

# A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO COMO EFETIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À IGUALDADE

**Diórgia Streit Jorej<sup>1</sup>**

Recebido em: 15.7.2015

Aprovado em: 04.10.2015

**Resumo:** A questão-problema cinge-se à investigação acerca da utilização de alíquotas progressivas no imposto de transmissão *causa mortis* e doações como efetivação do direito fundamental constitucional da igualdade. A hipótese única acredita ser possível a concretização de direitos fundamentais através da referida técnica de progressividade de alíquotas de impostos. Objetivos gerais são: analisar a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas no imposto de transição *causa mortis* e doação, bem como identificar sua relação com a efetivação do direito fundamental à isonomia. O método dedutivo. A pesquisa sob o

**Abstract:** The question - problem is confined to research on using aliquots in progressive transmission *causa mortis* and donations tax effective as the fundamental constitutional right of equality . The hypothesis only believed to be possible the realisation of fundamental rights through the technique of progressivity of tax rates. General objectives are: examine the possibility of applying progressive rates in cod and transition tax donation, as well as identify your relationship with the effectuation of the fundamental right to equality. The deductive method. The research from the point of view of its nature is ap-

---

<sup>1</sup> Analista Jurídico junto à Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Formanda do Curso de Especialização em Direito Administrativo Aplicado, da Rede Escola de Governo/FDRH, em convênio com a Universidade de Caxias do Sul. Artigo adaptado do trabalho apresentado à comissão avaliadora como requisito obrigatório à conclusão do referido curso, sob a orientação do Professor Gilson César Borges de Almeida.

ponto de vista de sua natureza é aplicada. Do ponto de vista de sua forma de abordagem é qualitativa. Do ponto de vista dos seus objetivos a pesquisa é exploratório-explicativa. Do ponto de vista de seus procedimentos técnicos é bibliográfica e documental. Concluí-se que o instituto da progressividade, baseado diretamente na capacidade contributiva, tem como um dos principais desdobramentos a efetivação do princípio constitucional da isonomia tributária.

**Palavras-chave:** Progressividade. ITCMD. Direito Fundamental. Isonomia.

**Sumário:** 1 Introdução. 2 O princípio da igualdade e seus desdobramentos. 3 O princípio da capacidade contributiva. 4 A técnica da progressividade. 5 Os impostos reais e pessoais. 6 O imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). 7 Da evolução do entendimento do Superior Tribunal Federal quanto à progressividade dos impostos reais. 8 O ITCMD progressivo e o princípio da isonomia. 9 Conclusão. Referências.

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito Administrativo é um ramo do Direito Público Interno, responsável pela regulamentação da Administração Pública, sua organização, seus serviços e sua relação com a coletividade. O Direito Administrativo, apoiado no Direito Constitucional e Tributário, trata das relações entre o Estado/ Administração Pública e os cidadãos/ contribuintes, regulando, tanto as garantias quanto os direitos fundamentais das pessoas, também em relação aos tributos. Dentre tais temas, encontramos as limitações

applied. From the point of view of his way of approach is qualitative. From the point of view of its objectives to research is explanatory exploratory. From the point of view of their technical procedures is bibliographical and documentary. I concluded that the Institute of progressivity, based directly on ability to pay, is one of the major developments effecting the constitutional principle of tax equality.

**Keywords:** Progressivity. ITCMD. Fundamental Right. Equality.

constitucionais ao poder de tributar, as quais são efetivos limites impostos ao Estado-Administrador a serem observados quando da criação e aplicação de tributos; um exemplo de limitação previsto em nossa Constituição é o princípio da isonomia tributária, a qual deve ser observada tanto pelo legislador quanto pelo aplicador do direito. Em observância a tal princípio, surge o questionamento acerca da sua efetivação através da aplicação da técnica da progressividade de alíquotas em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).

Por essa linha de raciocínio, surge o trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Administrativo Aplicado.

O problema está em analisar a efetivação do direito fundamental à isonomia através da aplicação da técnica da progressividade de alíquotas em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD).

Como objetivo geral analisa-se a possibilidade de utilização da técnica da progressividade tributária em relação ao ITCMD, considerando ser este um tributo real, bem como a evolução de entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema ao longo dos tempos.

