



**FACULDADE DOCTUM DE CARATINGA**

**LUCIANO COELHO DE LIMA**

**ITCMD – Imposto sobre a Transmissão de Causa Mortis e  
Doações e sua Progressividade à luz do Artigo 145, §1º da  
Constituição Federal de 1988.**

**BACHARELADO EM DIREITO**

**CARATINGA -  
MG 2019**

LUCIANO COELHO DE LIMA

**ITCMD – Imposto sobre a Transmissão de Causa Mortis e  
Doações e sua Progressividade à luz do Artigo 145, §1º da  
Constituição Federal de 1988.**

Pré-projeto de Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado na Faculdade de Direito Doctum como  
requisito básico para a obtenção de grau de Bacharel  
em Direito.

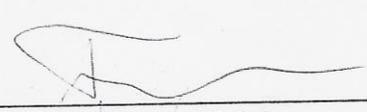
Orientador (a): Salatiel Ferreira Lúcio.

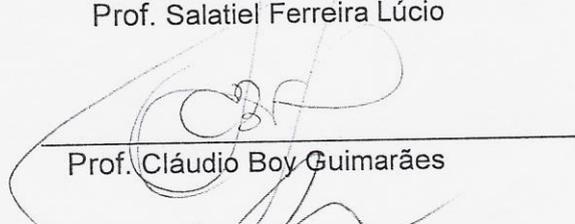
**TERMO DE APROVAÇÃO**

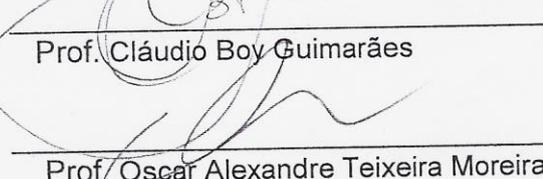
Trabalho de Conclusão de Curso ITCMD – Imposto sobre a transmissão de causa mortis e doações e sua progressividade à luz do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, elaborado Luciano Coelho de Lima foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

**BACHAREL EM DIREITO.**

Caratinga 04 de 12 de 2019

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Salatiel Ferreira Lúcio

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Cláudio Boy Guimarães

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Oscar Alexandre Teixeira Moreira

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

Gratidão pelos meus pais (in memoriam), sua presença e amor incondicional na minha vida. Esta monografia é a prova de que seus esforços pela minha educação valeram a pena.

Agradeço à minha esposa Conceição e aos meus filhos Sophia e Samuel por compreenderem as várias horas em que estive ausente por causa do desenvolvimento deste trabalho e ao longo do curso.

Sou grato a todo corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, e das Faculdades Doctum que sempre transmitiram seu saber com muito profissionalismo.

Também agradeço aos funcionários da Faculdades Doctum nas pessoas da Sra. Rose, e os demais funcionários que são muitos e não tem como agradece-los a todos que contribuíram direta e indiretamente para a conclusão deste trabalho.

Aos meus irmãos e irmãs, sobrinhos e sobrinhas pela amizade e atenção dedicadas quando sempre precisei e ao meu irmão Expedito (in memoriam) que partiu para os braços do Senhor e que eu queria compartilhar essa vitória com ele também.

Ao meu orientador Prof.MS. c. Salatiel Ferreira Lúcio, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Também agradeço a todos os meus colegas de curso, pela oportunidade do convívio e pela cooperação mútua durante estes anos.

E a todos Professores, funcionários da Faculdade, em especial a amiga Rose da Coordenação do Curso de Direito, sempre presente nos momentos difíceis que passei, pelas palavras de incentivo e apoio, ao Sr. Sebastião, Eudes, Geraldo e amigos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado e gratidão a todos vocês.

*Dedico* este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora de angústia, aos meus pais Álvaro e Virginia (in memoriam) e a minha esposa Conceição e filhos Sophia e Samuel.

Ele mostrou a você, ó homem, o que é bom e o que o Senhor exige: pratique a justiça, ame a fidelidade e ande humildemente com o seu Deus.

*Miquéias 6:8*

## RESUMO

O trabalho em questão baseia-se no estudo da divergente alteração da interpretação referente ao artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, pelo Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito à possibilidade de conceder alíquotas progressivas em face do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações. Portanto, analisaremos o que diz a doutrina sobre os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, também rever as recentes decisões e quais foram as argumentações e fundamentações acerca do tema e como cada ministro se posicionou em sua fundamentação.

**Palavras-chave:** Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações. Progressividade. Capacidade Contributiva. Impostos Pessoais. Impostos Reais.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS.....	9
CAPÍTULO I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: LIMITES E COMPETÊNCIAS DO ESTADO PARA INSTITUIR O ITCMD .....	11
1.1 <i>Princípio da Isonomia Tributária</i> .....	16
1.2 <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i> .....	20
1.3 <i>Princípio da Progressividade</i> .....	22
CAPÍTULO II – FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL PARA INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS NO ITCMD .....	25
2.1 <i>Impostos progressivos: IR, ITR, IPTU</i> .....	27
2.2 <i>Súmula 656 do STF: O ITBI e sua não progressividade</i> .....	30
CAPÍTULO III – A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES – ITCMD...	32
3.1 <i>A mudança de posicionamento do STF em relação à progressividade do ITCMD</i> .....	33
3.2 <i>Argumentos Contra a Constitucionalidade de Alíquotas Progressivas para o ITCMD</i> .....	34
3.3 <i>Argumentos a Favor da Constitucionalidade de Alíquotas Progressivas para o ITCMD</i> .....	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS .....	43

## INTRODUÇÃO

O trabalho em questão baseia-se no estudo da divergente alteração de interpretação referente ao artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 em relação ao Imposto sobre Transmissão de causa Mortis e doações e sua progressividade a luz do referido artigo.

O objetivo é analisar a constitucionalidade da aplicação das alíquotas progressivas do ITCMD em relação ao artigo 145, §1º da CF/88 no que diz respeito a Capacidade Contributiva, sendo que alguns entes da federação estipulam alíquotas progressivas ao ITCMD. Diante dessa situação, criou-se impasse dentro da doutrina e da jurisprudência no país, pois o Princípio da Capacidade Contributiva, não permite a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real e pessoal, que é o caso do ITCMD.

O caso em questão não é diferente, pois o STF acolheu a Repercussão Geral do tema em tela através do RE Recurso Extraordinário Nº 562.045 RS.

No entanto, o STF já pacificou seu entendimento em relação a Progressividade do ITCMD, e o objetivo do trabalho é analisar a alteração jurisprudencial do STF em relação a aplicação do Princípio da Progressividade a luz do artigo 145, §1º da CF/88 no que se refere impostos reais e pessoais.

Esse estudo será realizado com bases nas doutrinas e jurisprudências e como o ordenamento jurídico se posicionou.

Estudaremos sob a análise das decisões que decidiram sobre a progressividade das alíquotas do ITCMD, identificando quais argumentos e critérios os Ministros do STF utilizaram em suas decisões proferidas.

Nesse sentido, no primeiro capítulo falaremos sobre o Sistema Tributário Nacional, seu conceito e dentro e previsão dentro da CF/88, e ainda estudaremos nesse capítulo à limitação à competência do Estado para a instituição do ITCMD e também os seguintes princípios constitucionais: da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da progressividade.

