática, pois a pessoalidade vai depender da forma com a qual o legislador irá prever as regras referentes ao tributo, podendo destacar ou não características que remetam à capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Relacionar o princípio da capacidade contributiva com a progressividade fiscal nos impostos reais é uma forma de se tentar a justiça social, cabendo aos entes estatais cumprir com uma de suas funções, qual seja a de executar políticas públicas com o fito de se concretizar os preceitos destacados expressamente no preâmbulo da nossa Lei Maior.

Por muitos anos, os tribunais mantiveram o entendimento de que não se aplicava o princípio da capacidade contributiva aos impostos de caráter real, com exceção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), uma vez que o dispositivo constitucional trazia a possibilidade

de aplicação de alíquotas variáveis (progressividade extrafiscal) e, posteriormente, com a EC 29/2000, admitiu-se a progressividade fiscal em razão do valor do imóvel.

O posicionamento dos tribunais, quanto à possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, só foi consolidado após o julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário nº 423.768-7/SP, que reconheceu a dupla progressividade para o referido imposto.

Apesar disso, a posição que prevalecia entre os tribunais pátrios era pela inaplicabilidade deste princípio aos impostos incidentes sobre a propriedade (ITBI e ITCD) e, conseqüentemente, pela inconstitucionalidade da progressividade de suas alíquotas, tendo em vista a natureza real desses tributos.

Entretanto, com a decisão do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS no ano de 2013, em sede de repercussão geral, a Suprema Corte admitiu não haver incompatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e a aplicação da técnica da progressividade fiscal na cobrança do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações, pois, independentemente da sua natureza, os impostos reais podem ter suas alíquotas diferenciadas com base no valor dos bens sujeitos à tributação.

Conclui-se, a partir desse novo entendimento acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, que, embora não cancelada expressamente a Súmula 656 do STF em relação ao ITBI, o RE 562.045 acabou por reconhecer a constitucionalidade da progressividade não só do ITCD como também do ITBI, de modo que restou prejudicada a redação desta Súmula.

## REFERÊNCIAS

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº **70034728717**, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Claudir Fidélis Faccenda, Julgado em 18/02/2010. Publicação: Diário da Justiça do dia 23/02/2010. Disponível em: <<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17274240/agravo-de-instrumento-ai-70034728717-rs>> Acesso em: 20 agosto 2014.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº. **70015059629**, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Raupp Ruschel, Julgado em 24/05/2006.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)> Acesso em: 16 ago. 2014.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm)> Acesso em: 16 ago. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 16 ago. 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.