O segundo objetivo geral pauta-se em demonstrar que a referida técnica trata de uma forma de efetivação do direito fundamental à isonomia tributária, respeitando a distribuição de riqueza estatal.

Justifica-se, portanto, o desenvolvimento do presente estudo pela necessidade de se esclarecer que eventual inexistência de previsão constitucional acerca da possibilidade da utilização da técnica da progressividade em relação ao imposto em questão, não pode aniquilar o direito fundamental à isonomia do contribuinte, uma garantia constitucionalmente assegurada. Assim, o estudo busca levantar aspectos discutidos na doutrina e na jurisprudência, demonstrando a tendência preponderante para a resolução das questões fáticas.

O método de pesquisa é o dedutivo, uma vez que o trabalho partirá do viés histórico, constitucional e jurisprudencial para demonstrar como a aplicação da progressividade das alíquotas do ITCMD pode ser uma forma de efetivação do direito à igualdade, contribuindo para melhorar a distribuição de riqueza no país, e, conseqüentemente, diminuir as diferenças sociais.

A pesquisa sob o ponto de vista de sua natureza é básica, pois objetiva

gerar conhecimentos para difusão e melhor compreensão da matéria estudada. Do ponto de vista de sua forma de abordagem é qualitativa considerando que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito. O ambiente natural, seja de aula, da própria norma ou ainda da jurisprudência, é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

Do ponto de vista dos seus objetivos a pesquisa é exploratória, tendo o escopo de proporcionar maior familiaridade com a matéria, modo a torná-la melhor compreendida entre os contribuintes.

A elaboração dessa pesquisa justifica-se por ser o principal requisito para a conclusão do Curso de Especialização em Direito Administrativo Aplicado. Além disso, trará ganho a comunidade, uma vez que acaba por esclarecer que a aplicação da técnica da progressividade ao imposto em questão traz benefícios sociais, uma vez que contribui, de forma direta, para a melhor distribuição de riqueza no país.

## 2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E SEUS DESDOBRAMENTOS

O princípio da igualdade, basilar em nosso ordenamento jurídico, reza que todos devem ser tratados de forma isonômica, considerando-se suas desigualdades; de forma genérica está previsto no caput do art. 5º da Carta Magna, vindo, todavia, a mostrar-se presente em vários dispositivos ao longo da mesma. Na seara tributária apresenta-se no artigo 150, II, sob a denominação de princípio da isonomia tributária.

Consoante Hugo de Brito Machado:

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª. Edição. Ed. Malheiros. p. 68

A isonomia estipula que os contribuintes considerados iguais deverão avocar um tratamento isonômico, uma vez que se encontram em situação de equivalência; em não havendo observância a tal princípio, criar-se-à uma situação de desigualdade.

Segundo o entendimento de Eduardo Sabbag, se o postulado da isonomia preconiza que é proibido instituir tratamento desigual aos contribuintes, mostra-se tal princípio como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da isonomia da lei. Esclarece, que, indo ao encontro de tal entendimento, o princípio da igualdade tributaria também é conhecido como “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, uma vez que, antes de sua instituição, privilégios e garantias tributárias eram concedidas a pessoas que detinham cargos importantes no Estado.<sup>3</sup>

Consoante ensinamentos de George Marmelstein:

a Constituição brasileira adotou um conceito dinâmico e multifuncional de igualdade, de modo que, ao mesmo tempo em que há um dever de não discriminar (discriminação negativa), existe também um dever de igualdade (discriminação positiva), no sentido de que o Estado tem a obrigação de agir para reduzir as desigualdades sociais, promover o bem-estar social, combater as causas da pobreza, etc.<sup>4</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, de acordo com os ensinamentos de Gilmar Mendes, existe diferença quando se menciona igualdade na lei e a igualdade diante da lei, porque a primeira, tendo como destinatário o legislador, a quem seria vedado valer-se da lei para fazer discriminações entre pessoas que mereçam idêntico tratamento; a segunda, dirigida principalmente aos intérpretes e aplicadores da lei, impedir-lhes-ia de concretizar enunciados jurídicos dando tratamento distinto a quem a lei

---

<sup>3</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª. Ed. São Paulo: Saraiva. P. 157