No segundo capítulo será analisado a fundamentação constitucional na aplicabilidade de alíquotas progressivas do ITCMD.

Será analisado também o estudo sobre impostos progressivos, a sumula 656 do STF e a possibilidade de alíquotas progressivas do ITCMD.

No terceiro e último capítulo, analisaremos a aplicação da progressividade no

ITCMD, assim como também a mudança de entendimento do STF quanto a progressividade do ITCMD, falaremos dos argumentos contra a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD e os argumentos a favor para a sua instituição.

Por fim, analisaremos os recursos: RE Nº 562.045/RS e o AgR-RE Nº 542.485/RS, todos dois sobre o ITCMD e faremos uma análise onde concluiremos através de nosso posicionamento acerca da progressividade do ITCMD.

## CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

O tema da progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações 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.

O tema da progressividade do Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doações, imposto objeto de estudo deste trabalho, a Constituição Federal conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para sua criação, modificação e extinção, conforme disciplina o artigo 153, I, da Constituição Federal de 1988.

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.

A progressividade 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. Ainda 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.

A progressividade baseia-se na graduação de alíquotas, conforme se dá o aumento da base de cálculo, ou seja, a progressividade está ligada a capacidade contributiva do contribuinte em relação a bens ou rendas auferidas.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva foi consagrado no artigo 145, §1º da Constituição Federal, quanto à aplicabilidade do princípio da progressividade, expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal: que fala da Capacidade Contributiva, aos impostos de naturezas real e pessoal.

Segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for de índole constitucional do imposto, ele deverá ser obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor se a regra-matriz do imposto (a CF/88) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao

princípio da capacidade contributiva<sup>1</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2015.p.120.

## **CAPÍTULO I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: LIMITES E COMPETÊNCIAS DO ESTADO PARA INSTITUIR O ITCMD**

O poder de tributar está ligado a ideia de Constituição, que nos remete a um conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico e política de uma sociedade organizada.

No Direito Tributário, o sistema é um conjunto de princípios e normas Inter relacionadas que formam o sistema jurídico, e, portanto, abrange um conjunto de criação, fiscalização e arrecadação de natureza tributária.

A tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade, existe alguma forma de tributação.<sup>2</sup>

No ambiente do Direito Tributário, esse sistema é utilizado pelos entes federativos, no intuito de tributar e fiscalizar exercendo assim sua autonomia política e também a administrativa.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, esta consagrou o Sistema tributário Nacional como a principal fonte de direção no Direito Tributário, criando assim normas que regulam a relação entre contribuintes e o Estado, normatizando o exercício de tal competência tributária, bem como 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. A Constituição Federal conferiu aos entes políticos a prerrogativa de criar tributos, através de lei.

A competência tributária é a aptidão para criar tributos, e sendo assim, o poder de criar tributos é repartido entre vários entes políticos. De modo, que um desses entes tem a competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela constituição<sup>3</sup>.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio do federalismo (Art. 60, § 4º, I), delimitando entre as pessoas políticas (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.<sup>4</sup> Assim, outorgando a esses entes federativos, por meio de lei a criação de tais tributos e arrecadação dos mesmos.

A atribuição da competência tributária está disciplinada na Constituição

---

<sup>2</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.p.64

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. Ed. São Paulo: Saraiva. 2016. P. 81.

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p .517.

Federal de 1988 nos artigos 153 ,155 e 156<sup>5</sup>, em que os entes políticos dividem competências para a instituição de tributos conforme expressa delimitação constitucional evitando assim o conflito de competências.

Portanto a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tem uma competência privativa, estabelecida pela CF/88 e essa relação aos entes políticos estão previstas nos artigos 153, 155, e 156 da carta constitucional.

No objeto de estudo desse trabalho que é o ITCMD, a Constituição Federal de 1988, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal competência privativa para sua criação e modificação, conforme disciplina o artigo 155, 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.

Para que esse tributo seja instituído, vale a pena observar seu alcance: atinge quaisquer bens ou direitos, relacionados à causa mortis e doação, portanto sendo necessário uma lei complementar em casos onde o doador ou o de cujos, tiverem morado no exterior ou o inventario tiver sido feito também no exterior. Verifica-se aqui, outra limitação de competência tributária para a instituição desses tributos.

Vale a pena salientar que a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 146,

---

<sup>5</sup> 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.

III,<sup>6</sup> diz que a lei complementar também tem competência para instituir normas tributárias, tornando o diploma responsável pelas regras adotadas e como serão incididas ao serem criadas.

Quando o Código Tributário Nacional criado, foi com forma de lei complementar, e nessa época de sua adição ele não possuía conceitos ou definições fundamentais e o ITCMD não possuía previsão constitucional, ou seja, até o presente momento não existe lei complementar que o regulamente.

Visto que, para que seja exercido a competência tributária, a CF/88 não a impõe aos entes políticos, pois estes são livres para exerce lá ou não. Portanto, ainda não tem lei que regulamente o assunto por parte do poder legislativo em relação ao ITCMD. Diante dessa situação o artigo 24, Inciso I<sup>7</sup> e § seguintes da Constituição federal de 1988 estabelece que os Estados e Distrito Federal exercem a competência legislativa concorrente. O exemplo dessa competência legislativa concorrente é observado no Estado de São Paulo, que o fez por meio do Decreto n.º 46.655, de 01/04/2002.

---

<sup>6</sup> 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. 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.

e) <sup>7</sup> 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.

Também verificamos outra limitação de competência estadual que o Senado Federal instituiu a fixação de alíquotas máximas disciplinado no artigo 155, § 1º, IV da CF/88. Que estabelece que os Estados e o Distrito Federal estabeleçam as alíquotas presentes na arrecadação, fixando uma alíquota máxima de 8% conforme a Resolução Nº 9, de 05/05/1992.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988, em nenhum momento previu a possibilidade de alíquotas progressivas para o ITCMD, em observância ao texto elaborado pelo Senado Federal. Sendo que a possibilidade de alíquotas progressivas foram objetos de julgados dentro de nosso ordenamento jurídico, através de jurisprudências em diversos Tribunais pelo país, discutiremos sobre o assunto nesse trabalho.

Embora, deva destacar a divisão de competências, a Constituição Federal de 1988 se preocupou em limitar os entes políticos, quanto ao seu exercício da competência tributária, com o objetivo de que o fisco não invade a propriedade privada. Nota se que a CF/88, no que diz respeito ao poder de tributar que esse seria de forma equilibrada, para que os contribuintes não tivessem danos a sua liberdade e ao seu patrimônio. Para tanto, a Constituição Federal de 1988 previu duas espécies de limitações, subdivididas em imunidades e princípios.<sup>8</sup>

A primeira espécie de limitação, diz respeito que a própria Constituição suprime os entes políticos impedindo os de realizar essa competência, ou seja, os entes são impedidos de cobrar tributos.

Observamos que no caso da isenção, esta é formada pela legislação infraconstitucional, atuando de forma direta na aplicação da competência tributária, visto que, será concedida ao detentor dessa competência.

