

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE DIREITO**

**O ITCD PROGRESSIVO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO  
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO**

**JOÃO LUCAS CEZAR DE VARGAS**

**SANTA MARIA, RS, BRASIL  
2012**

# **O ITCD PROGRESSIVO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**por**

**João Lucas Cezar de Vargas**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

**Orientador: Prof. Ms. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2012**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada aprova a Monografia de  
Graduação

**O ITCD PROGRESSIVO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO  
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

elaborada por  
**João Lucas Cezar de Vargas**

como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Bacharel em Direito**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Prof. Ms. Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan**  
(Presidente/Orientador)

**Prof. Ms. Luiz Fernando S. Camargo**  
(Universidade Federal de Santa Maria)

**Prof. Ms. Marcelo Carlos Zampieri**  
(Universidade Federal de Santa Maria)

Santa Maria, 21 de dezembro de 2012.

## **RESUMO**

Monografia de Graduação  
Curso de Direito  
Universidade Federal de Santa Maria

### **O ITCD PROGRESSIVO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**AUTOR: João Lucas Cezar de Vargas**

**ORIENTADOR: Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan**

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 21 de dezembro de 2012

O Princípio da Capacidade Contributiva está previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988. Segundo este princípio, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, e deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Desta forma, é o Princípio da Capacidade Contributiva a forma pela qual se efetiva o Princípio da Isonomia na seara tributária. Duas são as principais formas de realização do Princípio da Capacidade Contributiva apontadas pela doutrina e jurisprudência: alíquotas proporcionais ou progressivas. Proporcional é o imposto de alíquota fixa, enquanto é progressivo o imposto cuja alíquota aumenta com o aumento de sua base de cálculo. Nesta senda, o Princípio da Capacidade Contributiva obriga a utilização de alíquotas progressivas, sempre que possível, ou seja, sempre que estas forem compatíveis com o imposto. A doutrina majoritária entende que os impostos reais não são compatíveis com a progressividade de alíquotas. Em sentido contrário, defendemos que, embora o ITCD seja um imposto real, o Princípio da Capacidade Contributiva obriga a personalização, o que é perfeitamente possível no caso em análise. Destarte, é constitucional a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD.

Palavras-Chaves: Princípio da Capacidade Contributiva; ITCD; impostos reais; alíquotas progressivas.

## **ABSTRACT**

Graduation Monograph  
Law School  
Federal University of Santa Maria

### **THE PROGRESSIVE ITCD FROM THE VIEWPOINT OF THE PRINCIPLE OF ABILITY TO PAY**

**AUTHOR: João Lucas Cezar de Vargas**

**ADVISER: Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan**

Date and Place da Defesa: Santa Maria, december 21, 2012

The Principle of Ability to Pay is provided on article 145, §1º, of the Federal Constitution of 1988. According to this principle, whenever possible, taxes will have personal character, and should be graded according to the economic capacity of the taxpayer. Thus, the Principle of Ability to Pay is the way that effective the Principle of Equality in harvest tax. There are two main embodiments of the Principle of Ability to Pay noted by the doctrine and jurisprudence: proportional or progressive tax rates. In proportional tax the rate is fixed, as progressive tax is whose that the rate increases with the increase of its cost base. In this vein, the Principle of Ability to Pay requires the use of progressive rates, whenever possible, ie, whenever they are compatible with the tax. The majority doctrine understands that real taxes are not compatible with the progressive rates. Conversely, we argue that, although ITCD is a real tax, the Principle of Ability to Pay requires personalization, which is perfectly possible in this case. Thus, it is the constitutional application of progressive rates to ITCD.

Key Words: Principle of Ability to Pay; ITCD; real taxes, progressive taxes.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 Histórico, previsão constitucional e conceito .....</b>	<b>9</b>
<b>1.2. Formas de efetivação: proporcionalidade, seletividade e     progressividade .....</b>	<b>15</b>
<b>1.3. Progressividade em impostos de natureza real .....</b>	<b>20</b>
<b>2. O ITCD PROGRESSIVO .....</b>	<b>33</b>
<b>2.1. Histórico e características do ITCD.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2. A (in) constitucionalidade do ITCD progressivo .....</b>	<b>38</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD, sob a ótica do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal.

Alguns Estados brasileiros estipularam alíquotas progressivas ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD). Isto acabou gerando grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial, pois era dominante o entendimento segundo o qual o Princípio da Capacidade Contributiva, *a priori*, vedaria a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real, como é o caso do ITCD.

Questões que envolvem Direito Tributário têm lugar de destaque na pesquisa jurídica, devido a sua complexidade e abrangência nacional. O caso do ITCD progressivo, não é diferente. A decisão acerca de tal questão polêmica indubitavelmente afetará sobremaneira todo o Brasil. Tanto é assim, que o STF admitiu a repercussão geral do tema, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 562.045-RS.

Senão vejamos, caso seja declarada a constitucionalidade do ITCD progressivo, de imediato, todos os Estados estabeleceriam alíquotas progressivas para o dito imposto. E mais, estaríamos abrindo um precedente para a progressividade dos demais impostos de natureza real, o que, a princípio, aumentaria deveras a já elevada carga tributária brasileira.

Por outro lado, caso seja declarada a inconstitucionalidade do ITCD progressivo, acabaríamos com uma importante fonte de receita dos Estados. Ainda, tal decisão geraria graves consequências às finanças dos Estados que já aplicavam a progressividade, pois estes seriam condenados a restituir as quantias pagas indevidamente.

Além do viés econômico, a questão suscitada é de grande importante para o alcance da justiça fiscal, que está umbilicalmente ligada à isonomia tributária. Nesta senda, é imperioso verificar se a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD se norteia nos princípios mencionados. Caso a resposta seja negativa, estaríamos diante de uma deturpação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse ponto, constata-se grande divergência doutrinária e jurisprudencial. Há decisões em todos os sentidos gerando uma grande insegurança jurídica, tanto para o contribuinte quanto para o legislador estadual.

Assim, a realização desta pesquisa contará com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial, tendo em vista que serão analisadas as diversas controvérsias a respeito do tema. Para tanto será utilizado o método de abordagem dialético, bem como serão utilizados os métodos de procedimento histórico e monográfico. Destarte, verificar-se-á a constitucionalidade ou não da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD através da análise dos divergentes posicionamentos da doutrina e da jurisprudência, dos argumentos a favor e contra, bem como da evolução histórica das questões pertinentes ao objeto do presente trabalho.

Nesta senda, no primeiro capítulo estudaremos o supracitado Princípio da Capacidade Contributiva. Primeiramente, faremos uma análise histórica da origem e da previsão de tal princípio, bem como sua supressão, nas Constituições brasileiras, desde a Constituição do Império de 1824. Após, será feita uma análise conceitual do princípio em comento, onde serão trazidas à baila as questões pertinentes ao tema, bem como os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Feita essa análise histórica e conceitual, veremos as duas principais formas, apontadas pela doutrina e jurisprudência, de efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva: Proporcionalidade e Progressividade. Ambos os institutos serão conceituados, com a ajuda de tabelas com exemplos hipotéticos, a fim de facilitar a distinção entre eles.

Ato contínuo, será analisada a polêmica questão da progressividade nos impostos de natureza real, questão deveras importante para chegarmos ao objetivo traçado inicialmente. Nesta ocasião, traremos as hipóteses de progressividade prevista na Constituição: Imposto de Renda, ITR e IPTU. Daremos mais atenção ao último, com análise histórica, da jurisprudência antes e depois da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, inclusive traremos os principais argumentos dos que defendem a inconstitucionalidade de tal emenda. Por fim, analisaremos as decisões que originaram a súmula 656 do STF e a questão da progressividade no ITBI.

No segundo capítulo trataremos especificamente do ITCD progressivo. Estudaremos as características e a origem do ITCD, desde os primórdios da “sisa” da época imperial, passando pelo período do imposto “causa mortis” e pelo de

transmissão de bens imóveis (que englobava também o ITBI), até a sistemática atual, com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Por fim, estudaremos a controvérsia doutrinária e jurisprudencial que culminou no Recurso Extraordinário nº 562.045-RS. Nesta ocasião, traremos os principais argumentos apontados por ambos os lados, faremos uma análise constitucional, com base no já estudado Princípio da Capacidade Contributiva, para ao fim concluirmos acerca da (in)constitucionalidade do ITCD progressivo.

# 1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Com o fim de analisar a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD primeiramente se faz necessário um estudo do Princípio da Capacidade Contributiva, autorizador da polêmica técnica objeto do presente estudo.

Assim, com este objetivo, no primeiro subtítulo será examinado o histórico, a previsão constitucional e o conceito do Princípio da Capacidade Contributiva, sob a ótica da doutrina e jurisprudência. No segundo subtítulo analisaremos os dois principais instrumentos utilizados para se buscar a efetivação de tal princípio, quais sejam a proporcionalidade e a progressividade das alíquotas. Por fim, será verificada a compatibilidade do instituto da progressividade nos impostos de natureza real, de modo geral.

## 1.1 Histórico, previsão constitucional e conceito

A ordem tributária brasileira encontra-se regida pelas normas dispostas no Título IV, Capítulo I da Constituição Federal de 1988. No Brasil, a Constituição apresenta de forma pormenorizada os princípios e regras relativas ao Direito Tributário, discorrendo de forma detalhada as normas aplicáveis. Esses princípios encontram sua razão de existir na proteção do cidadão contra os excessos e abusos estatais.

Dentre eles, destaca-se o Princípio da Capacidade Contributiva, preceito orientador do Direito Tributário Brasileiro moderno, que surgiu inicialmente na Constituição Imperial de 1824, em seu artigo 197, no inciso XV que estabelecia que “ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.<sup>1</sup>

Tal princípio foi suprimido do texto da Constituição da República de 1891. Retornando na Constituição de 1934 em três dispositivos:

Art 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.  
[...]

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Constituição Política do Império do Brazil**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 1 de nov. de 2012.

Art 184 – [...]

Parágrafo único - As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito.

Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.<sup>2</sup>

A Constituição do Estado Novo de 1937 novamente deixou de expressamente tratar o referido princípio. Diferentemente, a Constituição de 1946 o trouxe estampado em seu art. 202, com texto muito próximo do atual, senão vejamos: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”<sup>3</sup>

O citado dispositivo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. O Princípio da Capacidade Contributiva continuou ignorado na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Com o fim da ditadura militar, o Princípio da Capacidade Contributiva retornou no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, com redação quase idêntica ao supracitado art. 202 da Constituição de 1946, alterando-se apenas o vocábulo “tributo” por “impostos”, senão vejamos:

Art. 145. [...]

§ 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.<sup>4</sup>

Da leitura do dispositivo constitucional citado conclui-se que os impostos, sempre que possível, serão ajustados a capacidade contributiva (econômica) do contribuinte, ou seja, devem ter caráter pessoal, no sentido de onerar mais os abastados patrimonialmente e menos os mais “humildes”. Assim, cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica para tanto.

No mesmo sentido, afirma Patrícia Brandão Paoliello:

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em 1 de nov. 2012.

<sup>3</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acesso em 1 de nov. de 2012.

<sup>4</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2012.

Toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário. O tributo é um dever e tem por finalidade captar recursos para os cofres públicos, tem natureza econômica, patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. A observância resulta na equidade da tributação, ensinamentos já relevantes no final do século XVIII, tendo sua primeira manifestação sido percebida na *Declaration des droits*, a declaração francesa de direitos, de 1789, e profundamente difundido por Adam Smith.<sup>5</sup>

Com a aplicação deste princípio, haverá tratamento justo quando o legislador considerar as diferenças dos contribuintes, tratando de forma desigual os desiguais, impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada contribuinte em separado. Destarte, o tributo será justo quando for adequado a capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

O constitucionalista Alexandre de Moraes faz considerações importantes, que merecem ser transcritas:

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 desigualem, 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<sup>6</sup>

O nosso sistema constitucional não pode tornar todos os indivíduos iguais, pois as pessoas são notoriamente desiguais. O Direito deve considerar estas desigualdades e atribuir um tratamento desigual entre os cidadãos, de modo a fazer com que os efeitos das desigualdades naturais entre estes sejam minimizados. Na seara tributária o Princípio da Capacidade Contributiva vem a ser o critério adotado a fim de dar tratamento desigual aos desiguais.<sup>7</sup>

Nesta senda, o Princípio da Capacidade Contributiva é um desdobramento do Princípio da Isonomia, sendo a forma pela qual este se instrumentaliza na seara tributária, é através deste que se busca o ideal tão almejado de justiça fiscal. No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza afirma com maestria:

---

<sup>5</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

<sup>6</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 62.