<sup>4</sup> MARMELSTEIN, George. Curso de Direitos Fundamentais. 3ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2011. p. 445

encarou como iguais.<sup>5</sup>

Nas breves palavras de Erival da Silva Oliveira:

Dessa forma, o legislador, ao criar as normas, não poderá se afastar do princípio da igualdade, sob pena de incorrer em uma inconstitucionalidade, sujeitando-se ao controle de constitucionalidade; o interprete não pode aplicar as leis aos casos concretos, de forma a criar ou aumentar desigualdades; por fim, o particular não poderá poutar-se por condutas discriminatórias, sob pena de responsabilidade civil e penal nos termos da legislação em vigor<sup>6</sup>

Assim, tem-se que tal princípio tem como destinatário todas as pessoas, em diferentes momentos de sua aplicação.

Há de observar-se, ainda, que se trata de um direito fundamental, não podendo ser excluído de nosso estatuto jurídico, mas apenas limitado, em determinados casos, mas sempre diante da análise do fato concreto e mediante a aplicação da razoabilidade e ponderação.

A exata compreensão da isonomia tributária requer o estudo de um princípio correlato, qual seja, o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, §1º, da Constituição Federal), considerando que alguns autores entendem que a capacidade contributiva é uma consequência, um sub-princípio do princípio da isonomia.

### 3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No Brasil, historicamente, tal princípio apareceu na Constituição Imperial de 1924, à luz do art.179, XV; sendo que, em nem todas as

---

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar et al. Curso de Direito Constitucional. 3ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 157

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Erival da Silva. Direito Constitucional. 2ª. Ed. São Paulo: Siciliano Jurídico, 2003. P. 97

constituições posteriores esteve presentes.<sup>7</sup>

Atualmente, o princípio da capacidade contributiva (ou da capacidade econômica) possui estatura constitucional, encontrando-se expressamente delineado na atual Carta Federal, especificamente em seu artigo 145, § 1º. Decorre, tal princípio, da necessidade de o legislador exigir impostos na medida da capacidade econômica de cada contribuinte, devendo alcançar a riqueza deste sem aniquilá-la, o que configuraria afronta ao princípio do não confiscatório dos tributos.

De acordo com o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, a capacidade contributiva origina-se do ideal de justiça distributiva, uma vez que “cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com sua aptidão econômica”.<sup>8</sup>

Atuando na esteira da concretização da justiça distributiva, tal princípio vai ao encontro de grandes e respeitados postulados, dentre eles a garantia do mínimo existencial dos contribuintes, sendo este um dos corolários da dignidade da pessoa humana. Há de ser ressaltado o entendimento do professor Sabbag, segundo o qual: “o mínimo vital e a vedação do confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitara a tributável capacidade contributiva.”<sup>9</sup>

E continua a lecionar o referido autor:

A capacidade contributiva é um princípio auto-aplicável, devendo ser observado não somente pelo legislador, que é seu destinatário imediato, mas também pelos operadores do direito...entendemos que ao legislador compete graduar a exação, enquanto que ao administrador tributário cabe aferir tal gradação.<sup>10</sup>

Há de ser salientado que na constituição anterior, a previsão

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. p. 157

<sup>8</sup> MORAES, Bernardo de. Compendio de Direito Tributário; vol I; 3ª. Edição. Ed Forense, 2006. P. 118

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. p. 155

<sup>10</sup> Id. p. 159

era de aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos, vindo modificação na atual carga, a qual restringiu a aplicação de tal instituto, referindo-se apenas aos impostos. Todavia, o Supremo Tribunal Federal tem estendido a aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias, por exemplo, às taxas, como bem se observa da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, a exemplo do previsto na súmula 665 do STF <sup>11</sup>.

Reza o referido artigo:

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.

Há de ser salientado que o referido dispositivo legal determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, devendo ser graduados segundo a capacidade contributiva do cidadão; todavia, a expressão “sempre que possível” significa que o postulado deve ser aplicado de acordo com as possibilidades técnicas de cada imposto, *não significa que o princípio poderá ser aplicado ou não*. Note que não há facultatividade na sua aplicação.

Na lição de Roque Carrazza, “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”. <sup>12</sup> Devendo ainda, ser complementada tal observação: se há o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, estará respeitando o princípio da isonomia tributária, do qual aquele princípio decorre.