O tributo chega a ser instituído, porém não está ligado ao fato gerador. Entretanto, a própria lei que cria os tributos, também é a mesma que o parcela, ou seja, o tributo é dispensado de forma legal de seu pagamento.

Como disciplina na carta magna, que a imunidade, por ser tratar de uma clausula pétrea não poderá ser modificada ou alterada, ao passo que a isenção poderá ser alterada, ou até mesmo revogada por ser tratar de uma norma

---

<sup>8</sup>BALEEIRO, Aliomar, 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*. 14. ed. Atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 226).

infraconstitucional.

Diferentemente da imunidade, os princípios jurídicos condensam os valores fundamentais da ordem jurídica. Em virtude de sua fundamentalidade e de sua abertura linguística, os princípios se irradiam sobre todo o sistema jurídico, garantindo-lhe harmonia e coerência.<sup>9</sup>

Vale dizer: os princípios são considerados normas jurídicas, ao lado das regras, e podem ser invocados para controlar a juridicidade da atuação do Estado.<sup>10</sup> Portanto, regulam a atuação do Poder Público quanto os excessos ou abusos por ele praticado fixando diretrizes dentro do ordenamento jurídico.

Segundo o entendimento do Ministro Celso de Melo, os princípios constituem, na positivação de modelos jurídicos no texto constitucional, 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 coletivos<sup>11</sup>.

Conforme falado, promove os direitos e garantias elencados na carta constitucional, como forma de restrição a aplicação do poder do Estado e ao mesmo tempo, impede que o Estado fique inerte diante de desigualdades sociais.

Nota se então, que os princípios atuam como garantias constitucionais do contribuinte em relação ao Estado e sua imposição tributaria. Diante do exposto, verifica se que o poder de tributar do Estado, fica limitado, pois essas garantias constitucionais são cláusulas pétreas e não podem ser modificadas. Diante as restrições ao poder de arrecadar do Estado, a Constituição Federal de 1988 impossibilita que esse poder possa ser retirado do ordenamento jurídico brasileiro.

Diante do exposto acima, existem medidas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, no intuito de tornar esse poder de tributar um modelo. 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

---

<sup>9</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de Direito Administrativo. 6. Ed. Método, Rio de Janeiro.2018. p.80.

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de Direito Administrativo. 6. Ed. Método, Rio de Janeiro.2018. p.79.

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

excessos de disparidades proporcionados pela economia em detrimento dos direitos individuais do contribuinte.

Abordaremos três princípios básicos em relação ao poder de tributar, princípios esses relacionados sobre a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD, a frente iremos fazer um estudo analítico referentes aos seguintes princípios: Isonomia, capacidade contributiva e progressividade.

### **1.1 Princípio da Isonomia Tributária**

O princípio da igualdade está relacionado com o sentido que todos cidadãos são iguais perante ao Estado, sem que haja discriminação, distinções ou privilégios dentro da sociedade e do Estado Democrático, e que todos somos iguais e possuímos os mesmos direitos.

No ordenamento jurídico brasileiro, este princípio da igualdade foi disciplinado no artigo 5º da Constituição Federal<sup>12</sup>. Observa-se, que o legislador concedeu ao artigo a tipificação de garantia individual.

Portanto, não se aplica de forma literal da norma jurídica no dispositivo. Embora todos nós perante a lei sejamos livres e iguais, no mundo existem desigualdades que permeiam a humanidade. Sendo a globalização, o capitalismo e o desenvolvimento econômico causas de desigualdades, distribuição de rendas e patrimônio precários.

Diante de desse fato, o princípio da igualdade no ordenamento jurídico, não atende sua função, pois quando os desiguais são postos numa mesma situação em que todos possam ser iguais, esse princípio não atende sua finalidade.

Segundo Lenza<sup>13</sup>, isso porque, no Estado social ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada em face da lei.

Essa busca por uma igualdade substancial, muitas vezes idealista, reconheça-se, eterniza-se na sempre lembrada, com emoção, Oração aos Moços, de Rui Barbosa, inspirada na lição secular de Aristóteles, devendo-se tratar

---

<sup>12</sup> 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 (...).

<sup>13</sup> LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 20. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2016.p. 1172.

igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Portanto, é possível o tratamento diferenciado, na medida em se tenha um motivo justo, com base jurídica afim de justificar essa atitude discriminatória, no sentido não se igualar as condições a todos, uma vez que estes sejam diferentes. Neste sentido, observa-se o que diz Alexandre de Moraes.<sup>14</sup>

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 o 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 exigência 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 a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito, sem que se esqueça, porém, como ressaltado 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 estatal.

Segundo o autor, existe uma desigualdade na lei quando esta é produzida na diferença da norma que distingue de forma arbitrária um tratamento desigual a determinadas pessoas. Sendo que, para que essas diferenças nas normas sejam aceitas, faz se necessário que se justifique de forma objetiva e dentro da razoabilidade, conforme com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, objetivando uma relação proporcional entre os métodos empregados e ao seu final alcançado.

Pois, o texto constitucional atribuído ao artigo 5º, é claro ao proibir a discriminação política, jurídica, religiosa, sexual, racial. Neste sentido o Estado tem o dever de proteger toda sociedade de maneira igualitária criando oportunidades e possibilidades participativas sociais.

Seguindo esse raciocínio, não é diferente quando se aplica na esfera da ordem econômica e social, visto que poder estatal tem o poder-dever de sanar e propiciar meios que corrigem as desigualdades socioeconômicas. Pois, a carta magna disciplina no seu artigo 3º, III, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil reduzir as desigualdades sociais e regionais<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 32. ed. rev. e atual. até a EC nº 91, de 18 de fevereiro de 2016. São Paulo: Atlas, 2016.p. 99.

<sup>15</sup> Artigo 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.(...).

Os doutrinadores, como Eduardo Sabbag<sup>16</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>17</sup>, entendem que o princípio da isonomia é compreendido por duas vertentes: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (ou através da lei). A doutrina afirma que a aplicação formal da igualdade perante a lei, é insuficiente, devendo tal princípio ser compreendido apenas como um pilar do princípio da isonomia.

No caso da igualdade perante a lei, está relacionado no sentido de substituir o governo dos homens pelo governo das leis, de maneira que a isonomia se aproxima mais do conceito de legalidade. É a aplicação da lei de maneira uniforme, abrangendo a todos que se enquadrem a conduta elencada na norma, ou seja, a todo ordenamento jurídico e operadores do Direito.

Sendo que a igualdade na lei, está relacionada de forma direta ao poder legislativo, que no exercício de suas atribuições constitucionais no que diz respeito ao poder-dever do Estado, instituir normas adequadas de promoção aos princípios isonômicos.

Tanto no Sistema Tributário Nacional, assim como também no Direito Tributário, o princípio da igualdade tributária (ou princípio da isonomia<sup>18</sup>) está disciplinado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal. Como se destaca:

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.

Visto que, conforme estabelecido pelo o artigo 5º essa igualdade é ampliada a todos os beneficiários deste direito, nota -se então, o artigo 150,II, da CF/88 direciona de forma estrita o conceito de igualdade à área tributária, proibindo instituir leis pelos entes políticos que promovem tratamento diferentes entre os contribuintes, de modo a fomentar arbitrariamente qualquer tipo de ato que possa discriminar. Como visto acima, a Constituição Federal ao instituir a igualdade tributária, não trata a todos de maneira igual conforme os preceitos normativos estabelecidos por ela.