<sup>7</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *Op. Cit.*

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. [...] O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal. [...] Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e igualdade dos menos afortunados.<sup>8</sup>

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que o Princípio da Isonomia Tributária não tem condição de ser operacionalizado sem o princípio da capacidade tributária. Assim sendo, o legislador está obrigado a observar a capacidade tributária ao elaborar leis fiscais, bem como ao administrador ao aplicá-las e ao judiciário no caso concreto<sup>9</sup>.

Por conseguinte, compete ao legislador graduar a exação através das alíquotas proporcionais, progressivas ou seletivas, enquanto o administrador tributário deve aferir tal gradação e o julgador declarar a inconstitucionalidade quando verificar violação ao princípio em comento.

Mais adiante em sua obra, Coêlho diferencia capacidade econômica objetiva (ou absoluta) de capacidade econômica relativa (ou subjetiva):

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quanto leva em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”.<sup>10</sup>

Conclui afirmando que entende ser a capacidade econômica real (objetiva) que o constituinte elegeu como princípio constitucional. Assim, a capacidade contributiva estaria ligada a manifestações de riqueza eleitas pelo legislador como tal, independentemente de eventual disponibilidade financeira.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 85.

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 84.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.* p. 84.

Em sentido oposto Aliomar Baleeiro, defende que a capacidade contributiva a ser aferida é a capacidade subjetiva do contribuinte, ou seja, a sua real aptidão para contribuir aos cofres públicos, senão vejamos:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.<sup>12</sup>

A doutrina clássica tributária diferencia as expressões “capacidade econômica” (usada no texto constitucional) e “capacidade contributiva”. Embora ambas digam respeito a capacidade do contribuinte de arcar com a máquina estatal, as mesmas não se confundem.

Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos. Por sua vez, capacidade contributiva, como mencionado supra, é a capacidade de ser sujeito passivo numa relação tributária, ou seja, a capacidade de arcar com o ônus tributário.

A título de exemplo, a fim de elucidar tal distinção, citamos o cidadão que auferir renda inferior ao mínimo tributável pelo Imposto de Renda, que tem capacidade econômica, pois participa da economia, como consumidor, porém, para o fim específico de tributação sobre a renda, não tem capacidade contributiva, sendo isento de tal tributo.

Em que pese a diferença conceitual apontada, verificamos que o legislador constituinte não foi técnico e usou ambas expressões como sinônimas.

Ainda, a alteração do texto constitucional atual em relação a Constituição de 1946, substituindo o termo “tributos” por “impostos” deixa a entender que o legislador constituinte intentou que o Princípio da Capacidade Contributiva fosse aplicado

---

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributário**. Atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 693.

exclusivamente a espécie tributária dos impostos. Nesse sentido, defende Luiz Felipe Silveira Difini<sup>13</sup>.

Porém tal entendimento não é o dominante na doutrina e jurisprudência, que, corretamente, dão interpretação extensiva ao dispositivo em apreço, a fim de abarcar outras espécies tributárias, como contribuições para a seguridade social (alíquotas diferenciadas – art. 197, § 9º, CF) e taxas (gratuidade das certidões de nascimento e óbito – art. 5º LXXVI)<sup>14</sup>.

Outro ponto controvertido na doutrina e jurisprudência é o significado e abrangência da expressão “sempre que possível” presente no dispositivo transcrito alhures. Tal expressão está relacionada com as especificidades técnicas de cada imposto, ou seja, com sua natureza (real, pessoal, direto e indireto), porém sempre será respeitada a capacidade contributiva. Assim, defende Difini:

Já a expressão “sempre que possível” não se refere ao princípio da capacidade contributiva, mas apenas ao caráter pessoal dos impostos. Volvamos ao texto do art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. A locução [...] só se refere à primeira parte da frase: os impostos terão caráter pessoal. Ou seja: os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível; sempre serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por exemplo, o Imposto de Renda, típico imposto pessoal, mostra-se vocacionado a variação progressiva de alíquotas para atender o Princípio da Capacidade Contributiva. Já o ICMS, por se tratar de imposto real e indireto, arcado pelo consumidor final da mercadoria, repudia tal técnica, se submetendo apenas a alíquotas seletivas, como será demonstrado a seguir.

Baleeiro defende que a norma em comento é imperativa, dotada de eficácia plena, não meramente programática incapaz de gerar efeitos, senão vejamos:

O art. 145, §1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. E quando será impossível? A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não-pessoal. É que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um

<sup>13</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 83.

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 163.

terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Torna-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadoria de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo.<sup>15</sup>

No mesmo sentido Carrazza afirma que esta norma, inclusive, obriga o legislador a buscar soluções para a persecução do Princípio da Capacidade Contributiva nos impostos de natureza real, como é o caso da norma que obriga o legislador a tornar o IPI seletivo em função da essencialidade do produto industrializado (art. 153, §3º, I, da CF), da que declara imunes à tributação por via do ITR os proprietários de glebas rurais (art. 153, §4º, II, da CF), dentre outras.<sup>16</sup>

Destarte, sempre que a natureza do imposto permitir, este será pessoal e graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte (progressividade). Nos demais casos, o Princípio da Capacidade Contributiva será atendido por alíquotas proporcionais ou seletivas, bem como por isenções e deduções na base de cálculo.

Por fim, imperioso ressaltar que o Princípio da Capacidade Contributiva está limitado a garantia do mínimo necessário, que deve ser isento, sob pena de violação ao princípio do não confisco (art. 150, IV, CF), bem como à dignidade da pessoa humana.

Feita essa análise introdutória, histórica e conceitual do Princípio da Capacidade Contributiva, passamos a analisar as formas pelas quais tal princípio se efetiva.

## **1.2 Formas de efetivação: proporcionalidade, seletividade e progressividade**

Três são as principais formas de persecução do Princípio da Capacidade Contributiva apontadas pela doutrina: alíquotas proporcionais, progressivas ou seletivas.

A palavra “alíquota” na matemática significa “a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes”. Na seara tributária é utilizada, geralmente, para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para calcular o valor do

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributário**. Atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 695.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 86.

tributo devido. Assim, é a relação existente entre a expressão quantitativa dimensível do fato gerador e o valor do tributo a ele correspondente.<sup>17</sup>

Como já foi referido, geralmente a alíquota é indicada *ad valorem* em percentual. Há raras ocasiões no direito tributário pátrio em que a alíquota será específica, ou seja, leva em consideração a quantidade e não o valor do objeto. A título de ilustração, citamos a alíquota do IPI incidente sobre cervejas e refrigerantes como exemplo de alíquota específica<sup>18</sup>. Apenas as alíquotas *ad valorem* são objeto do presente estudo.

As alíquotas *ad valorem* podem ser fixas ou variarem de acordo com a base de cálculo.

Alíquotas fixas são aquelas que não se alteram. São os denominados impostos proporcionais, quando a alíquota permanece a mesma, independentemente do valor da base de cálculo.

Nesse ponto, importante não confundir alíquota fixa com tributo fixo. Tributo fixo é aquele cujo valor é indicado diretamente pela lei, não sendo necessário realizar cálculo para averiguar o imposto devido. Já no imposto proporcional uma alíquota fixa incide sobre uma base de cálculo. Assim, o fato gerador de base de cálculo maior vai gerar um imposto proporcionalmente maior de que o cobrado sobre uma base de cálculo menor.

Por exemplo, numa situação hipotética a alíquota de um determinado imposto é 10% (tabela nº 1):

Tabela nº 1 – Imposto proporcional

	Base de Cálculo (R\$)	Imposto devido (R\$)
Contribuinte 1	100.000,00	10.000,00
Contribuinte 2	500.000,00	50.000,00
Contribuinte 3	1.000.000,00	100.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Assim, no cálculo de um imposto proporcional, não importa o valor da base de cálculo, a alíquota será sempre a mesma, no exemplo citado, 10%.

A título ilustrativo e histórico, a proporcionalidade é técnica deveras antiga, tendo origem na Roma Imperial, na “*vicesima hereditatum*” (5%), imposto

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 136.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

proporcional incidente sobre a herança. No Brasil tem procedência nos intitulados “quintos” (20%), “dízimos” (10%) ou décimas prediais.<sup>19</sup>

Já os impostos de alíquotas variáveis de acordo com a base de cálculo, se dividem em progressivos e regressivos. São progressivos quando a alíquota aumenta na medida em que aumenta a base de cálculo. São regressivos quando a alíquota diminui na medida em que aumenta a base de cálculo.

Exemplificando, a alíquota de um determinado imposto progride em relação a base de cálculo na seguinte razão: base de cálculo até R\$ 250.000,00, alíquota 5%; base de cálculo de R\$ 250 – 750.000,00, alíquota de 10%, base de cálculo superior a R\$ 750.000,00 , alíquota de 20% (tabela nº 2):

Tabela nº 2 – Imposto progressivo

	Base de Cálculo (R\$)	Imposto devido (R\$)
Contribuinte 1	100.000,00	5.000,00
Contribuinte 2	500.000,00	50.000,00
Contribuinte 3	1.000.000,00	200.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

A progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam cada vez mais altas, quanto maior for a riqueza, ou seja, quanto maior seja a capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento deveras útil para alcançar equidade na tributação.

Roque Joaquim Volkeiss, com maestria, distingue progressividade gradual de progressividade simples:

Há duas maneiras diferentes de aplicar, para efeitos de cálculo do montante do imposto a pagar, a tabela de alíquotas progressivas [...]: a) de forma gradual (vários cálculos sucessivos, por etapas, graus ou degraus); e b) de forma simples (cálculo único). O cálculo será, pois, simples, quando se deve adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se enquadra o valor a tributar [...]. A maneira de cálculo será, pois, gradual, quando uma a uma das alíquotas previstas para o valor a tributar devem ser utilizadas, tendo-se, assim como montante devido, o valor que resultar da soma de todos os cálculos parciais sucessivamente efetuados [...]. A forma progressiva gradual de cálculo é utilizada pela atual lei do IR [...], sendo que a tabela respectiva costuma ser divulgada para fins de cálculo prático, com o acréscimo de mais uma coluna, chamada de ‘dedução’ que é, na verdade, o valor a ser descontado do resultado da multiplicação da alíquota prevista nas faixas anteriores, de tributação menor. Assim, ao invés de efetuar-se vários cálculos (faixa por faixa), utiliza-se somente uma alíquota (a prevista para o valor a tributar), deduzindo-se do resultado da sua aplicação, porém a soma

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 180.

dos valores tributados com alíquotas menores nas faixas anteriores, chegando-se por outro caminho, ao mesmo resultado.<sup>20</sup>

Por fim, conclui Volkweiss afirmando que a progressividade permitida pela Constituição Federal é apenas a gradual.

Para melhor ilustrar a lição supracitada, vejamos a tabela progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício fiscal de 2012, ano-calendário de 2011, nos meses de abril a dezembro (tabela nº 3):

Tabela nº 3 – Tabela progressiva do Imposto de Renda

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15,0	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Fonte: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribfont2012a2015.htm>>. Acesso em 14 nov. 2012.