---

<sup>11</sup> Brasil. **SÚMULA 665 STF**: É CONSTITUCIONAL A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS INSTITUÍDA PELA LEI 7940/1989

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 88

Há de ser salientado que o princípio em tela exterioriza-se sob diversas formas a fim de melhor verificar a possibilidade econômica do contribuinte, desejando que todos, de forma não confiscatória, possam contribuir, na medida de suas possibilidades, com a justiça social. Desse modo, considerando os modos de exteriorização do princípio em tela, quais sejam a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade, mister se faz compreender, para os fins do presente trabalho, a técnica da progressividade.

#### **4 A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE**

É cediço que os impostos são uma espécie de exação tributária não vinculada a uma determinada atividade estatal. Diferenciando-se das taxas e das contribuições de melhoria, esta espécie de tributo não possui uma natureza contraprestacional, porquanto seu fato gerador independe de qualquer ação estatal específica.

Desta forma, para realizar o seu mister arrecadatório, sem descuidar dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, os impostos utilizam-se das mais diversas técnicas para definir o seu aspecto quantitativo. Levando-se em conta estas formas de quantificação, os impostos podem ser classificados em fixos, regressivos, proporcionais ou progressivos.

Tem-se a progressividade como técnica de incidência de alíquotas diferenciadas, perante bases de cálculo igualmente variáveis, sendo uma forma de aferição da riqueza, segundo a qual se tributa mais pesadamente quem manifesta maior poderio econômico.

O imposto progressivo é aquele cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada; de acordo com tal técnica, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota.

A sistemática está explícita no texto constitucional, existindo três impostos progressivos expressamente previstos na Carta Magna, quais sejam:

##### **a) Imposto sobre a propriedade territorial urbana ( IPTU )**

O IPTU sempre foi progressivo no tempo (182, §4º, inciso II, da CF), buscando desestimular o inadequado tratamento da propriedade, indo ao encontro do princípio da função social da propriedade; trata-se da progressividade extrafiscal.

Com a Emenda Constitucional 29 de 2000, a progressividade do IPTU foi modificada, passando ele a ser progressivo em razão do valor do imóvel e apresentando alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso (artigo 156, §1º, incisos I e II, da Constituição Federal). Sendo assim, o IPTU progressivo, após a EC 29/00, ganhou uma progressividade fiscal, que hoje coexiste com a anterior.

Há de ser salientado que, antes da edição da mencionada emenda, o Superior Tribunal Federal entendia serem inconstitucionais as leis municipais que haviam sido publicadas com a previsão de alíquotas progressivas para o referido imposto com finalidade fiscal, sendo que tal entendimento acabou por dar origem à súmula 668 do STF<sup>13</sup>.

## **b) Imposto Territorial Rural**

O referido imposto já foi de competência dos Estados e Municípios, sendo hoje da União.

Previsto no artigo 153, §4º, incisos I a III, da Constituição Federal, a progressividade prevista para o imposto em questão visa desestimular a manutenção da propriedade rural improdutiva (fins regulatórios); quanto maior a produtividade do imóvel, menor será a alíquota do imposto, de forma que propriedades que sejam muito produtivas, serão pouco tributadas; funciona como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural, sendo considerado um instrumento no combate aos latifúndios improdutivos.

Ademais, não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei,

---

<sup>13</sup> BRASIL. SÚMULA Nº 668 STF: É INCONSTITUCIONAL A LEI MUNICIPAL QUE TENHA ESTABELECIDO, ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000, ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O IPTU, SALVO SE DESTINADA A ASSEGURAR O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA

quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

### c) Imposto de Renda

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza, incide sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período, sendo, em princípio, de incidência anual; tal imposto é informado pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade: a generalidade diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência; já a universalidade é critério que se relaciona à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte; por fim, a progressividade de tal imposto prevê a variação positiva da alíquota do imposto a medida que há aumento de base de cálculo.

Previsto no artigo 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal está a progressividade fiscal; o referido imposto tem uma progressividade modesta, buscando fins meramente arrecadatórios (fiscal). A respeito desta progressividade cabe ressaltar que tal imposto era, ao menos para as pessoas físicas, progressivo sem haver previsão constitucional, vindo a tornar-se obrigatória somente com a Carta de 1988.<sup>14</sup>

Em análise dos impostos acima mencionados, verifica-se que um deles é classificado como imposto pessoal - IR - e os outros dois como impostos reais.