A igualdade tributária através das normas, possibilita que o poder legislativo

---

<sup>16</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.p.169

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.p.68.

<sup>18</sup> Neste trabalho, empregar-se á o Principio da Isonomia como sinônimo de Igualdade Tributária.

esclareça de modo justo as diferenças jurídicas, proporcionando ao contribuinte tratamento igualitário, ou seja, busca a ideia de justiça tributária no intuito de reduzir desigualdades. Neste sentido, Roque Antônio Carrazza<sup>19</sup> entende o seguinte:

A propósito, o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas. Em outras palavras: é a justiça que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia. Assinale-se que a justiça tributária, para ser alcançada, também depende do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, como o de ver observado o princípio da proporcionalidade, que bane qualquer tributação ditada pela irrazoabilidade ou pelo mero capricho dos operadores jurídicos.

Percebem-se que os autores acima afirmaram não haver critérios uniformes para a definição de justiça dentro de todo ordenamento jurídico. Mesmo a Constituição Federal de 1988 estabelecendo o princípio da isonomia, ela mesma não indica o critério adequado para fixação de um tratamento jurídico desigual. Portanto, os doutrinadores entendem que cada ramo tenha o seu próprio critério pré-definido, ou seja, a justiça senso regulada a matéria.

Após todos os expostos acima, percebe-se que o conteúdo literal do princípio da isonomia não reflete os ideais da justiça tributária. Diante de tal situação o poder legislativo deverá adotar normas jurídicas distintas para cada tipo de contribuinte. Por causa de suas individualidades, criando uma nova concepção do conceito de igualdade, partindo do pressuposto da igualdade através da lei.

Portanto, para que tais normas não passem a ser abusivas, devem respeitar os processos de separações predeterminados. As escolhas de diferenciação correta que estabeleça um raciocínio coerente que não venha desrespeitar o princípio isonômico elencado na carta magna.

Entretanto, o que se pode buscar que métodos discirnam estas escolhas de diferenciações. Com base nesse cenário e que faremos a introdução do princípio da capacidade contributiva desse contexto em que se insere o princípio da capacidade contributiva, que será explorado no próximo capítulo deste trabalho.

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.p.89.

## 1.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal de 1988, trata o princípio da capacidade contributiva em seu artigo. 145, §1º e assim está disposto:

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.

Como explorado acima, o princípio da igualdade tributária admite fatores discriminatórios, quando estabelecidos com raciocínio lógico. Conforme previsto no Direito Tributário, a regra que avalia a igualdade ou desigualdade é a do princípio da capacidade contributiva.

Conforme este princípio, o princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis.<sup>20</sup> . Na lição de Roque Carazzai, “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.<sup>21</sup>

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, com este não se confunde.<sup>22</sup> Pois a isonomia atinge juridicamente os desiguais, já a capacidade contributiva segundo Roque Antônio Carrazza,<sup>23</sup> , é um dos mecanismo mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada Justiça Fiscal. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a Justiça Fiscal, para que se tenha igualdade nos tributos.

Toda essa desigualdade dentro da sociedade, está presente no modelo econômico brasileiro e na distribuição de rendas, que faz com que os contribuintes

---

<sup>20</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.p.207.

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque António. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.p.100.

<sup>22</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.p.191.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque António. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.p.98.

não possuem recursos iguais, diante desses aspectos cria-se esta desconformidade.

Caso contrário, o princípio da capacidade contributiva não estivesse sendo observado para equiparar sua probabilidade de receita, tanto o contribuinte com uma renda maior ou um com uma renda menor estariam sujeitos a um mesmo valor de tributos.

Portanto, a capacidade contributiva é sem dúvida um importante método para que a justiça distributiva seja alcançada no Direito Tributário, posto que confere a oportunidade reais ao contribuinte passivo. Percebe-se então, a imparcialidade na distribuição de despesas, progredindo no sentido de a eficácia do cidadão arcar a obrigação tributaria.

Diante do exposto, a capacidade contributiva permite ao legislador a possibilidade de discernir as desigualdades, e determinar métodos específicos na norma tributária vigente.

A capacidade contributiva nos passa a concepção de equiparação, quando olhamos para a sociedade e verificamos as desigualdades entre os contribuintes. O certo que cada um contribuirá conforme seus bens, receitas e na proporção que adquire. Sendo que, quem não tem ou possuir, não precisará contribuir.

Segundo Roberto Chaparros<sup>24</sup>, graduar a tributação de acordo com a real capacidade de os contribuintes suportarem o ônus que lhes é imposto pela lei não somente é norma salutar, mas, sobretudo, indica a razão de ser de todas as garantias do direito tributário.

Conforme a capacidade contributiva, se o cidadão não tem bens a vender de seu patrimônio, não é obrigado a pagar tributos. Ou seja, ele não tem a capacidade contributiva.

No entanto, ele pode possuir a capacidade econômica, que é o patrimônio do cidadão passivo inacessível de ser tributado. Dessa forma, à medida que seu patrimônio cresce com bens, receitas, surge então sua capacidade contributiva.

---

<sup>24</sup> CAPARROZ, Roberto. Direito Tributário Esquematizado. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.p.244.

### 1.3 Princípio da Progressividade

Com base na Constituição Federal de 1988, o Princípio da Progressividade está elencado nos seguintes artigos: 153, §2º, 153, §4º, 155, §1º e o 182, §4º. A progressividade atua como dispositivo de equilíbrio, que analisa as diferenças econômicas dos contribuintes, no sentido de tributar as pessoas que recebem mais. Sendo assim, quem ganha mais paga mais, quem ganha menos ganha menos e quem ganha pouco não paga nada ao fisco.

De forma técnica, a progressividade é o modo de tributar que estipula a aplicação de alíquotas elevadas conforme se dá a base de cálculo. Em se tratando de distributividade e justiça, como já mencionado acima que os contribuintes com rendas altas mais elevadas serão tributados com maior ímpeto do que aqueles com renda menor, o que implica da pretensão de que tem rendas mais altas têm melhores condições econômicas e devem, portanto, colaborar de forma mais expressiva para o fisco.

Para Hugo Machado de Brito<sup>25</sup>, a progressividade atrapalha a atividade econômica. É ver:

A progressividade visaria a conter rendimentos muito expressivos, limitando assim o crescimento das desigualdades sociais. Em oposição, pode-se dizer que ela conduz a uma maior complexidade da legislação, retirando eficiência da tributação e desestimulando a atividade econômica. Seria um castigo pelo êxito, em termos mais simples.

Por ser um princípio que atinge de forma mais ampla a renda do contribuinte, à medida que a base de cálculo aumenta, o doutrinador sustenta que mesmo contendo as desigualdades sociais, a atividade econômica é penalizada pela eficiência da tributação, e ao mesmo tempo desestímulo da economia.

Portanto, a progressividade constitui-se no aumento de alíquotas, de acordo se majora a base de cálculo dos impostos.