Conforme lição de Eduardo Sabbag, a progressividade pode ser fiscal ou extrafiscal. Será fiscal quando tiver finalidade meramente arrecadatória, se alinhando a máxima do “quanto mais se ganha, mais se paga”, como é o caso do Imposto de Renda. Será extrafiscal quando se tratar de modulação de conduta, ou seja, de sanção estatal, como exemplo citamos as alíquotas progressivas no IPTU e ITR pela subutilização da propriedade e não cumprimento de sua função social.<sup>21</sup>

Não se deve confundir progressividade com seletividade. Nesta última o imposto tem alíquotas diferentes para objetos diferentes. É o que ocorre com o IPI e o ICMS, que têm alíquotas elevadas para certos produtos ou mercadorias (supérfluos e luxuosos), e muito baixas ou mesmo zero para outros (essenciais, por exemplo, os alimentos da cesta básica). Não há que se falar em progressividade no IPI e no ICMS, já que para tais impostos o Princípio da Capacidade Contributiva se efetiva através do instituto seletividade. Assim, a lei presume que aquele contribuinte que adquire produtos de luxo tem maior capacidade contributiva e, por conseguinte, deve pagar mais imposto (alíquota maior) do que aquele que adquire os essenciais.

<sup>20</sup> VOLKWEISS, Roque Joaquim *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 71.

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 165.

Com o escopo de sintetizar o tratado até aqui e fixar a diferença básica entre os institutos da proporcionalidade e da progressividade, se faz necessário citar Luciano Amaro, que com maestria define:

A proporcionalidade implica que as riquezas maiores gerem impostos *proporcionalmente* maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior.<sup>22</sup>

Para Carraza somente a progressividade atende ao Princípio da Capacidade Contributiva, as alíquotas diferenciadas acabam por cobrar mais de quem mais tem, ou seja, daqueles com maior capacidade contributiva. Portanto, a progressividade seria o instrumento hábil para se atingir a igualdade tributária. Prossegue:

Esta (a proporcionalidade) atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. [...] A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se na igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. [...] Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais.<sup>23</sup>

Aduz que nos impostos proporcionais, o mais forte paga um valor maior de imposto do que o mais fraco, porém ambos estão pagando, em proporção, o mesmo valor (no exemplo citado acima, 10% da base de cálculo). Nesta toada, defende que para o mais fraco o imposto acaba sendo mais gravoso em relação ao pago pelo mais forte, já que aquele teria menor disponibilidade financeira para arcar com o tributo: “para quem tem 100 pagar 10 é mais fácil do que para quem tem 10 pagar 1”<sup>24</sup>. Por fim, conclui afirmando que “salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva”<sup>25</sup>

Em sentido oposto, alguns doutrinadores teceram críticas severas a progressividade alegando que, se adotada de forma desmedida, pode acabar por desestimular o desenvolvimento daqueles que já se encontram em um patamar mais elevado, tributando com alíquotas elevadas, inibindo o crescimento. Porém, neste

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 139.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. Cit.*, p. 86-87.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

ponto suscitado, é imperioso repisar que a tributação, mesmo de forma progressiva, deve respeitar o limite do princípio constitucional que veda o confisco, impedindo que o tributo seja cobrado de forma tão elevada capaz de gerar um recuo no desenvolvimento.

Nesse sentido, Fernando Aurélio Zilvetti entende que a progressividade é incompatível com o Princípio da Capacidade Contributiva. Defende que a proporcionalidade, somada ao respeito ao mínimo existencial (não confisco) e à capacidade contributiva seriam capazes de atingir a igualdade tributária e a justiça fiscal. Já a progressividade somente poderia ser utilizada como instrumento extrafiscal, sem qualquer relação com o Princípio da Capacidade Contributiva.<sup>26</sup>

Não foi outro o entendimento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 464.582/PR, ao restringir a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas às hipóteses expressamente previstas na Constituição. Segue a ementa:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: IMPOSSIBILIDADE - A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL - INEXISTÊNCIA DESSA AUTORIZAÇÃO - PRECEDENTES DO STF - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.<sup>27</sup>

Após estudarmos a progressividade e proporcionalidade de alíquotas como instrumentalização do Princípio da Capacidade Contributiva nos impostos em geral, passamos a análise da progressividade nos impostos de natureza real, tema deveras controvertido na doutrina e jurisprudência, e que é de fundamental importância para a solução da problemática aventada alhures.

### 1.3. Progressividade em impostos de natureza real

<sup>26</sup> ZILVETTI, Fernando Aurélio *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 70-71.

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao agravo, mantendo a decisão agravada**. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 464.582-PR. Estado do Paraná e Augusto Ottoboni. Relator: Ministro Celso de Mello. 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+464582%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+464582%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 14 nov. de 2012.

Primeiramente, é de suma importância para o nosso estudo, a classificação dos impostos, conforme a sua natureza, entre impostos pessoais e reais. Nesta senda, Geraldo Ataliba afirma que:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência [...] São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer este sem considerar aquele.<sup>28</sup>

Destarte, são pessoais os impostos cuja hipótese de incidência levar em consideração qualidades pessoais do contribuinte, como por exemplo, auferir renda. Por outro lado, são reais aqueles impostos cuja hipótese de incidência independem das qualidades do contribuinte, restringindo-se, apenas, a uma circunstância de fato ou de direito deste, como por exemplo, a propriedade imobiliária.

Em outras palavras, os impostos reais são aqueles que incidem sobre um objeto material, uma coisa, enquanto que os impostos pessoais são aqueles que a tributação incide devido a certas características da pessoa do sujeito passivo. Exemplo de imposto pessoal é o Imposto de Renda, e de imposto real o IPTU, ITR, IPVA, IPI, ICMS, dentre outros.

Parte da doutrina faz severas críticas a classificação supra sob o fundamento que o tributo é objeto da relação jurídica tributária, e esta, como toda relação obrigacional, é sempre pessoal. Nesse sentido:

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue seu dono.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> ATALIBA, Geraldo *apud* DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 28.

<sup>29</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.* p. 84.

No item anterior, observamos que os impostos com alíquotas progressivas oneram mais aqueles fatos geradores que originam bases de cálculo maiores. Assim, a princípio, poderia se entender que o instrumento da progressividade de alíquotas é a forma de melhor aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva. Na tentativa de onerar o contribuinte na medida da aptidão do mesmo de recolher aos cofres públicos, as alíquotas aplicadas são graduadas, levando em consideração a percepção de riqueza do cidadão, na tentativa de aproximar ao máximo de sua capacidade contributiva.

Isso é de fácil visualização nos impostos de natureza pessoais, como no já citado Imposto de Renda, tendo em vista que nestes a base de cálculo é a mais pura expressão da capacidade econômica do contribuinte. Porém nos impostos de natureza real a situação é outra, deveras complexa e por vezes nebulosa, já que nestes nem sempre a base de cálculo identifica a verdadeira capacidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, Leandro Paulsen alerta que “a possibilidade de gradação do tributo (e.g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva”.<sup>30</sup>

Mais adiante em sua obra, afirma que o contribuinte tem de ser uma pessoa cuja hipótese de incidência se infira que tenha capacidade para contribuir. Ou seja, a grandeza prevista na norma tributária que institui o imposto tem que revelar a riqueza real, e não apenas aparente, do contribuinte, como titularidade de renda e patrimônio<sup>31</sup>.

Nesta senda, como referido no item anterior, inicialmente a doutrina e a jurisprudência entendiam que a progressividade deveria se restringir às hipóteses expressamente previstas no texto constitucional, quais sejam: Imposto de Renda (art. 153, §2º, I), ITR (art. 153, §4º, I) e IPTU (arts. 156, §1º, I e 182, § 4º, II).

Conforme artigo 153, §2º, I da Constituição Federal, o Imposto de Renda será informado pela “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”<sup>32</sup>. A progressividade do Imposto de Renda não gera muita controvérsia, tendo em vista que tal imposto tem natureza visivelmente

---

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário comentado à luz da doutrina e jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 69.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2012.

peçoal, e sua hipótese de incidência (renda auferida) é claramente reveladora da capacidade contributiva e econômica do contribuinte, o que autoriza a gradação progressiva de suas alíquotas na medida em que há aumento na base de cálculo.

Já o ITR, por sua vez, com o advento da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, passou a ter previsão expressa de progressividade no texto constitucional, devendo suas alíquotas fixadas a fim de desestimular as propriedades improdutivas. Senão vejamos:

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;

Tal progressividade, diferentemente da utilizada no Imposto de Renda, não se encontra fundada no Princípio da Capacidade Contributiva, mas sim na função social da propriedade (art. 5º, XIII da Constituição Federal). É instrumento de extrafiscalidade tributária que, ao criar maior onerosidade para o proprietário que não dá a destinação econômica ao seu imóvel ou o faz com rendimento precário, visa dar fim ao histórico problema brasileiro dos latifúndios improdutivos.

Para finalizar as hipóteses de progressividade previstas no texto constitucional, passamos a analisar as duas possibilidades de progressão de alíquotas no IPTU, bem como sua evolução histórica.

Originalmente o art. 156, §1º da Constituição Federal permitia, a título de exceção, a progressividade das alíquotas do IPTU, desde que para assegurar a função social da propriedade:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

[...]

Art. 182 [...]

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

[...]

§ 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;<sup>33</sup>

Nesta senda, havia duas formas de cobrança do IPTU: uma de cunho fiscal, meramente arrecadatória, fundada na proporcionalidade da exação; e outra de cunho extrafiscal, permitindo a aplicação de alíquotas progressivas ao referido imposto, com a finalidade de atender a função social da propriedade urbana.

A fim de efetivar a supracitada progressividade extrafiscal do IPTU, eram utilizados vários critérios ligados, por exemplo, ao tempo de ausentismo da propriedade ou inatividade do imóvel (para evitar a especulação imobiliária), à localização física do imóvel, à superfície bruta do terreno, à destinação do bem, à existência de edificações, entre outros, desde que sempre seja respeitado o limite constitucional da não confiscabilidade<sup>34</sup>.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal sempre ratificou tais critérios, entendendo que estes estavam de acordo com a sistemática constitucional então vigente. Nesse sentido:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. DIVERSIDADE DE ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. Diversidade de alíquotas para a cobrança do IPTU, em virtude de tratar-se de imóvel edificado, não-edificado, residencial ou comercial. Progressividade de tributo. Alegação improcedente. Precedente. Agravo regimental não provido.<sup>35</sup>

Novamente, importante assinalar que, nesta época, a progressividade era exceção no IPTU, somente podendo ser utilizada para o fim específico expresso no texto constitucional: assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Ou seja, *a contrario sensu*, não era permitida a progressividade fiscal, sendo esta prática inconstitucional. Neste sentido:

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 169.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade da Lei nº 5.641/89, do Município de Belo Horizonte/MG**. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 432989/MG. Tatiana Maria Mello de Lima e Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Eros Grau. 28 de março de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+432989%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+432989%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.<sup>36</sup>

STF Súmula nº 668 - 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>37</sup>

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE ANTES DA EC 29/00. IMPOSSIBILIDADE, AINDA QUE PELA VIA OBLÍQUOTA DE ISENÇÕES GRADUAIS. 1. O legislador Municipal não poderia, no período anterior a tal emenda constitucional, ter estabelecido graduação progressiva do montante devido pelos contribuintes a título de IPTU, tendo como critério o valor do imóvel. 2. A utilização do instituto da isenção como instrumento de graduação de alíquotas, com aplicação à generalidade dos contribuintes, não corresponde à sua natureza jurídica. Nesse caso, a isenção deixa de atuar como benefício fiscal. De norma de exceção que é, passa a compor o aspecto quantitativo da norma tributária impositiva, modelando toda a tabela de alíquotas e tendo como efeito a vedada progressividade. 3. Aplicação da Súmula 668 do STF.<sup>38</sup>

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte/MG**. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. José Tarcizio De Almeida Melo e Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Carlos Velloso. 20 de novembro de 1996.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+153771%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Disponível em:

<[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0668.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>38</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 369/69, do Município de Diadema/SP**. Recurso Extraordinário nº 355.046/SP. Delta Metal Ltda. e Município de Diadema. Relator: Ministra Ellen Gracie. 01 de agosto de 2011. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+355046%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+355046%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

Ainda nesse sentido, a súmula nº 589 do STF, datada de 15/12/1976, que estabelece que “é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”<sup>39</sup>.