Resta, desta forma, questionar: a progressividade dos impostos está atrelada a sua presença na Carta Magna? Tal instituto está relacionado com a modalidade de impostos (real ou pessoal)?

Assim, no intuito de se investigar tais questões, antes se faz necessário trazer a lume a didática classificação doutrinária entre impostos 'reais' e 'pessoais'.

---

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit.p. 340

## 5 OS IMPOSTOS REAIS E PESSOAIS

É possível dizer que os impostos pessoais são aqueles que consideram apenas os aspectos referentes à pessoa do contribuinte.

Os impostos reais, por sua vez, são os que levam em conta tão somente as características do bem ou direito a ser tributado – a matéria tributável. São impostos reais: IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, uma vez que seus fatos geradores estão relacionados a um bem: no IPTU, IPVA e ITR o FG é a detenção da propriedade, enquanto que no ITBI e ITCMD o FG é a transmissão da propriedade. Assim, o ITCMD (impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação) se encontra entre os chamados ‘impostos reais’, porquanto para a dosagem do mesmo não se leva em consideração quaisquer aspectos individuais do sujeito passivo tributário.

Nos impostos reais, diante da não “contabilização” das circunstâncias pessoais do contribuinte, a doutrina questiona se tais impostos devem mesmo ser suportados em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo tributário.

A partir da leitura do art. 145 da Constituição Federal, duas teses interpretativas foram firmadas:

A primeira aduz que a progressividade nos impostos reais é possível: a Carta Magna reza que os impostos serão preferencialmente pessoais; contudo sendo pessoais ou reais, todos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de um dever positivado em nossa Carta Magna para que todo o tributo criado tenha conexão com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, em linhas gerais, o artigo 145, §1º é interpretado como a exigência de que seja instituída a progressividade aos impostos. A expressão “sempre que possível” é justificada em face da existência de impostos indiretos que não são afeitos a progressividade. Assim, essa pessoalidade é interpretada de forma separada da capacidade econômica

Já a segunda corrente afirma que a progressividade não é possível - fazendo uma interpretação mais vinculada – entende que, sempre que possível os imposto terão caráter pessoal, e, sendo pessoais, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, somente os impostos pessoais poderão ser progressivos.

Nesta esteira, cabe questionar: em sendo o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação um imposto real, sem previsão expressa na constituição federal, poderia ser ele mensurado pela capacidade contributiva efetivada através da técnica da progressividade?

Para aferir tal possibilidade, primeiramente há de ser estudado com maior precisão o imposto ora mencionado.

## **6 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS (ITCMD)**

O ITCMD é um dos impostos mais antigos da história da tributação, havendo relatos de sua exigência em Roma, sob a forma de *vigésima* sobre heranças e doações. Tal imposto, assim como o ITBI, estava na competência dos Estados, até a Constituição de 1988, momento, a partir do qual houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de *causa mortis* ou não oneroso, de bens moveis e imóveis, ficou na competência estadual; enquanto que o ITBI ficou na competência dos Municípios.<sup>15</sup> Assim, a instituição do tributo em exame compete, atualmente, somente aos Estados e ao Distrito Federal, conforme disposição expressa do art. 155, I da Carta Constitucional.

O sujeito passivo do ITCMD vem a ser o(s) herdeiro(s) ou legatário(s) ou qualquer das partes envolvidas na doação, conforme previsão encontrável em cada lei estadual. A Constituição é omissa sobre o tema.

O fato gerador do referido imposto é a transmissão de propriedade de quaisquer bens ou direitos decorrentes do falecimento de seu titular ou transmissão e cessão gratuita. Ressalta-se que a transmissão é a passagem da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para a outra. Ocorre sempre em caráter não oneroso, seja pela decorrência da morte, ou pela doação, cabendo destacar que nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros e legatários.

O momento do fato gerador deve ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de imóveis.

No que se refere à sua hipótese de incidência, vale ressaltar que a

---

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. Op. Cit. p. 1036

mesma deve ser explicitada por leis estaduais, mas deve se restringir à descrição prevista no âmbito constitucional, ou seja, à transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos, seja por causa de morte ou em razão de doação.