Conforme citado acima, a progressividade se adaptaria na prática de alíquotas diferenciadas, conforme à base de cálculo sobre a qual é exigida. Destarte, ao se aplicar uma alíquota de 10%, numa base de cálculo de valor R\$ 10.000,00, recolheria R\$ 1.000,00 de impostos, ao passo que sobre uma base de cálculo de R\$ 100.000,00, uma alíquota de 25%, de modo que esse valor seria de

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.p.113.

R\$25.000,00.

Nota-se, que o princípio da progressividade ao verificar dois contribuintes com receitas diferentes, a de maior alíquota terá um valor mais alto.

Portanto, ao se verificar a progressividade em relação aos impostos indiretos (alíquotas que incidem sobre bens de consumo e alimentos), verifica-se a não aplicabilidade de tais alíquotas nesse caso em questão. Nesse sentido, a população de menor poder aquisitivo é a que sustenta toda carga tributária, sendo que a classe com renda elevadas são privilegiados.

Tanto a progressividade como a seletividade (considerada na perspectiva dos seus conteúdos materiais de seleção, em que predomina a essencialidade) podem ser consideradas subprincípios da capacidade contributiva.

Segundo Marcus Abraham<sup>26</sup>, princípio da seletividade tem como escopo adequar a alíquota (não se aplicando à base de cálculo) à essencialidade do bem (mercadoria, produto, serviço etc.) objeto da incidência do tributo. Portanto, seletividade e essencialidade são conceitos conexos neste campo. Segundo a essencialidade, o tributo variará conforme a importância da coisa para o contribuinte, no sentido de permitir satisfazer suas necessidades básicas (alimentos básicos, remédios, peças essenciais de vestuário etc.), ou gravar mais intensamente produtos desnecessários ou de consumo restrito (bebidas, cigarros, armas etc.).

A Constituição Federal de 1988, ao normatizar a seletividade não olhou com atenção os princípios: isonômico ou contributivo, mas de forma mais ampla o princípio da igualdade. Devido ao encargo econômico fixou-se no preço final do produto, sustentado pelo comprador final.

Ao analisar a situação do imposto extrafiscal, percebe-se que a constituição Federal de 1988, anteviu a perspectiva criar alíquotas objetivando um fim não de tributar, mas promover e fomentar uma conduta. Com o intuito de intervenção na economia, através de seus agentes políticos para seu próprio interesse.

Destarte, diante de tais observações próprias a respeito da progressividade, verifica-se que ela reforça a determinação constitucional dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois é a necessidade de se tratar de maneira semelhante as pessoas que se encontrem em situação equivalente, de

---

<sup>26</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.124.

forma a impor que todas as pessoas e todas as rendas e proventos.<sup>27</sup>

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, §1º, não traz de forma objetiva acerca da possibilidade de alíquotas progressivas a todos os impostos, mas beneficiou alguns ao instituir tal capacidade. Diante do exposto, nos próximos capítulos iremos analisar mais profundamente o Artigo 145, §1º, da CF/88.

---

<sup>27</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.p.552.

## CAPÍTULO II – FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL PARA INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS NO ITCMD

Em concordância como definido no artigo 145, §1<sup>o28</sup>, a Constituição Federal de 1988, faz assim saber:

art. 145, § 1.º, da CF, 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.

O texto disciplinado nesse artigo 145, §1º, da CF/88 é objetivo ao afirmar que: “sempre que possível”, os impostos terão caráter pessoal e preserva a capacidade contributiva do contribuinte. A palavra caráter pessoal, está se referindo ao sujeito passivo na sua obrigação de pagar os impostos, ou seja, é um imposto de caráter pessoal e está ligada a capacidade econômica de cada cidadão.

Diante de tal premissa, a capacidade contributiva não seria sobreposta onde não se pode auferir as receitas e bens do contribuinte.

Destarte, conforme a norma prevista na Constituição Federal assegurasse sua natureza pessoal, decorrente necessidade da escala conforme a capacidade econômica do contribuinte seria o tributo unido ao princípio da capacidade contributiva.

Portanto, os tributos divergentes que não podem ser analisados quanto a receitas e bens dos contribuintes, não estão obrigados a capacidade contributiva. Nesse sentido, exemplificaremos a situação do ICMS, pois todo encargo de tributos quem carrega é o comprador final, sem que para isso se verifique sua condição pessoal.

Portanto, verifica se posicionamento divergentes da doutrina no ordenamento jurídico brasileiro a respeito impostos de caráter pessoal e real quanto as suas especificações.

Segundo o autor Ricardo Alexandre<sup>29</sup>, o legislador constituinte, na redação do dispositivo, adotou a classificação dos impostos como reais ou pessoais. Assim, são reais os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos

---

<sup>28</sup> [https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_03.07.2019/art\\_145\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_03.07.2019/art_145_.asp)

<sup>29</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.p.56.

peçoais, aspectos subjetivos. Ou seja, incidem objetivamente sobre determinada base econômica, incidem sobre coisas. A título de exemplo, têm-se o IPTU, o IPVA, o ITR, o IPI, o ICMS. Dessa forma, se um sujeito passa um ano inteiro juntando dinheiro para comprar o sonhado televisor, vai pagar, embutido no preço, o mesmo valor de ICMS que o milionário adquirente de um aparelho idêntico para o quarto da empregada. Ao contrário, 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, com previdência social etc.

Desse modo, conforme a doutrina acima o termo sempre que possível seria empregado aos impostos de caráter pessoal e não a capacidade econômica do contribuinte. Conforme visto acima na doutrina, tal fato consumaria os impostos de caráter pessoal e ao mesmo tempo a criação de alíquotas progressivas, não existindo assim como auferir a capacidade econômica do contribuinte.

Entretanto, ao verificarmos outro entendimento a respeito do artigo 145. § 1º, da CF/88, julgamentos que não eliminaram do ordenamento jurídico brasileiro os impostos de natureza real. Na realidade o que se percebe em nosso ordenamento jurídico, é a complexidade de atribuir aos impostos de natureza real o princípio da capacidade contributiva.

Para Vittório Cassone<sup>30</sup>, tem como analisar a capacidade contributiva do contribuinte através dos impostos de caráter real, vejamos:

Prevê, portanto, a CF/88, que a lei descreve a hipótese de incidência tributária sobre fatos econômicos, ou seja, fatos que podem ser objeto de tributação, e que, portanto, são portadores dos chamados signos presuntivos de riqueza econômica, ou seja, a CF presume que tais fatos tenham capacidade de suportar tributação.

A Constituição federal de 1988, possibilitou aos impostos reais sejam graduados em relação a capacidade contributiva do contribuinte, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa, sem cogitar das condições pessoais do contribuinte (Exemplos: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais). Em resumo, “os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto

---

<sup>30</sup> CASSONE, Vittório. Direito Tributário. 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.p.133.

os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte”<sup>31</sup>

## 2.1 Impostos progressivos: IR, ITR, IPTU

Conforme previsto em nosso ordenamento jurídico e no Direito Tributário, o princípio da progressividade em relação ao Imposto de Renda previsto na Constituição Federal de 1988 e disciplinado em seu artigo 153,<sup>32</sup> III e § 2º, I, in 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.