Destarte, inicialmente o STF deixou claro por diversas vezes que o IPTU, como imposto real, não se adequava ao instituto da progressividade, com a ressalva constitucional supra, devendo atender o Princípio da Capacidade Contributiva, através de alíquotas proporcionais.<sup>40</sup>

Com a edição da Emenda Constitucional nº 29, em 13 de setembro de 2000, alterou-se a redação do retrocitado art. 156, dando nova configuração à progressividade do IPTU. Tal emenda criou a possibilidade deste imposto ser progressivo também em relação ao valor do imóvel, e não mais apenas para assegurar o cumprimento da função social da propriedade (progressividade no tempo). Também trouxe a possibilidade de fixação de alíquotas diferentes em razão do uso e localização do imóvel (seletividade).

Senão vejamos a atual redação do art. 156 da Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana;  
[...]  
§ 1º - § 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; e  
II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.<sup>41</sup>

Assim, antes exceção, atualmente com as alterações da Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU progressivo virou regra geral. Esta progressividade “em razão do valor do imóvel” tem cunho tipicamente fiscal, já que seu objetivo primordial é a arrecadação de recursos financeiros aos Municípios:

A partir daí, os Municípios rapidamente procederam à alteração das legislações, adaptando-se à nova realidade trazida pela Emenda e permitindo que quanto maior fosse o valor venal do imóvel (que de modo geral, era reajustado segundo os valores de mercado), maior seria a alíquota aplicada para a aferição do tributo devido. Era o advento da “progressividade fiscal” para o IPTU.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0589.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0589.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>40</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 169.

<sup>41</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2012.

<sup>42</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 1971.

Observa-se que a referida Emenda Constitucional inovou no Direito Tributário Pátrio, criando forma de progressividade fiscal ao IPTU (pelo valor do imóvel), o que anteriormente era rechaçado pela doutrina e jurisprudência, tendo em vista a natureza real deste imposto.

Como era de se esperar, gerou-se a controvérsia entre os operadores do Direito a fim de compatibilizar a nova modalidade de IPTU progressivo com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia Tributária, já que, por se tratar de imposto de natureza real, se submeteria a tais princípios mediante alíquotas proporcionais, conforme doutrina e jurisprudência majoritárias à época:

O motivo estava no fato de que sempre subsistiu imensa dificuldade de aceitação da chamada progressividade fiscal para o IPTU, sob o argumento de que tal gravame não era o melhor instrumento de redistribuição de riqueza. Pelo contrário, tratava-se, sim de um imposto real e não pessoal o que, à primeira vista, serviria para tornar inaplicável a regra contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal. Além disso, criticava-se a adoção dessa progressividade ao IPTU, levando-se em conta, por exemplo, o valor do imóvel, por temer que tal sistemática afetasse a tomada de decisões econômicas dos contribuintes, na formação particular do patrimônio imobiliário, além de se criar nociva dependência das informações – nem sempre consistentes – dos cadastros imobiliários das municipalidades.<sup>43</sup>

Como referido no já citado Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, o Supremo Tribunal Federal sempre entendeu que o IPTU é, inegavelmente, um imposto de natureza real, porquanto tem como fato gerador a propriedade de bem imóvel urbano, sem levar em consideração as condições pessoais do contribuinte. E que como tal, tenderia a proporcionalidade e não progressividade (salvo para cumprimento da função social da propriedade). Tendo por base essa premissa de que a progressividade fiscal não poderia se aplicar aos impostos de natureza real, até então posicionamento majoritário no STF, suscitou-se a inconstitucionalidade da EC 29/2000, vez que a nova sistemática de cobrança do IPTU feriria as garantias constitucionais da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, cláusulas pétreas conforme o art. 60, § 4, IV, da CF.

Cinco são os principais argumentos arguidos pelos que defendem a inconstitucionalidade da emenda<sup>44</sup>:

---

<sup>43</sup> *Ibidem.*

<sup>44</sup> *Ibidem. p. 174.*

1) a emenda erroneamente estabeleceu a variação das alíquotas do IPTU em relação às características pessoais do contribuinte;

2) conforme jurisprudência robusta do STF, o IPTU é um imposto de natureza real, somente se submetendo a progressividade extrafiscal, não podendo obedecer a progressividade da forma estipulada na emenda (fiscal);

3) a emenda estendeu o Princípio da Capacidade Contributiva a um imposto real, no caso o IPTU, indo de encontro a norma constitucional que limita tal princípio aos impostos de natureza real (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”);

4) há cristalina violação ao princípio do não confisco, já que a propriedade de imóvel nem sempre revela a real capacidade econômica do contribuinte, por conseguinte, ao tributá-la progressivamente, estaria se criando um imposto de caráter altamente confiscatório;

5) há patente violação ao princípio da isonomia tributária, pois um contribuinte proprietário de um imóvel com valor venal de R\$ 600.000,00, pagaria mais imposto, de que um proprietário de 10 imóveis com valor venal de R\$ 60.000,00. No caso, ambos têm a mesma capacidade econômica (R\$ 600.000,00), porém o primeiro pagará mais imposto, pois a sua base de cálculo será aplicada a alíquota progressiva maior, em relação ao segundo.

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado defende que não se deve afastar dos impostos ditos reais o Princípio da Capacidade Contributiva, pelo contrário, em relação a estes tal princípio deve ser aplicado intensamente.<sup>45</sup>

Com posicionamento semelhante, Roque Antonio Carrazza entende que o IPTU deve obedecer ao Princípio da Capacidade Contributiva, pois o proprietário de imóvel amplo e luxuoso deve pagar imposto maior que aquele pago pelo proprietário de imóvel modesto e fabril. Se ambos forem tributados com a mesma alíquota, será violado o Princípio da Capacidade Contributiva. Completa afirmando que:

Quando dizemos “deve proporcionalmente ser mais tributado”, queremos significar que deve ser submetido a uma alíquota maior. Assim, se o imóvel urbano de “A” vale 1.000 e o imóvel urbano de “B” vale 10.000 e o primeiro paga 1 e o outro paga 10, ambos estarão pagando, proporcionalmente, o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A constituição exige, *in casu*, que “A” pague 1 e “B” pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário

---

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 39-40.

do imóvel mais caro revela possuir maior capacidade contributiva do que “A”.<sup>46</sup>

Eduardo Sabbag sintetiza os argumentos dos Municípios, na defesa da constitucionalidade da emenda, em sete<sup>47</sup>:

1) o artigo 156 da Constituição Federal alterado pela emenda 29/2000 não viola nenhum direito ou garantia individual, não existe “o direito de só ser tributado progressivamente no caso dos impostos de natureza pessoal;

2) as cláusulas pétreas não vedam a instituição de alíquotas progressivas em impostos de natureza real;

3) a instituição de alíquotas seletivas pela localização do imóvel e progressivas pelo seu valor venal não viola o princípio da isonomia, pelo contrário vai ao encontro de tal princípio, tributando de forma desigual os desiguais na medida de sua desigualdade, atendendo, também, o Princípio da Capacidade Contributiva;

4) mesmo a progressividade em razão do valor do imóvel tem caráter eminentemente extrafiscal, já que é um instrumento deveras útil para o fim de melhor distribuição de renda e justiça social, atendendo um dos objetivos precípuos do Brasil, previsto no art. 3º, II, da Constituição Federal (reduzir as desigualdades sociais). Assim, tal progressividade é justa, já que onera aquele de maior capacidade econômica;

5) a Emenda Constitucional não criou nova modalidade de progressividade, apenas explicitou regra que já estava implícita na Constituição, no Princípio da Capacidade Contributiva, que por si só, já era suficiente para autorizar a tributação progressiva no IPTU, já que o art. 146, §1º da Constituição é norma de eficácia plena, e não norma meramente programática;

6) a expressão “caráter pessoal”, presente no mencionado art. 146, §1º, não é sinônimo de “imposto pessoal”, assim tal dispositivo constitucional longe de vedar a progressividade em impostos reais, permite-a sempre que possível;

7) a progressividade tributária é o meio pelo qual se realiza a função social da propriedade e a distribuição de riquezas (justiça social), assim, não há que se falar em imposto confiscatório.

Observamos que os argumentos contrários a progressividade do IPTU não mais se sustentam, resta superada a máxima de que a progressividade é técnica

---

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 105.

<sup>47</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 175.

adstrita apenas ao impostos ditos de natureza pessoal. No caso em análise o legislador constituinte derivado obedeceu ao preceito constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva, dando caráter pessoal a um imposto antes tido como real e graduando a sua exação de forma progressiva, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim entendendo, o legislador considerou a propriedade imobiliária como uma manifestação de riqueza, de capacidade econômica do contribuinte, devendo, pois, ser tributada da forma gradual progressiva, para atender os ditames da isonomia tributária.

Ademais, para atender completamente os princípios da capacidade contributiva e da função social da propriedade urbana, deve o IPTU ser progressivo em razão do número de imóveis do contribuinte, sob pena de violar o princípio da isonomia, como demonstrado alhures no 5º argumento contra a EC 29/2000<sup>48</sup>. Porém, atualmente tal hipótese de progressividade encontra-se vedada pela já citada Súmula nº 589 do STF.

Diante do exposto, é possível afirmar que o Princípio da Capacidade Contributiva determina que sempre que possível sejam aplicadas alíquotas mais elevadas na tributação daqueles contribuintes de maior capacidade econômica. Em que pese essa norma obrigue o legislador a aplicar tal técnica a todos os impostos possíveis, a Constituição expressamente a prevê para apenas três impostos (IR, ITR e IPTU).

Neste ponto, surge o seguinte questionamento: “é possível a aplicação de alíquotas progressivas aos demais impostos, sem que haja previsão expressa nesse sentido na Constituição Federal?”

Como sempre, não há uma única resposta. Verifica-se enorme controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do tema aventado.

Regina Helena Costa defende que a técnica da progressividade é aplicável a todos os impostos, tendo em vista que tal é exigência do próprio Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no texto constitucional<sup>49</sup>. Por sua vez, Roque Antonio Carrazza entende ser plenamente possível a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real, tendo em vista que a capacidade contributiva é objetiva e não subjetiva, portanto está intimamente ligada a fatos-

---

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 400.

<sup>49</sup> COSTA, Regina Helena *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 173.

signos presuntivos de riqueza, fatos que a priori fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico<sup>50</sup>. Na mesma toada, Coêlho aduz que em que pese o imposto seja real, ele sempre atingirá o proprietário. Assim sendo, justifica que não há óbice para a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva e, por conseguinte, a progressividade nos impostos de natureza real<sup>51</sup>.

Por sua vez, Luiz Felipe Silveira Difini, afirma que a progressividade não é aplicável a generalidade dos impostos, sendo necessária expressa autorização constitucional para tanto<sup>52</sup>. Este foi o entendimento do STF nos Recursos Extraordinários nº 225.134/RS, 227.033/SP, 229.457/SP, 234.105/SP, 386.098/MT, dentre outros:

EMENTA: Imposto de transmissão de imóveis "inter vivos". Progressividade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo. SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, "inter vivos" - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido." - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>53</sup>

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 88.

<sup>51</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.* p. 84.

<sup>52</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 88.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo/SP.** Recurso Extraordinário nº 227.033/SP. Savoy Imobiliária Construtora Ltda. e Município de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. 10 de agosto de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+227033%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2E+ACMS%2E+ADJ2+227033%2E+ACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 17 de novembro de 2012.

<sup>54</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 11.154, de 30/12/1991, do Município de São Paulo/SP.** Recurso Extraordinário nº 234.105/SP. Adolfo Carlos Canan e Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. 08 de abr. de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=63&dataPublicacaoDj=31/03/2000&incidente=1723910&codCapitulo=5&numMateria=9&codMateria=3>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

EMENTA: Contribuição previdenciária sobre vencimentos de servidores em atividade: acórdão recorrido que decidiu pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas, na linha do entendimento firmado pelo plenário da Corte, no julgamento da ADI MC 2.010, Celso de Mello, DJ 12/4/2002, quando se deferiu medida cautelar para suspender a eficácia do art. 2º e seu parágrafo único, da L. 9.783/99, à vista "do relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade."<sup>55</sup>

As duas primeiras jurisprudências retrocitadas, dentre outras, originaram a Súmula nº 656 do 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"<sup>56</sup>.