Sua base de cálculo será o valor venal dos bens e diretos transmitidos e da doação, sendo o cálculo feito sobre o valor dos bens na data da avaliação (Súmula 113 STF), observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão (Súmula 112 STF), não sendo exigível antes da homologação do cálculo (Súmula 114 STF).

Suas alíquotas são fixadas livremente pelos Estados, respeitado o limite máximo fixado pelo Senado Federal por meio da Resolução número 9 de 1992 em 8%.

Há de ser salientado que, no caso de morte presumida, é cabível a incidência do ITCMD, consoante entendimento jurisprudencial e previsão sumular (Súmula 331 STF).

Possui função precipuamente fiscal, de mera arrecadação aos cofres estatais. Para alguns autores, contudo, pode assumir também função extrafiscal, como bem se vislumbra no seguinte trecho: “No caso do imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular a concentração de renda. Basta a instituição de alíquotas progressivas, com percentuais bastante elevados para os valores mais expressivos.”<sup>16</sup>

Resta saber, qual seria o entendimento do nosso Superior Tribunal Federal a respeito da progressividade dos impostos reais, uma vez que na doutrina sempre houve divergência.

## **7 DA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS**

Ao longo dos anos, o entendimento do STF a respeito da questão em análise tem se modificado, senão vejamos:

Primeiramente foi questionada a constitucionalidade da emenda

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 321

constitucional 29 de 2000, a qual trouxe a progressividade fiscal para o IPTU ( imposto real), vindo o STF manifesta-se no sentido de que a referida emenda é constitucional porque o IPTU mesmo sendo um imposto real, ele poderia ser progressivo ( RE 423.768).

Logo em seguida veio o mesmo questionamento a respeito do ITBI - imposto municipal previsto no art. 126, I da CF – tendo o STF manifestado-se no sentido de que a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas do ITBI, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. Ao encontro de tal entendimento, o STF acabou por editar a Sumula 656 <sup>(17)</sup>.

Os contribuintes então aplicavam este entendimento também para o ITCMD. Todavia, haviam Estados que possuíam regramento legal prevenindo a progressividade para referido imposto, dentre ele o Rio Grande do Sul. Assim, a polêmica perdurou quando do questionamento a respeito do ITCMD, se, em sendo um imposto real, poderia ter alíquotas progressivas, chegando ao Supremo Tribunal Federal tal questão.

Aparentemente o Art. 145, § 1º autoriza que os impostos, sempre que possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, cabendo à administração tributária conferir efetividade a esses objetivos. No entanto, a doutrina clássica, que adota a divisão de impostos em impostos de natureza real e impostos de natureza pessoal, entende não ser possível a aplicação de alíquotas progressivas nos impostos de natureza real, por lhe faltarem o elemento pessoal, logo não há aplicação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o fato gerador leva em conta um dado objetivo que não tem o condão de medir a riqueza do contribuinte. Para os adeptos dessa teoria, os impostos reais só poderiam ser progressivos se constitucionalmente previstos, como é o caso do IPTU (art 156, § 1º e 182, § 4º, II, da CF/88) e o ITR (art. 153, VI, § 4º, I, da CF/88). Foi à luz da doutrina clássica que se firmou a jurisprudência no sentido de que imposto de natureza real não pode variar em razão da presumível capa-

---

<sup>17</sup> Brasil. **SUMULA 656 STF:** É INCONSTITUCIONAL A LEI QUE ESTABELECE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS - ITBI COM BASE NO VALOR VENAL DO IMÓVEL

cidade contributiva do sujeito passivo.

Foi considerando tais premissas que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul julgou o incidente de inconstitucionalidade nº 70013242508, decidindo que nos impostos reais, sejam eles diretos ou indiretos, não pode haver progressividade, uma vez que ela se trata de um mecanismo diretamente relacionado com a capacidade contributiva, princípio este expresso direta e imediatamente do fato gerador dos tributos pessoais<sup>18</sup>.

Do julgamento do TJ/RS, que decidiu pela inconstitucionalidade da progressividade do ITCMD coube recurso ao Supremo Tribunal Federal. O Recurso Extraordinário 562.045/RS foi interposto em 2007; em 01/02/2008 o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada<sup>19</sup>, tendo decisão final no início de fevereiro de 2013.