Embora já exista esta norma na carta constitucional, existe inúmeras alíquotas cabíveis a este tributo. Ao exemplificarmos, temos dois polos distintos: Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas. A primeira que é as pessoas jurídicas, aplica-se uma alíquota proporcional, tendo como base de cálculo o lucro real. Na segunda que é às pessoas físicas, a base de cálculo será a renda líquida, conforme progressividade de alíquotas e sua capacidade econômica.

Com a promulgação da Lei nº 11.945 de 4 de junho de 2009<sup>33</sup> inseriu duas novas alíquotas ao Imposto de Renda: tanto para pessoas físicas (IRPF) quanto para pessoas jurídicas (IRPJ), acrescentando outras faixas que incidem tributos.

Tem se como Imposto Pessoal o imposto de renda, seu fato gerador incide sobre a renda, capital ou bens tanto nas pessoas jurídicas ou físicas.

Segundo Eduardo Sabbag<sup>34</sup>, iniciativa de tornar o IR um pouco mais “progressivo” fez parte do pacote de medidas utilizadas para amenizar a repercussão da crise financeira, que irradiou negativamente, em 2008, pelas economias de todo o mundo. A decisão do governo federal, prestigiando a mobilidade econômica da sociedade brasileira, a par da valorização ao potencial

---

<sup>31</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.p.560.

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm) Acesso em 13/11/2019

<sup>34</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.p.1.679.

redistributivo do IR, traduziu -se em uma renúncia fiscal, estimada em R\$ 5 bilhões, cujo volume deverá ser injetado na economia por meio do consumo, estimulando o crescimento da economia e o volume de crédito. Por outro lado, a iniciativa tem sofrido críticas, sob o argumento de que se deveria buscar, efetivamente, a redução das alíquotas existentes, no lugar de trazer novos percentuais intermediários.

Com relação a progressividade relativa ao Imposto Territorial Rural (ITR), está disciplinada na Carta Magna através de uma Emenda à Constituição, EC nº.42 de 12/12/2013, baseado no artigo 153<sup>35</sup>, VI, § 4º, e inciso I, in verbis:

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

Ao analisar o artigo acima, percebemos que a progressividade do Imposto Territorial Rural (ITR), aponta o emprego extrafiscal do tributo, utilizado como ferramenta na luta as grandes fazendas que não produzem nada. Neste sentido, a Lei n.º 9.393, de 19/12/1996, tutelou ao estipular alíquotas progressivas, observando a função social da propriedade e obedecendo os métodos de extensão das propriedades suas condições de aproveitamento. A cobrança de ITR depende da produtividade da área. Essa alíquota, conforme o artigo 11, §1º e §2º da Lei nº 9.393<sup>36</sup>, de 19/12/1966, vai de 0,03% a 20%, sendo que quanto maior a produtividade, menor o imposto. E é exatamente por isso que o plantio ou uso devem ser informados pelo produtor, para que seja apurado o grau de utilização.

Sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156, § 1º, não outorgava a criação de alíquotas progressivas no sentido viabilizar a capacidade contributiva do contribuinte. Só com uma nova redação do artigo 156 é que foi possível essa progressividade.

---

<sup>35</sup> 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

<sup>36</sup> Art. 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).

Nota-se na norma disposta nesse artigo, que a Constituição Federal de 1988, criou-se uma forma de estabelecer uma alíquota única aos Municípios, considerando um método proporcional. Mas toda regra tem uma exceção, e essa restrição possibilitava estipular alíquotas progressivas, mas apenas no sentido de obedecer a função social da propriedade na utilização adequada da terra.

Conforme mostrado acima o IPTU, possuía duas alíquotas para a arrecadação de tributos: Uma proporcional e outra para acolher a função social da propriedade, prevista na Constituição Federal de 1988 elencado no seu artigo 182<sup>37</sup>, § 4º, II, a saber:

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

Naquele momento, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgava ser inconstitucional a progressividade da alíquota do IPTU, contestando o princípio da capacidade contributiva elencado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, não admitindo estabelecer alíquotas progressivas, mesmo com a norma estabelecida na Carta Magna.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, era que por ser um tributo de natureza real, ou seja, o IPTU e sendo assim improvável aferir a capacidade contributiva do contribuinte, de maneira o artigo 145, §1º da CF/88 não era admissível. De modo, que só seria possível instituir alíquota progressiva através do Plano Diretor do município, elencado no artigo 182, § 4º da CF/88.

Transcorreu que, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 29, de 13/09/00, outorgou novo texto ao artigo 156 da CF/88, estipulando duas possibilidades para estabelecer alíquotas progressivas na norma constitucional.

---

<sup>37</sup>Disponível em:

[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_03.07.2019/art\\_182\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_03.07.2019/art_182_.asp). 13/11/2019.

Diante da mudança no artigo 156 da CF/88, destacando a progressividade em razão do valor do imóvel (inciso I) e em razão da localização e uso do imóvel (inciso II). A saber:

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.

Após a aprovação da EC nº 29 de 13/09/00 alterando o artigo 156 da CF/88 alguns doutrinadores defendiam a irrelevância das duas novas regras de progressividade em relação a qualidade da competência do artigo 145, §1º da CF/88, uma vez que não serão excluídos os impostos reais do referido artigo. Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, a propriedade deveria ser encarada não só como elemento de política urbana, mas principalmente como uma riqueza<sup>64</sup>, razão pela qual todos os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Com a compreensão a respeito do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988 em relação ao IPTU, é que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e obedecerão a capacidade contributiva do contribuinte. Entretanto existe tributos que não apresentam esse tributo pessoal, mas o certo é que a maioria dos tributos sujeitam ao princípio da capacidade contributiva, mesmo que não tenha natureza pessoal no sistema tributário.

## **2.2 Súmula 656 do STF: O ITBI e sua não progressividade**

Contraditório ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Sobre Bens Inter Vivos (ITBI) apesar de ter natureza real segundo a jurisprudência é diferente, o Supremo Tribunal Federal (STF) através de seu entendimento manifestou-se através da edição da Súmula 656<sup>38</sup>, de forma contrária estabelecer

---

<sup>38</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>  
Acesso em :13/11/2019

alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel, pois por ser de natureza real, torna improvável auferis a capacidade contributiva do contribuinte, ou seja, como demonstrar os signos presuntivos<sup>39</sup> de sua renda e bens.

As fundamentações da maior parte dos Ministros do STF decidiram pela necessidade de previsão expressa para estabelecer alíquotas progressivas. De modo, o tributo ora analisado não acompanha o princípio da capacidade contributiva expressa no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988.

Embora, após essas fundamentações, o STF não aplica automaticamente o mesmo raciocínio aos demais tributos de natureza real, conforme é o ITCMD. Passaremos a analisar no ultimo capítulo seguinte.

---

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque António. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.p.103.

### **CAPITULO III – A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES – ITCMD**

Conforme a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155<sup>40</sup>, §1º, IV, estipulou que as alíquotas máximas do ITCMD seriam instituídas mediante Resolução do Senado Federal. Nesse sentido, foi editado a Resolução nº 9, de 05/05/92, estabelecendo que os Estados e o Distrito Federal, ao estituírem suas próprias leis a obedecer a alíquota máxima de 8%<sup>41</sup>, conforme descrito na norma.