Nesta senda, surge um novo questionamento: sendo o ITCD imposto semelhante e com origem comum ao ITBI (conforme mostraremos no capítulo a seguir), poderia àquele serem aplicadas alíquotas progressivas, se quanto a este tal técnica é vedada pela jurisprudência havendo, inclusive, entendimento sumulado nesse sentido na Corte Suprema?

Com o escopo de responder a essa questão levantada, no capítulo seguinte analisaremos primeiramente o histórico, previsão constitucional e as características do ITCD, para ao fim estudarmos o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS e concluirmos acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do ITCD progressivo.

---

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas às contribuições previdenciárias por ausência de previsão expressa na CF.** Recurso Extraordinário nº 386.098/MT. Estado do Mato Grosso e João Fernandes de Souza. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 03 de fevereiro de 2004. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+386098%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+386098%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 17 de novembro de 2012.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656.** Disponível em:

<[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0656.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0656.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

## 2. O ITCD PROGRESSIVO

No capítulo anterior analisamos princípio da capacidade contributiva, instrumentalização do princípio da isonomia na seara tributária, e as suas principais formas de efetivação, proporcionalidade e progressividade, bem como a controvérsia jurisprudencial e doutrinária acerca da possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais não previstos na Constituição.

Feito isso, passamos ao estudo da constitucionalidade ou não da aplicação de alíquotas progressivas, especificamente, ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD). Como é de hábito, de pronto veremos a evolução histórica do referido imposto que, como será demonstrado, é de suma importância no caso estudado. Ato contínuo, veremos sua previsão constitucional, bem como suas características gerais, sempre sob a ótica da doutrina e jurisprudência.

### 2.1. Histórico e características do ITCD

A tributação da transmissão gratuita de bens remonta a Roma Antiga, na vigésima cobrada sobre herança e doações<sup>57</sup>.

Originalmente, tal imposto foi instituído no Brasil pelo com o Alvará nº 3 de Junho de 1809, como a denominação de “sisa”, de competência estadual e que englobava tanto as transmissões *inter vivos* quanto as *causa mortis*, gratuitas ou onerosas.

A Constituição Republicana de 1891 manteve a competência estadual para a instituição de imposto sobre a transmissão de propriedade, conforme estabelece seu art. 9º, “3º”:

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:  
[...]  
3º) sobre transmissão de propriedade;<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 1036.

<sup>58</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm)>. Acesso em 20 de nov. 2012.

Por sua vez, a Constituição de 1934 dividiu o referido imposto em “transmissão *causa mortis*” e “transmissão imobiliária *inter vivos*”, ambos de competência dos Estados senão vejamos:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...]

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;<sup>59</sup>

Tal dispositivo foi repetido na Constituição de 1937, em seu artigo 23, I, “b” e “c”. Seguindo sem qualquer mudança na Constituição de 1946, em seu artigo 19, II e III.

Alteração significa veio com a promulgação da Emenda Constitucional nº 5 de 1961 que modificou o retro citado art. 19, dividindo a competência dos referidos impostos: O imposto por transmissão *inter vivos* passou a ser de competência dos municípios, enquanto que o *causa mortis* continuou na esfera de competência estadual.

Tal sistemática perdurou apenas até 1965, quando a Emenda Constitucional nº 18 tornou a unificar os impostos por transmissão *inter vivos* e *causa mortis* em um único imposto, de competência dos Estados.

Sob a égide desta Emenda, foi sancionado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que regulou o referido imposto, agora sob a denominação de “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, em seu art. 35 e seguintes:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em 20 de nov. 2012.

<sup>60</sup>BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da**

Finalmente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o imposto foi novamente dividido, desta vez em Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência municipal, e Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD), de competência dos Estados, objeto da presente monografia.

O ITCD, de competência dos Estados e do Distrito Federal, está previsto no art. 155, I da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;<sup>61</sup>

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

Como bem aponta Sabbag, a Constituição Federal ao bipartir o imposto de transmissão de bens em ITBI e ITCD não criou imposto novo, e sim desdobrou um já existente.<sup>62</sup>

Como se verifica da leitura do dispositivo constitucional supra transcrito, o fato gerador do ITCD é a transmissão de propriedade de quaisquer bens (móveis ou imóveis) por meio de herança ou doação. No caso da herança, no direito brasileiro vige o princípio da *saisine* (art. 1.784, CC), segundo o qual com a abertura da sucessão (morte) se opera automaticamente a transmissão da propriedade de todos os bens do patrimônio do *de cujus*, seja por força de ato de última vontade desde (sucessão testamentária), seja por força da lei (sucessão legítima). A formalização dessa transmissão de propriedade comumente ocorre mediante processo de inventário, onde o imposto será lançado pela autoridade competente e pago pelos

---

**República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

<sup>61</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2012.

<sup>62</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 1036.

interessados. Em se tratando de bens imóveis, é necessário, ainda, posterior registro no Cartório do Registro de Imóveis.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado aponta que apenas herança e doação são fatos geradores do ITCD, não sendo hipóteses de incidência do referido imposto a renúncia pura e simples à herança nem a meação do cônjuge sobrevivente decorrida da dissolução do vínculo conjugal pelo óbito. Por outro lado, situação diversa é a da renúncia imprópria ou translativa, quando o herdeiro renuncia em favor de determinada pessoa, hipótese em que se dá a ocorrência do fato gerador. Senão vejamos:

As leis de alguns Estados definem como hipótese de incidência do imposto (ITCD) a renúncia à herança. [...] Ocorre, entretanto, que, nos termos do vigente Código Civil [...] “a transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança” (art. 1.804, parágrafo único). Assim, realmente, a renúncia à herança, ao menos nos casos em que esta ocorre em favor do monte, não pode ser considerada como fato gerador do imposto sobre doações e heranças, porque apenas impede que se torne definitiva a transmissão que se havia operado com a morte do autor da herança[...]. É possível que a renúncia ocorra em favor de determinada pessoa, que em consequência da mesma vem a receber o quinhão que pertenceria ao renunciante. Neste caso, a renúncia, além de não impedir que se torne definitiva a transmissão que decorreu da morte, implica verdadeira doação de quinhão hereditário – e, assim, pode ensejar a cobrança do imposto [...] Sendo casado o autor da herança, é importante que se note a diferença entre herança e meação, porque esta não é objeto de transmissão de propriedade e, assim, não pode ser submetida a tributação. O tributo incide sobre a transmissão da propriedade decorrente de morte. Não sobre a meação, pois esta já pertencia ao cônjuge sobrevivente.<sup>63</sup>

Por fim, também incide o ITCD em caso de inventário por morte presumida, no caso de ausência, conforme estabelece a Súmula nº 331 do Supremo: “É legítima a incidência do imposto de transmissão “causa mortis” no inventário por morte presumida”.<sup>64</sup>

Para grande maioria da doutrina, o ITCD é um imposto de natureza real, pois leva em consideração o próprio bem ou coisa, sem cogitar das condições pessoais do contribuinte<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 365.

<sup>64</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 331**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0331a0360.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0331a0360.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

<sup>65</sup> SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* p. 409.

Em sentido contrário, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Aliomar Baleeiro defendia que o dito imposto tem natureza pessoal por incidir na herança como patrimônio herdado e não nos bens que a compõe:

Exigido outrora sobre a herança bruta, hoje segue critério mais racional: base no valor líquido dos quinhões e legados. Esse critério veio a coincidir com a tendência a considerar-se tal imposto como tributo de caráter direto e pessoal sobre o herdeiro, e não imposto real sobre o monte ou o espólio. Adotou-o o CTN no parágrafo único do art. 35.<sup>66</sup>

O ITCD tem finalidade majoritariamente fiscal, de gerar recursos financeiros para os cofres públicos. Também pode ter função extrafiscal, com o escopo de desestimular o acúmulo de riquezas, diminuindo a concentração de renda e, por conseguinte, as desigualdades sociais<sup>67</sup>.

O sujeito passivo do ITCD é o herdeiro ou legatário no caso de herança e qualquer das partes na doação (doador ou donatário), na forma da lei local. Ainda é possível haver a figura do responsável tributário no caso do tabelião que não exige a guia de pagamento do ITCD por ocasião da lavratura do instrumento pública, bem como é permitido ao legislador estadual eleger o doador como responsável, caso o donatário não recolha o imposto.

O lançamento do ITCD é feito, a princípio, por declaração. O contribuinte oferece ao administrador tributário os elementos necessários para que este realize o cálculo do imposto devido. Todavia, caso o contribuinte não venha a fazer tal declaração ou sonegue informações, é possível o lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

A base de cálculo do ITCD está prevista no art. 38 do CTN, (originariamente promulgado como lei ordinária, porém recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar) *in verbis*:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu. Rio de Janeiro, 2008. p. 261.

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 364.

<sup>68</sup> BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

Assim, em princípio, o valor da base de cálculo do ITCD será o valor venal dos bens transferidos, não podendo superar o valor de mercado destes sob pena de violação ao Princípio da Capacidade Contributiva e do não confisco, posto que estaria atingindo outra riqueza do contribuinte que não o bem objeto da transmissão. O cálculo é feito sobre o valor dos bens na época da avaliação, observada a alíquota vigente na data de realização do contrato ou ato de doação ou quando da abertura da sucessão (óbito do *de cujus*) em caso de herança.

Feita a análise histórica, introdutória e conceitual do ITCD, no subcapítulo seguinte estudaremos as alíquotas do referido imposto, apontando o regramento constitucional das mesmas, bem como serão citadas algumas legislações estaduais. Isto com o escopo de, por derradeiro, analisarmos o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS e a (in) constitucionalidade da sistemática progressiva das alíquotas do ITCD.

## 2.2. A (in) constitucionalidade do ITCD progressivo

Como estabelece o já citado art. 155, §1º, IV da CF, as alíquotas máximas do ITCD são fixadas pelo Senado Federal, via Resolução. A Resolução em comento é a nº 9 de 1992, que assim regula tal questão:

Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Art. 2º 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.<sup>69</sup>

A Resolução em comento sofreu duras críticas doutrinárias por permitir a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD, imposto real, sem a devida autorização na Carta Magna. Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes afirma que no art. 2º da mencionada Resolução o Senado Federal extrapolou o comando constitucional: “[...] não outorgou o legislador constituinte poderes ao Senado para determinar fosse progressivas as alíquotas [...]”.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> BRASIL. **Resolução nº 9**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

<sup>70</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero *apud* PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.* p. 769.

No mesmo sentido, o Procurador da Fazenda Nacional Luciano Costa Miguel defende que o ITCD atende o Princípio da Capacidade Contributiva por alíquotas proporcionais, não podendo tal sistemática ser alterada por mera resolução do Senado:

Ante o expendido, verificou-se que, salvo autorização expressa do próprio texto constitucional, os impostos reais não admitem a progressividade fiscal, porquanto neles não se cogita das condições referentes à pessoa do contribuinte, não havendo como compatibilizá-los, portanto, ao princípio da capacidade contributiva.

Forçosa, ainda, a conclusão de que a Resolução 9/92 do Senado Federal (que permite aos Estados instituir o ITCMD progressivo) não possui o condão de alterar esta realidade. O referido ato normativo não encontra qualquer fundamento constitucional, e exorbita, como demonstrado, a competência que lhe foi conferida pelo art. 155, § 1º, IV, da Carta Magna.

Assim sendo, seja por ausência de comando constitucional ou pela dissonância com o princípio da capacidade contributiva, inarredável se mostra a antijuridicidade do ITCMD progressivo, bem como a inconstitucionalidade do art. 2ª da Resolução nº 9/92 do Senado Federal, que deu azo à sua instituição.<sup>71</sup>

Malgrado a forte crítica da doutrina, amparados no art. 2º da Resolução supracitado, alguns Estados instituíram alíquotas progressivas para o ITCD. A título de exemplo o art. 10 da Lei do Estado do Ceará nº 13.417/2003 instituiu o ITCD progressivo no âmbito deste Estado, senão vejamos:

**Art. 10.** As alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação são:

**a)** nas transmissões *causa mortis*:

1. até 5.000 (cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 5.000 (cinco mil) e até 15.000 (quinze mil) Ufirces, 4% (quatro por cento);
3. acima de 15.000 (quinze mil) e até 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 6% (seis por cento); e
4. acima de 40.000 (quarenta mil) Ufirces, 8% (oito por cento);

**b)** nas transmissões por doação:

1. até 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 2% (dois por cento);
2. acima de 25.000 (vinte e cinco mil) Ufirces, 4% (quatro por cento).<sup>72</sup>

O Rio Grande do Sul, por sua vez, instituiu a progressividade das alíquotas do ITCD no art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89:

<sup>71</sup> MIGUEL, Luciano Costa. Uma análise da juridicidade do imposto sobre herança e doações (ITCMD) progressivo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2754, 15 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18269>>. Acesso em: 21 nov. 2012.

<sup>72</sup> CEARÁ. Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, CE, 30 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/13417.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

Art. 18. Na transmissão "causa mortis" por sucessão legítima, alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

I - isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 Unidades de Padrão Fiscal;

II - em um por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;

III - em dois por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;

IV - em três por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;

V - em quatro por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;

VI - em cinco por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;

VII - em seis por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;

VIII - em sete por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;

IX - em oito por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal.<sup>73</sup>

Mais além foi o Estado do Pernambuco ao estatuir a progressividade das alíquotas do ITCD em função do valor doado/herdado e do grau de parentesco entre as partes. Vejamos o art. 1º da Lei do Estado do Pernambuco nº 11.413/86:

Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD, instituído pela Lei nº 10.260, de 27 de janeiro de 1989, será, em cada transmissão causa mortis ou doação, calculado e cobrado na forma prevista na tabela constante do anexo da presente Lei, de acordo com o valor total dos bens ou direitos transmitidos ou doados e conforme o grau de parentesco existente entre o transmitente ou doador e o beneficiário da transmissão ou doação.<sup>74</sup>

No anexo único da referida Lei Estadual, estão discriminadas as alíquotas conforme tabela nº 4:

<sup>73</sup> RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 28 jan. 1989. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei%20n%BA%208821&idNorma=5&tipo=pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2012.

<sup>74</sup> PERNAMBUCO. Lei nº 11.413, de 20 de dezembro de 1996. Modifica a tributação do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD, instituído pela Lei nº 10.260/89, deste Estado. **Diário Oficial do Estado do Pernambuco**, Recife, PE, 20 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis\\_Tributarias/1996/Lei11413\\_96orig.htm](http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11413_96orig.htm)>. Acesso em: 07 jul. 2012.

Tabela nº 4: ITCD progressivo no Estado do Pernambuco

Valor total dos bens	Parentes de 1º Grau	Demais parentes
Até 10.000 UFIR'S	4%	6%
De 10.001 até 50.000 UFIR'S	6%	8%
De 50.001 UFIR'S em diante	8%	8%

Fonte: [http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis\\_Tributarias/1996/Lei11413\\_96orig.htm](http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11413_96orig.htm)

Como era de se esperar, muitos contribuintes, inconformados com tais leis e amparadas na máxima da impossibilidade da aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais, recorreram ao judiciário, havendo decisões diversas no STF. Pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas no ITCD temos o A.I. nº 581.154-PE:

DECISÃO : Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco assim ementado (f. 73): "CONSTITUCIONAL e TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ICD). NATUREZA. COBRANÇA. PROGRESSIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. DECISÃO INDISCREPANTE. - A Constituição Federal adotou o sistema de progressividade de alíquotas para hipóteses taxativamente elencadas, enumerando, expressamente, quais os impostos a serem exigidos dessa maneira, excluindo desse delimitado âmbito o ICD, que não possui caráter pessoal. - Os impostos de natureza real e proporcional, a exemplo do ICD, não se submetem ao princípio da graduação tributária, isto é, a uma escala de alíquotas, variável consoante a capacidade econômica do contribuinte. - A Lei Estadual n.º 11.413/96 não contempla como teto tributável o valor de cada quinhão hereditário, mas determina que o ICD seja calculado e cobrado, progressivamente, de acordo com o valor total dos bens e direitos transmitidos ou doados. Vício de inconstitucionalidade. Precedentes do TJPE. - À unanimidade de votos, deu-se provimento ao agravo de instrumento interposto." Alega o RE, em suma, a constitucionalidade da cobrança do ITCD progressivo, haja vista se tratar de imposto direto e pessoal, e ser imprescindível a observância dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Decido. O acórdão recorrido se ajusta ao entendimento do STF, adotado no julgamento plenário do RE 234.105, Velloso, RTJ 173/325, cuja ementa possui o seguinte teor: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido." Na ocasião, assentei: "Sr. Presidente, creio aplicável ao caso, com mais razão, as considerações feitas por mim ao aderir ao voto do Sr. Ministro Moreira Alves no RE 153.771, relativo ao IPTU, ao entender que o art. 145, § 1º, impõe uma distinção entre impostos pessoais e não pessoais, e só quanto aos primeiros permite a graduação conforme a capacidade contributiva, que é a característica dos impostos progressivos.

Naquele caso de IPTU, acentuei, para acompanhar o voto do em. Ministro Moreira Alves (RE 153.771): 'Toda a minha inclinação pessoal seria pela admissão da progressividade da alíquota do IPTU, conforme o valor da propriedade urbana. Nem divisaria, em tese, impossibilidade de o IPTU ser disciplinado como imposto pessoal, tomado o valor do imóvel como presunção absoluta juris et de jure, da capacidade contributiva do proprietário. Não creio, entretanto, que a Constituição federal o permita.' E depois de refutar que a autorização da progressividade do IPTU. Se pudesse extrair do art. 156, § 1º, da Constituição, prossegui: 'Restaria o princípio geral do art. 145, § 1º, a estabelecer: '§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte'. Creio que, se tivesse parado aqui o dispositivo, haveria margem ao menos para entender que o problema tinha uma solução dogmaticamente equívoca, o que abriria espaço para dar prevalência aos princípios de justiça social e de autonomia municipal que, acredito, melhor seriam atendidos pela admissão da progressividade do IPTU, conforme o valor do imóvel. Mas, depois de longa reflexão, não me consegui libertar do que resulta da parte final desse mesmo § 1º, onde explicitamente se prescreveu que para conferir efetividade a esses objetivos - isto é, aos de que, sempre que possível, 'os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte', é "facultado à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte'. Parece claro daí que a capacidade contributiva a tomar como critério de graduação do imposto é a capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte, o que, lamentavelmente para mim, afasta o meu primeiro impulso, que seria o de admitir, com os professores Roque e Elizabeth Carrazza, a tese de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção juris et de jure de capacidade contributiva: deveria gerar, de lege ferenda mas a Constituição impede que assim se considere. Não me animo a sobrepor-lhe o meu wishfull thinking.' Esse último argumento é plenamente aplicável ao caso presente e com base nele é que acompanho a conclusão do voto de V. Ex<sup>a</sup> para dar provimento ao recurso."<sup>75</sup>

Em sentido diverso, ou seja, pela constitucionalidade do ITCD progressivo, podemos citar o R.E. nº 411.943-RS:

DECISÃO: Discute-se no presente recurso extraordinário a constitucionalidade da progressividade da alíquota do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ICD. 2. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul afirmou ser constitucional a legislação estadual que fixa alíquotas progressivas para o aludido tributo. 3. O recorrente alega violação do disposto nos artigos 145, § 1º, e 52, da Constituição do Brasil. 4. O Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE n. 234.105, Pleno, DJ de 31.3.00, ressaltou que "enquanto na transmissão causa mortis, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas

<sup>75</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática que deu provimento ao agravo de instrumento, entendendo pela inconstitucionalidade do ITCD progressivo.** Agravo de Instrumento nº 581.154-PE. Estado de Pernambuco e Espólio de Terezinha de Jesus Figueiredo da Silva. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 16 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28A1%24%2ESCLA%2E+E+581154%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

progressivas, na transmissão inter vivos aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda" [RE n. 234.105, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 31.3.00]. 5. Nesse recurso extraordinário, o Ministro Marco Aurélio consignou: "Leio o preceito para minha reflexão, para minha tranqüilidade maior quanto à conclusão a que vou chegar acerca do tema: 'Art. 145 (...) § 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 meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto". 6. No que respeita à violação ao disposto no artigo 52 da CB/88, dada a ausência de preceitos normativos de caráter geral --- editados pela União --- os Estados-membros possuem competência legislativa plena para disciplinar o ICD [artigo 24, § 3º, da CB/88]. 7. O artigo 34 do ADCT prevê que "[p]romulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto". 8. Ademais, o acórdão recorrido firmou que o Estado-membro observou a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal [artigo 155, § 1º, IV, da CB/88]. Nego provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.<sup>76</sup>

Tendo em vista a controvérsia jurisprudencial, a questão do ITCD progressivo chegou ao STF por ocasião do Recurso Extraordinário nº 562.045-RS. Originalmente, tratava-se de ação de inventário onde, em sede de decisão interlocutória, a Juíza da 3ª Vara de Família e Sucessões de Porto Alegre-RS declarou, em controle difuso de constitucionalidade, a inconstitucionalidade do supracitado art. 18 da Lei Estadual 8.821 de 1989 determinando a aplicação da alíquota mínima de 1%.

Inconformado com tal decisão, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs recurso de agravo de instrumento, que restou inexitoso, sendo-lhe negado seguimento por decisão monocrática do Relator que, com fulcro no art. 557 do CPC, julgou o recurso manifestamente improcedente, por se tratar de matéria reiterada naquela Câmara Cível.

Com o intuito de levar a matéria para a apreciação do colegiado, foi interposto agravo interno. Em seu voto, o Relator do Agravo, Desembargador Luiz Ari

---

<sup>76</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática que negou provimento ao recurso extraordinário, entendendo pela constitucionalidade do ITCD progressivo.** Recurso Extraordinário nº 411.943-RS. Estado do Rio Grande do Sul e Verônica Ely Moreira. Relator: Ministro Eros Grau. 31 de maio de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+411943%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

Azambuja Ramos negou seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão no Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 70013242508, que foi julgado pelo Órgão Especial do Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul em 10 de outubro de 2006, senão vejamos sua ementa:

CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFRONTO DE LEI ESTADUAL PERANTE A CARTA FEDERAL. POSSIBILIDADE DO CONTROLE DIFUSO E DE SEU JULGAMENTO PELO TRIBUNAL ESTADUAL.

[...]

2. Os impostos pessoais são aqueles em que o fato gerador é uma manifestação direta e objetiva da capacidade de contribuir do sujeito passivo, por isso, na definição do fato gerador desses impostos, são levadas em consideração as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, nos impostos pessoais há uma relação direta entre o fato tributável, a sua dimensão econômica (base de cálculo) e as condições pessoais do contribuinte. A grandeza econômica do fato gerador é a própria mensuração objetiva da riqueza e da capacidade de contribuir do sujeito passivo.

3. Os impostos reais são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável sem qualquer vinculação com a pessoa e as condições do sujeito passivo. O fato gerador e sua expressão econômica não têm vinculação direta com as condições pessoais do contribuinte porque a quantificação econômico-financeira do fato tributado não é um dado objetivo de mensuração e nem de expressão direta da capacidade de contribuir. O fato gerador significa, no máximo, um dado indireto e mediato da capacidade contributiva, ou um sinal exterior de riqueza que pode não corresponder à realidade da capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre nos impostos pessoais.