Nesse contexto, vale a pena frisar que a Constituição Federal de 1988, foi descuidada em relação a progressividade de alíquotas em seu texto, esquecendo de normatiza-la. Apesar disso, O Senado Federal analisou a chance de consertar essa omissão, o assunto no artigo 2º da Res. nº 9, de 05/05/92: 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.

Nota-se que conforme o exposto na norma vista acima, somente considerou a progressividade de alíquotas em função do quinhão de cada herdeiro efetivamente receber (Causa Mortis), não referindo coisa nenhuma a respeito da doação. Assim sendo, averigua que o Senado Federal procurou garantir o princípio da capacidade contributiva, estabelecendo manter as alíquotas mais baixas para os contribuintes com renda e poder de compra menores.

Após o Senado Federal instituir a Res. 9, de 05/05/92, vários Estados começaram a estabelecer leis com a nova mediada de progressividade de alíquotas. Entretanto, por falta de descuido da Constituição Federal de 1988 em normatizar esse assunto, surgiram no ordenamento jurídico pátrio começaram arguições a respeito de inconstitucionalidade das referidas leis, neste sentido, a lide foi debatida em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal<sup>42</sup>, o qual pacificou o entendimento em relação ao ITCMD.

---

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> Nesse sentido, o Estado de Minas Gerais, por exemplo, fixou a alíquota máxima para o ITCD em 5%, conforme artigo 10, inciso I, “d” da Lei 14.4941, de 29 de dezembro de 2003, verbis: “A alíquota do imposto de 5% (cinco por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo..

<sup>42</sup> 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.

### 3.1 A mudança de posicionamento do STF em relação à progressividade do ITCMD

Conforme analisaremos neste último capítulo, vários julgados passados, o Supremo Tribunal Federal considerava a inconstitucionalidade da criação de alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações<sup>43</sup> de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), cuja instituição compete aos Estados e ao Distrito Federal. Entretanto, com o julgamento do AgR-RE n.º 542.485/RS<sup>44</sup> e do RE n.º 562.045/RS<sup>45</sup>, após assentimento ultrapassado, o Supremo Tribunal Federal sentenciou pela constitucionalidade da progressividade de entendimento foi superado, passando o STF a decidir pela constitucionalidade das alíquotas progressivas face ao ITCMD.

Os dois recursos foram objeto do debate relacionado ao Art.145,<sup>46</sup> § 1º da CF/88 a respeito do princípio da capacidade contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está relacionado a forma que os impostos seriam cobrados por meio de alíquotas progressivas, consoante à capacidade contributiva do contribuinte, de maneira isonômica a todos. Nessa lógica, os que ganham mais contribuem mais com o fisco, e os que ganham pouco pagam pouco baseado em percentuais mais baixos.

Conseqüentemente, nos julgados passados o os ministros do Supremo Tribunal Federal interpretavam que o princípio da progressividade só poderia atingir os impostos de natureza pessoal, pois somente estes conseguiria informar ao Estado a rela capacidade contributiva do contribuinte.

Devido a esse pensamento dos ministros do STF exposto acima é que surge

---

<sup>43</sup> 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).

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Recurso Extraordinário n. 562.045/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 19/02/2013.

<sup>46</sup> 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.

a Súmula 656<sup>47</sup> editada pela Suprema Corte. O objetivo da Súmula 656 é declarar a inconstitucionalidade de leis que instituem a progressividade de alíquotas para o Imposto de Transmissão Inter Vivos (ITBI), embora diferente do ITCMD, possui natureza real.

Portanto, após proferida as sentenças desses dois julgados, a Suprema Corte mudou a interpretação em relação aos impostos de caráter real, com a possibilidade de instituição das alíquotas progressivas, pois somente os impostos de caráter pessoal estariam ligados a progressividade de alíquotas.

Os ministros da Suprema Corte estabeleceram que tanto o ITCMD, tal qual o ITBI, mesmo tendo caráter real, podem estar sujeitos ao princípio da progressividade. Aliás, a progressividade não precisa estar unida aos impostos de caráter pessoal.

Destarte, os Ministros do Supremo Tribunal Federal empenharam-se a respeito de duas dúvidas: (I) se os princípios da capacidade contributiva e da progressividade se encontram unidos, ou não, aos impostos de caráter real e (II) se afirmativo, qual a particularidade analisada ao ITCMD. Iremos, desse modo a pesquisar, ambos questionamentos do Supremo Tribunal Federal.

### **3.2 Argumentos Contra a Constitucionalidade de Alíquotas Progressivas para o ITCMD**

No processo do Recurso Extraordinário RE n.º 562.045/RS, somente o Min. Ricardo Lewandowski opondo se a constitucionalidade das alíquotas progressivas do ITCMD. Argumentando, sustentou a inviabilidade de adivinhar a capacidade econômica do sujeito passivo tão somente a partir do valor do bem ou da operação, no caso, do espólio ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário e donatário quando ocorre a transmissão, por causa mortis (herança ou legado) ou- por doação, de quaisquer bens ou direitos.

Destarte, no seu entendimento, o Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doações, representa um imposto de caráter real, desta forma não viável a prática de alíquotas progressivas, obedecendo a mesma regra do ITBI disposto na Súmula 656, do STF.

---

<sup>47</sup> 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”.

Adiante, expressa -se parte do voto do Min. Ricardo Lewandowski nos processos em questão:

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhado 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, vendo-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.

Segundo informa, a análise isolada da primeira parte do artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, em síntese que o legislador não exclui completamente a progressividade dos impostos reais, ficando reconhecida, ainda assim, quando a arrecadação com efeito extrafiscal. Prossegue o Ministro acima referido:

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.

Nesse sentido, o Ministro identifica que a Constituição Federal de 1988 concedeu, corretamente, a finalidade da progressividade aos impostos de natureza real, apontando explicar e rigorosamente tal oportunidade, a qual se consolida na obtenção de com o signo de riqueza sobre o que incide a norma tributária e tem, em regra, o efeito de estimular ou reprimir comportamentos, promovendo, assim, indiretamente, o valor constitucional que dá conteúdo..

A título de exemplo, faz referência a probabilidade relacionada ao ITR e ao

IPTU, nas próximas circunstâncias a seguir: (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 immobilizações 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.

A definitiva argumentação alegada menciona-se a compreensão a qual o Senado extrapolou sua capacidade. Evidencia-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 síntese, entende que, uma vez julgado que a interferência no controle econômico se retém a autoridade fundamental do Estado, outorga aos entes políticos circunscritos o trabalho complementar e restrito a fatos locais e em equilíbrio com as normas da União para orientar e fiscalizar a economia de forma ampla.

Por isso, afirma jamais torna-se provável atingir efeitos extrafiscais por meio da utilização afastada e lugar das alíquotas dos tributos, o que sucederia no evento em estudo. Em relação a isso, o Min. Ricardo Lewandowski manifestou seu voto pela improcedência do recurso impetrado, sentenciando pela inconstitucionalidade da norma ora vista.