4. A progressividade tributária somente é possível, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, nos impostos pessoais porque neles o fato gerador já é a própria expressão direta e imediata da capacidade contributiva. Nos impostos reais, cujo fato gerador não é manifestação objetiva da capacidade de contribuir, não pode haver progressividade tributária, pois esta é mecanismo que se liga diretamente à capacidade contributiva. A progressividade extrafiscal só pode ser adotada nos tributos reais se houver autorização constitucional expressa decorrente do Poder Constituinte Originário. A vedação de progressividade para os impostos reais, constante do § 1º do art. 145 da CF/88, ao lado das imunidades, da legalidade, da irretroatividade, é garantia constitucional e direito individual dos contribuintes, a qual não pode ser derogada por Emenda Constitucional decorrente do poder constituinte congressual ou meramente derivado.

5. A progressividade de alíquotas do ITCD, por ser um imposto real, é inconstitucional.

6. INCIDENTE CONHECIDO E JULGADO PROCEDENTE, SEM PROCLAMAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Incidente de Uniformização de Jurisprudência que declarou inconstitucional o ITCD progressivo.** Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 70013242508. Heitor Fernando Mucillo e Colenda 21ª Câmara Cível. Relator: Desembargador Araken de Assis. 10 de outubro de 2006. Disponível em: <[http://www3.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?codigo=366451&ano=2006](http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?codigo=366451&ano=2006)>. Acesso em: 24 nov. 2012.

Os demais julgadores seguiram o voto do relator, negando seguimento por unanimidade ao agravo interposto.

Por derradeiro, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs Recurso Extraordinário, alegando que o acórdão recorrido é inconstitucional, por violar o art. 145, § 1º da CF/88. Defendeu que a natureza real do ITCMD não é óbice à progressividade. Em contrarrazões, o recorrido ressaltou que a, até então, consolidada jurisprudência da Corte Suprema, vai ao encontro do acórdão recorrido, devendo este ser mantido por seus próprios fundamentos.

Feito o juízo de admissibilidade na vice-presidência do TJ-RS, o recurso foi remetido ao STF, ante o reconhecimento da repercussão geral. Igualmente foi reconhecida a repercussão geral no STF, senão vejamos a ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS - ITCD. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Questão relevante do ponto de vista econômico, social e jurídico que ultrapassa o interesse subjetivo da causa.<sup>78</sup>

Por ora, somente o Relator, Min. Ricardo Lewandowski, votou desprovendo o recurso. Os Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Carmen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto e Ellen Gracie votaram pelo provimento do mesmo.

Nesta senda, tendo em vista a decisão que se encaminha no recurso em comento, observamos uma drástica mudança de paradigma na sempre polêmica questão da progressividade de alíquotas. Destarte, está se originado um forte precedente para a aplicação de tal técnica nos demais impostos reais, o que até pouco tempo era impensável.

Desde há muito tempo, Aliomar Baleeiro, que afirmava o caráter pessoal (e não real) do ITCD, defendia a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao referido imposto. Em sua obra Baleeiro aponta formas de personalização ou progressividade do aludido imposto utilizadas na legislação estrangeira:

---

<sup>78</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão que reconheceu a existência de repercussão geral do ITCD progressivo.** Recurso Extraordinário nº 562.045-RS. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. 01 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+562045%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

- a) a discriminação pelo grau de parentesco (alíquotas menores entre descendentes, ascendentes e cônjuges; médias para colaterais e pesadas para estranhos – cresce o índice numérico de progressão à medida que se distancia do parentesco);
- b) a isenção para pequenos quinhões, sobretudo se os herdeiros são órfãos, assim como para instituições filantrópicas;
- c) as reduções para herdeiros de avançada idade ou que não são ricos;
- d) a escala progressiva segundo o vulto dos quinhões;
- e) a agravação do tributo, se o herdeiro reside noutro Estado ou no estrangeiro;
- f) a possibilidade de encarar os encargos de família do defunto e do herdeiro para mitigação da tabela (lei francesa que estabelece deduções quando o *de cuius* deixa vários filhos ou quanto tem numerosos herdeiros).<sup>79</sup>

Coêlho defende que o ITCD “deve ser progressivo, para o Gaudio dos princípios da personalidade e da capacidade contributiva [...] Na Europa, o imposto é altamente progressivo, chegando a 80% para os ‘parentes que riem’, isto é, os distantes.”<sup>80</sup>

A título de ilustração, na continuação de sua obra, Baleeiro traz tabelas progressivas aplicadas ao ITCD na legislação estrangeira. Vale citar o exemplo da Alemanha, onde as alíquotas aumentam pelo valor da herança e pela classe de beneficiário (cônjuge e filhos; netos; pais, irmãos e cônjuge divorciado; outros), senão vejamos na Tabela nº 5:

Tabela nº 5: ITCD Progressivo na Alemanha (1990-1991)

Valor do Bem	Cônjuge-Filho	Netos	Pais-irmãos	Outros
Até 50.000	3	6	11	20
100.000	4	7	14	24
250.000	6	12	18,5	32
500.000	7,5	15	24,5	38
1.000.000	10	20	32	48
2.000.000	11	22	34	50
4.000.000	13	26	38	54
10.000.000	18	33	46	60
25.000.000	21	36	50	62
50.000.000	25	40	55	64
1.000.000.000	30	45	60	67
+1.000.000.000	35	50	65	70

Fonte: BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.* p. 263-264

<sup>79</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.* p. 216.

<sup>80</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.* p. 416.

Por fim, conclui Aliomar Baleeiro:

Observa-se, finalmente que a pessoa que adquire bens por meio de herança ou doação tem acréscimos patrimoniais líquidos e gratuitos. Não se trata de renda tributável pelo imposto de competência da União [...] Entretanto, a constatação exatamente disso, de que as heranças e doações representam simples transferências de capital, líquidas, é que autorizam tributação exclusiva, porém mais próxima àquela do imposto de renda (em progressividade e igualdade).<sup>81</sup>

Com base no já estudado, conforme doutrina e jurisprudência citada até o presente momento, pode-se sintetizar os principais argumentos contra a progressividade do ITCD em cinco itens, senão vejamos:

a) O ITCD é um imposto de natureza real, já que seu aspecto material de incidência é um fato descrito na lei, independentemente de qualquer aspecto ou qualidade pessoal do sujeito passivo. Destarte, a princípio, não lhe é aplicável a técnica da progressividade de alíquotas para fins meramente fiscais. Para estes impostos o Princípio da Capacidade Contributiva se realiza através de alíquotas proporcionais e não progressivas. A expressão “sempre que possível” afasta a progressividade dos impostos de natureza real, ficando tal técnica, a princípio, adstrita apenas aos impostos de caráter pessoal. É juridicamente impossível graduar um imposto real conforme a capacidade econômica do contribuinte, já que aquele, por sua natureza, independe das características do sujeito passivo. Logo, a natureza do ITCD é juridicamente deveras incompatível com o instituto da progressividade de alíquotas.

b) A Resolução nº 9 do Senado Federal é inconstitucional, porquanto extrapolou o comando constitucional do art. 155, § 1º, IV. O referido dispositivo apenas atribuiu ao Senado a competência para a fixação da alíquota máxima do ITCD. Não lhe fora outorgado pelo legislador constituinte a instituição de alíquotas progressivas ao referido imposto. Assim sendo, o art. 2º da referida resolução está eivado de vício de inconstitucionalidade, pois o Senado ultrapassou os limites da competência que lhe foi concedida pela Carta Magna.

c) Sempre que o legislador constituinte entendeu ser necessária a aplicação de alíquotas progressivas, este previu de forma expressa no texto constitucional, como fez no caso do Imposto de Renda (art. 153, §2º, I), ITR (art. 153, §4º, I) e IPTU

---

<sup>81</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.* p. 263

(arts. 156, §1º, I e 182, § 4º, II). Tanto é assim que em 24 de setembro de 2003 o STF editou a Súmula nº 668<sup>82</sup> afirmando ser inconstitucional a lei municipal que instituiu o IPTU progressivo antes do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, que, como já foi amplamente analisado, estabeleceu de forma expressa no texto constitucional a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao IPTU. Assim, com a edição desta Súmula o STF firmou entendimento de que a progressividade deve ser adstrita às hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal. Por conseguinte, é vedada a progressividade de alíquotas no ITCD ante a ausência de permissivo constitucional nesse sentido, assim sendo, é inconstitucional a Resolução nº 2 do Senado Federal, bem como as leis estaduais que instituíram a sistemática do ITCD progressivo.

d) A aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD viola o Princípio da Capacidade Contributiva, pois este, como todo imposto real, somente se submete a tal princípio por meio de alíquotas proporcionais. Tendo em vista que a incidência do ITCD independe das qualidades pessoais do sujeito passivo, a base de cálculo do referido imposto nem sempre reflete a real capacidade econômica do contribuinte, sua base de cálculo não tem mínima relação com a pessoa do contribuinte. Destarte, a gradação progressiva das alíquotas do ITCD vai de encontro ao Princípio da Capacidade Contributiva, constituindo-se exação com caráter eminentemente confiscatório, já que se estaria tributando com uma alíquota maior um fato gerador que nem sempre significa maior capacidade econômica do contribuinte, violando, assim, a reserva do mínimo vital.

e) A progressividade do ITBI é vedada pela doutrina e jurisprudência dominante, havendo inclusive entendimento sumulado pelo STF. O ITBI e ITCD, conforme mostrado alhures, têm origem e características comuns, sendo unificados em um único imposto (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, conforme CTN) por diversas ocasiões no direito tributário pátrio. Não é lógico, nem juridicamente possível, dar tratamento diverso a dois impostos semelhantes, admitindo a progressividade em um (ITCD) e vedando a aplicação dessa técnica no outro (ITBI).

---

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0668.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

*Data máxima venia*, tais argumentos estão deveras ultrapassados, presos a dogmas que não mais se sustentam no Direito Tributário Brasileiro, ainda mais numa época em que se busca tanto um ideal de justiça fiscal, por meio de tributação isonômica.

Como referido alhures, na seara tributária o princípio da isonomia se realiza no Princípio da Capacidade Contributiva, que por sua vez se instrumentaliza através de alíquotas progressivas ou proporcionais. Sempre que possível os impostos deverão ser progressivos, pois aqueles que têm maior capacidade econômica devem pagar mais para a manutenção da máquina estatal.

Nesta senda, não é razoável limitar a progressividade aos impostos pessoais. Primeiramente porque a classificação clássica entre impostos reais e pessoais é falha e ultrapassada, já que, seja qual for o imposto, sua exação recairá sobre uma pessoa. Ademais, a expressão “sempre que possível”, longe de impedir a progressividade nos impostos ditos de natureza real, pelo contrário, obriga o legislador a personalizar estes impostos (“sempre que possível os impostos terão caráter pessoal”), para o fim de graduá-los de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Temos o mesmo entendimento que Baleeiro, para o qual o ITCD, cobrado sobre o quinhão de cada herdeiro, sob a ótica do Princípio da Capacidade Contributiva, foi personalizado tornando-se um imposto eminentemente patrimonial, cujo fato gerador e base de cálculo demonstram deveras um aumento da capacidade econômica do sujeito passivo, autorizando, assim, a tributação de forma progressiva. Nas palavras de Baleeiro:

O herdeiro, pelo fato de adquirir um quinhão hereditário ou um legado, logra um aumento de sua capacidade econômica. Logo, o momento é oportuno para que essas novas faculdades sejam objeto de uma tributação enérgica, pois o incremento econômico se logrou sem nenhum trabalho ou esforço do contribuinte. Não importam as objeções econômicas dos clássicos, porque todo imposto cerceia a acumulação de capitais privados, embora opulente os capitais nacionais ou públicos.<sup>83</sup>

A fim de personalizar ainda mais o ITCD, e, por conseguinte, atender o imperativo constitucional, é possível a aplicação de alíquotas progressivas com relação ao grau de parentesco entre *de cujus* e herdeiro, no sentido de quanto mais

---

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*

distante o grau de parentesco, maior a alíquota. Assim como é em grande parte dos países europeus, bem como foi instituído no Estado do Pernambuco.

Por outro lado, a progressividade prescinde de autorização constitucional expressa, pois é decorrência lógica do Princípio da Capacidade Contributiva, devendo ser utilizada sempre que possível, inimportando a natureza real ou pessoal do imposto e não necessitando de previsão expressa no texto constitucional. Em outras palavras, entendemos que não é necessário o legislador dizer “o ITCD será informado pelos critérios da progressividade”, porque ele já o é, tendo em vista que o Princípio da Capacidade Contributiva obriga a personalização e progressividade a tantos impostos quanto forem possíveis. E no caso do ITCD é juridicamente possível sim, como citado retro o herdeiro tem um acréscimo patrimonial, tem aumentada sua capacidade contributiva. Assim, deve o ITCD ser progressivo.

Igualmente não se verifica nenhuma violação ao princípio do não confisco, já que a progressividade, ao mesmo tempo em que implica em tributação maior àqueles de maior capacidade contributiva (que podem pagar mais), implica em tributação menor (ou até mesmo isenção) àqueles de menor capacidade contributiva. Restando intacto o mínimo vital, não se caracterizando o ITCD progressivo um imposto confiscatório.

Além disso, o ITCD progressivo não vai de encontro a Súmula nº 656 do STF, que declara a inconstitucionalidade do ITBI progressivo. Em que pese a origem comum, atualmente o ITCD e o ITBI são impostos deveras distintos, com natureza diferente. Sob a nova ótica constitucional, o fato gerador do ITCD realmente revela acréscimo na capacidade econômica do sujeito passivo, que sem nenhum ônus ou esforço, ganha incremento patrimonial. Ocorrendo acréscimo patrimonial, revelador de capacidade contributiva, este deve ser tributado da forma progressiva.

Situação diversa é a do ITBI, cujo fato gerador é uma transferência onerosa de patrimônio onde, por exemplo, o comprador paga um preço e adquire um imóvel, nesse ponto, frise-se que o comprador paga (e o vendedor recebe) o preço que entende valer o imóvel, não havendo, a princípio, acréscimo patrimonial (aumento da capacidade contributiva) para nenhuma das partes envolvidas na transação, e se houver esta será tributada pelo Imposto de Renda por ganho de capital. Assim, não havendo acréscimo de capacidade contributiva em decorrência do fato geral, não é possível a aplicação de alíquotas progressivas, devendo, portanto, o ITBI incidir de forma proporcional.

Destarte, no Direito Tributário Brasileiro atual, o ITCD e o ITBI são impostos distintos e como tais devem ser tratados, admitindo-se a progressividade para aquele e vedando-a para este, conforme explicado supra. Assim, a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD em nada altera o entendimento que embasou a edição da retro citada Súmula nº 656 do STF.

Outrossim, a alíquota progressiva a ser aplicada é aquela definida conforme o quinhão de cada herdeiro (personalização), sendo inconstitucional a definição da alíquota com base na soma do total da herança, por contrariar o Princípio da Capacidade Contributiva, já que o acréscimo patrimonial a ser tributado de forma progressiva é apenas o do quinhão correspondente ao herdeiro e não da totalidade da herança.<sup>84</sup>

Por fim, imperioso ressaltar que a progressividade aqui defendida é a gradual, ou seja, aquela que, conforme citado alhures, determina deduções na base de cálculo na medida em que é aplicada a alíquota maior, a fim de manter a isonomia.

Ante todo o exposto, restou plenamente demonstrado que, sob a ótica do Princípio da Capacidade Contributiva, é juridicamente possível a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD. Está ultrapassada a clássica classificação dos impostos quanto à natureza (real e pessoal), ante a exigência constitucional de personalização. Igualmente não faz mais sentido a ideia de que a progressividade deve ser expressamente prevista no texto constitucional, sob pena de tornar sem efeitos o disposto no art. 145, §1º da Constituição Federal.

---

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 367.

## CONCLUSÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva, orientação fundamental do Estado Democrático de Direito, é imprescindível para o exercício da isonomia na seara tributária. Através deste princípio, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Este preceito constitucional é deveras imprescindível para o alcance da justiça fiscal, pois cada indivíduo deve contribuir para a manutenção da máquina estatal na medida de sua aptidão econômica. Destarte, aquele de maior capacidade econômica deve pagar maior tributo do que aquele mais “humilde”.

Grande divergência doutrinária existe quanto a forma de melhor efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva, se com alíquotas proporcionais, se com alíquotas progressivas. Entendemos que o preceito retro citado obriga a progressividade sempre que possível (“os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”).

Nos impostos proporcionais todos pagam o mesmo imposto proporcionalmente, na medida da alíquota. A proporcionalidade atende meramente a igualdade formal, já que de todos é exigida a mesma exação, o que acaba sendo mais gravoso para o contribuinte de menor capacidade econômica.

Já nos impostos progressivos, quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, maior será a alíquota incidente sobre sua base de cálculo e, por conseguinte, maior será o imposto por ele pago. A progressividade, por sua vez, acaba por atender a igualdade material, dando tratamento isonômico a todos, “tratando de forma desigual os desiguais na medida de suas desigualdades”.

Assim, as alíquotas progressivas são a melhor forma de efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva. Somente por estas que haverá tratamento isonômico e, conseqüentemente, uma justa tributação.

A doutrina clássica divide os impostos quanto a sua natureza em pessoais e reais. Teriam natureza pessoal aqueles impostos cuja hipótese de incidência leve em consideração as características pessoais do contribuinte, como o Imposto de Renda. Em sentido contrário, seriam de natureza real aqueles cuja incidência limita-se a fato, independentemente dos fatores pessoais do contribuinte, tais como o IPTU, ITR, ITBI, dentre outros.

A princípio, se entendia que somente os impostos de natureza pessoal poderiam ter alíquotas progressivas. Os impostos de natureza real se submeteriam ao Princípio da Capacidade Contributiva através de alíquotas proporcionais. Estes últimos somente poderiam ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte caso houvesse permissivo constitucional nesse sentido, como, por exemplo, ocorre com o ITR e IPTU progressivos.

Quanto aos demais impostos reais, entendia-se que o próprio Princípio da Capacidade Contributiva vedava a utilização da progressividade, já que expressão “sempre que possível” limitaria tal técnica aos impostos de natureza pessoal. Nesse sentido, o STF editou as súmulas 668 e 656, a primeira afirma ser inconstitucional a lei que instituiu o IPTU progressivo antes do permissivo constitucional (EC 29/2000), enquanto a segunda veda a progressividade no ITBI.

Nesta senda, surge o seguinte questionamento: sendo o ITCD imposto de natureza real, semelhante e com origem comum ao ITBI (eram o mesmo imposto até a Constituição de 1988), poderia àquele serem aplicadas alíquotas progressivas, sendo que quanto a este tem entendimento sumulado vedando tal técnica?

Primeiramente, imperioso referir que a clássica divisão entre impostos de natureza pessoal e de natureza real é falha, já que, inegavelmente, toda exação recairá sobre o contribuinte. Ademais, tal classificação está ultrapassada, tendo em vista a exigência de personalização dos impostos, contida no Princípio da Capacidade Contributiva.

Igualmente não é necessária autorização expressa na Constituição, tal como “o ITCD será progressivo”. Já que o que autoriza um imposto ser progressivo é o Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal (personalização) e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (progressividade).

Tal possibilidade é facilmente verificada no caso em análise, a personalização do ITCD se observa, como corretamente observou Baleeiro, na sua incidência sobre o quinhão do herdeiro, e não sobre a herança como um todo. Por outro lado, o herdeiro tem um acréscimo patrimonial relevante sem nenhum ônus. Destarte, o fato gerador do ITCD é revelador da capacidade econômica do contribuinte, o que autoriza sua tributação de forma progressiva.

Assim, chegamos a conclusão de que é plenamente constitucional a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCD. Não há nenhuma vedação na

Constituição, pelo contrário, o Princípio da Capacidade Contributiva obriga a progressividade a esse imposto, para, ao fim, atingirmos uma tributação isonômica, alcançando a tão comentada Justiça Fiscal.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu. Rio de Janeiro, 2008.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. 7 ed. Atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em 1 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1946. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acesso em 1 de nov. de 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1891. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao91.htm)>. Acesso em 20 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Senado, 1934. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em 20 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição Política do Império do Brazil**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 1 de nov. de 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 9**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em:  
<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte/MG.**

Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. José Tarcizio De Almeida Melo e Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Carlos Velloso. 20 de novembro de 1996.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+153771%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 369/69, do Município de Diadema/SP.** Recurso Extraordinário nº 355.046/SP. Delta Metal Ltda. e Município de Diadema. Relator: Ministra Ellen Gracie. 01 de agosto de 2011.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+355046%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+355046%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo/SP.** Recurso Extraordinário nº 227.033/SP.

Savoy Imobiliária Construtora Ltda. e Município de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. 10 de agosto de 1999. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+227033%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+227033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 17 de novembro de 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que deu provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei nº 11.154, de 30/12/1991, do Município de São Paulo/SP.** Recurso Extraordinário nº 234.105/SP. Adolfo Carlos Canan e Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. 08 de abr. de 1999. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=63&dataPublicacaoDj=31/03/2000&incidente=1723910&codCapitulo=5&numMateria=9&codMateria=3>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao agravo, mantendo a decisão agravada.** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 464.582-PR. Estado do Paraná e Augusto Ottoboni. Relator: Ministro Celso de Mello. 15 de dezembro de 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+464582%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+464582%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 14 nov. de 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade da Lei nº 5.641/89, do Município de Belo Horizonte/MG.** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 432989/MG.

Tatiana Maria Mello de Lima e Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Eros Grau. 28 de março de 2003. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+432989%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+432989%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que negou provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas às contribuições previdenciárias por ausência de previsão expressa na CF.** Recurso Extraordinário nº 386.098/MT. Estado do Mato Grosso e João Fernandes de Souza. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 03 de fevereiro de 2004. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+386098%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+386098%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 17 de novembro de 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática que deu provimento ao agravo de instrumento, entendendo pela inconstitucionalidade do ITCD progressivo.** Agravo de Instrumento nº 581.154-PE. Estado de Pernambuco e Espólio de Terezinha de Jesus Figueiredo da Silva. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 16 de março de 2006. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+581154%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática que negou provimento ao recurso extraordinário, entendendo pela constitucionalidade do ITCD progressivo.** Recurso Extraordinário nº 411.943-RS. Estado do Rio Grande do Sul e Verônica Ely Moreira. Relator: Ministro Eros Grau. 31 de maio de 2006. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+411943%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Decisão que reconheceu a existência de repercussão geral do ITCD progressivo.** Recurso Extraordinário nº 562.045-RS. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. 01 de fevereiro de 2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+562045%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao>>. Acesso em: 17 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 331.** Disponível em:

<[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0331a0360.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0331a0360.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589.** Disponível em:

<[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0589.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0589.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0656.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0656.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0668.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CEARÁ. Lei nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003. Dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, Fortaleza, CE, 30 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/13417.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tribuário brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MIGUEL, Luciano Costa. Uma análise da juridicidade do imposto sobre herança e doações (ITCMD) progressivo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2754, 15 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18269>>. Acesso em: 21 nov. 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PERNAMBUCO. Lei nº 11.413, de 20 de dezembro de 1996. Modifica a tributação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ICD, instituído pela Lei nº 10.260/89, deste Estado. **Diário Oficial do Estado do Pernambuco**, Recife, PE, 20 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis\\_Tributarias/1996/Lei11413\\_96orig.htm](http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11413_96orig.htm)>. Acesso em: 07 jul. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos.

**Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 28 jan. 1989.

Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei%20n%BA%208821&idNorma=5&tipo=pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. **Incidente de Uniformização de Jurisprudência que declarou inconstitucional o ITCD progressivo**. Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 70013242508. Heitor Fernando Mucillo e Colenda 21ª Câmara Cível. Relator: Desembargador Araken de Assis. 10 de outubro de 2006. Disponível em:

<[http://www3.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?codigo=366451&ano=2006](http://www3.tjrs.jus.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?codigo=366451&ano=2006)>. Acesso em: 24 nov. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.