### 3.3 Argumentos a Favor da Constitucionalidade de Alíquotas Progressivas para o ITCMD

O votos precedentes aplicado pelos ministros do Supremo Tribunal Federal foram favoráveis a constitucionalidade da estipulação das alíquotas progressivas para o Imposto sobre Transmissão de Causas Mortis e Doações(ITCMD), baseando se para isso no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 que é bastante inteligente em apontar o princípio da capacidade contributiva como forma de alcançar a igualdade considerável .

Destarte, visto que a própria Constituição Federal empregou o princípio da capacidade contributiva, o termo “sempre que possível” se transforma fundamentalmente na graduação pessoal do contribuinte, necessitando ser almejada ainda que o tributo não tenha graduação pessoal, ou seja, livremente de ser seja qual for sua especificação. Portanto, então, ser utilizado a todos os impostos, de caráter pessoal ou real.

Em relação a essa fundamentação, aponta a finalização do Min. Eros Grau, no processo do Recurso Extraordinário 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.

No mesmo processo, o Min. Menezes Direito segue o voto do Min. Eros Grau, afirmando tem que se obedecer a uma eficácia abrangente do princípio da capacidade contributiva com a intenção de guardar a finalidade principal do ITCMD. Nesse sentido, garantindo ao contribuinte a progressividade legal com base constitucional, garantindo proteção contra o aumento da carga tributária atual.

Eu vou pedir vênia 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 a dar?

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.

Até agora, neste presente processo julgado, a Min. Cármen Lúcia também afirma a obrigação do cumprimento ao do princípio da isonomia expresso no artigo 145, § 1º da CF/88:

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.

Diversa alegação abordada pelo Min. Menezes Direito estabelece na equiparação do Imposto de Transmissões sobre Causa Mortis e Doações (ITCMD) oportunidade de adotar o princípio da progressividade ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Segundo o ministro, ao contrário de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ser um imposto real, afirma ele que esta simples divisão não obsta que o Congresso Nacional o vincule, com a intenção de levar em apreço certas peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados socioeconômicos fornecidos pela realidade urbana.

Nessa sequência, o magistrado fortalece que o método para averiguar se a progressividade é ou não cabível aos impostos entende pela relação jurídico-tributária entre sujeitos de direitos. Salienta, sua sentença:

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, sintá-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.

Destarte, ao comparar a relação sobre o Imposto de Transmissão sobre Causa Mortis e Doações (ITCMD) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Min. Menezes Direito finaliza pelo benefício do princípio da progressividade aos impostos reais, estando perfeitamente adaptável a progressividade de alíquotas progressivas bem como para impostos reais ou pessoais. Refere-se, para isso, a Súmula 668 do STF<sup>48</sup>, se dispõe a criação de alíquotas progressivas para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para comparar tal relação entre ambos.

Conclui-se, esta compreensão não motive o abuso da arrecadação exagerada de tributos, sendo que vez que a limitação da margem de alíquotas é corretamente desempenhada pelo Senado Federal, seguindo a norma prevista previsão do artigo 155<sup>49</sup>, §1º, IV, da Constituição Federal de 1988. A saber:

<sup>48</sup> 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".

<sup>49</sup>Disponível em:

[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_03.07.2019/art\\_155\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_03.07.2019/art_155_.asp). Acesso em: 13/09/2019

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 a 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.

De modo igual, seguem os votos os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Marco Aurélio, Teori Zavascki e Gilmar Mendes. Neste sentido, todos votaram pela constitucionalidade da progressividade de alíquotas referente ao ITCMD, em consonância com o princípio da capacidade contributiva disciplinado no artigo, 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao examinar o conteúdo apresentado neste trabalho, assim como as definições apresentadas, deduzir-se que a argumentação a respeito da aplicação do princípio da progressividade se desdobra em dois pensamentos acerca da progressividade do ITCMD.

O primeiro, contrário a progressividade do ITCMD, por considera-lo imposto de caráter real. Sendo assim, incapaz de prever a capacidade contributiva do contribuinte pelos valores de seus bens ou de rendas auferidas.

Verifica-se também, que a Constituição Federal de 1988, ao deixar de incluir sobre a aplicação do princípio da progressividade ao ITCMD, obstruindo assim a oportunidade de fazê-lo. E que o Senado Federal ultrapassou os limites de competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal de 1988, pois este apenas atribui ao legislador a autorização de fixar alíquotas máximas e não a estabelecer alíquotas progressivas do ITCMD

A segunda , a qual foi a vencedora foi a favor da constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD, afirma a obrigação do cumprimento do artigo 145, § 1º, da Constituição federal de 1988 , o qual refere-se ao princípio da capacidade contributiva, e que a expressão sempre que possível , relativa a personalidade será sempre buscada, mesmo que haja divisões entre impostos pessoais ou reais, buscando assim a isonomia.

Destarte, como acontece no evento do IPTU, o princípio da capacidade contributiva, conforme o dispositivo da progressividade, sendo a forma de buscar a igualdade considerável.

Ainda, o papel da tributação é uma forma de garantir uma justiça distributiva, e dispor o Estado democrático de Direito dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A interpretação se faz necessária na leitura do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, garantindo ao ITCMD a capacidade de se estabelecer alíquotas progressivas com base na norma.

Uma vez fundamentado pela Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva é a forma de se estabelecer a justiça fiscal, uma leitura divisória entre os diversos tipos de impostos representaria na afronta ao princípio da isonomia. Por isso, ao estabelecer alíquotas proporcionais aos impostos de caráter reais, sobrecarrega os menos afortunados que tem menos usufruir de seus

patrimônios ao tesouro.

Sendo assim, tutelar a correta distribuição do ônus tributário, de modo a desobrigar aqueles que pouco podem ou não podem demonstrar bens, se efetiva por intermédio do estabelecimento de alíquotas progressivas. Como forma de justiça distributiva.

Portanto, autonomamente de o Imposto de Transmissão sobre Causa Mortis e Doações (ITCMD) ser classificado como um imposto de caráter real e ou, a Constituição Federal de 1988 julgar taxativamente, ou não, a progressividade de alíquotas, se aplica a ele o princípio da capacidade contributiva, pois basta validação deste princípio pelo Senado Federal.

Além do mais, o artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, por si só, é suficiente para que os entes federativos passem a prever em suas legislações as alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão sobre Causa Mortis e Doações (ITCMD), portanto tem parâmetro soberano para isto. Sendo assim, mesmo que o Senado Federal não poderia gozar de tais prerrogativas em relação a progressividade de alíquotas, não obstará que o ente federativo tributante legalize o princípio da progressividade do ITCMD.

Concluimos que é constitucional a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD, pois não existe vedação na Constituição Federal de 1988, aliás, o Princípio da Capacidade Contributiva elencado no artigo 145, § 1º, obriga a progressividade para o ITCMD, no sentido de se ter uma tributação isonômica, buscando a justiça fiscal dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

**REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. Ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 14. ed. Atual. Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CAPARROZ, Roberto. Direito Tributário Esquematizado. 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque António. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 20. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 32. ed. rev. e atual. até a EC nº 91,

de 18 de fevereiro de 2016. São Paulo: Atlas, 2016.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de Direito Administrativo. 6. Ed.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

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

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)

<https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/>