Ao se deparar com a matéria, o STF se posicionou contrário à decisão proferida no Rio Grande do Sul, acabando com a superioridade da teoria clássica, a qual adota a divisão dos impostos em reais e pessoais.

Foi nessa esteira que o STF julgou o RE 562.045/RS, entendendo pela constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD e dando prioridade aos postulados da justiça fiscal em detrimento a dicotomia impostos reais e impostos pessoais. Mais uma vez, o Supremo Tribunal Federal se mostrou preocupado em um julgamento que ultrapassa os interesses subjetivos da parte, buscando a aplicação principiológica do Sistema

---

<sup>18</sup> “só é possível nos tributos em que a própria dimensão econômica do fato gerador (base de cálculo) é expressão e medida, direta e imediata, da capacidade contributiva, por isso que a pessoalização do tributo decorre de forma natural, sem necessidade de uma lei que estabeleça as condições e qualidades da pessoa do sujeito passivo e ao mesmo tempo as vincule à pessoa do contribuinte”

<sup>19</sup> 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. (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário Nº 562.045-0 RS, , Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Carlos Lewandowsky, Julgado em 01/02/2008)

Tributário Nacional.

No voto-vista de Marco Aurélio, o ministro chega a mencionar que aquele que adquire bem no valor de vinte mil reais não pode sofrer tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão. E complementa: “É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior capacidade contributiva, pode pagar mais tributo. Quem recebe esses mesmos bens em herança, doação ou legado, por fato alheio à vontade, talvez não apresente igual capacidade”. Dessarte, para o ministro, a progressividade no ITCMD demanda certo grau de personalização, devendo ser considerada a situação econômica do sujeito passivo, isto é, observado o critério pessoal e não meramente o valor da herança ou legado.

De resto, estabeleceu-se no julgamento que ao contrário do que ocorria com o IPTU, não é necessária a edição de uma emenda complementar para que o ITCMD seja progressivo. Não se pode perder de vista a Resolução 9/92 do Senado que já estabelecia alíquota máxima ao imposto de 8% e a possibilidade de progressão das alíquotas em função do quinhão de cada herdeiro, a serem fixadas por lei estadual.

Assim, diante da recente decisão do Superior Tribunal Federal, importantes conceitos foram aclarados, inclusive demonstrando a grande modificação de entendimento deste tribunal, ressaltando – se: a) a possibilidade de um imposto real possuir alíquotas progressivas, com a finalidade de exteriorizar a capacidade contributiva; b) a desnecessidade de previsão expressa na Carta Constitucional para que ocorra a incidência da técnica da progressividade, uma vez que já existente um mandamento genérico na mesma. Diante do exposto, inexistente dúvida de que o ITCMD possa ser classificado como um imposto progressivo.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Todavia, caberá a nós aguardar o que será decidido em respeito ao ITBI, o qual outrora foi tido como proporcional, face a impossibilidade de incidência de alíquotas progressivas ao imposto real, inclusive com a edição de súmula a respeito. Entendemos que, diante desta modificação da jurisprudência, o referido imposto há de ser reinterpretado, ocorrendo a possibilidade de alíquotas progressivas para ele, bem como deverá ser revogada a súmula jurisprudencial que vai de encontro ao novo entendimento.

## 8 O ITCMD PROGRESSIVO E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Restando ultrapassada a questão sobre a possibilidade da progressividade de alíquotas do imposto em questão, há de ser verificada se, efetivamente, tal técnica vai ao encontro do postulado da isonomia.

Segundo Hugo de Brito Machado: “a progressividade efetivamente realiza o princípio da isonomia, ao menos para os que a preconizam como instrumento da Justiça.”<sup>21</sup>

E continua a lecionar o referido autor que:

não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.<sup>22</sup>

Entendemos no mesmo sentido, pois a progressividade de alíquotas concretiza a capacidade contributiva real, corrigindo eventuais distorções de riquezas entre os contribuintes, os quais, com maior acúmulo de riqueza (legado e herança a receber) ou sob situações mais vantajosas, devem ser mais onerados que aqueles que detém patrimônio reduzido ou estão sob alguma desvantagem, realizando a justiça distributiva e concretizando o postulado da isonomia.

De acordo com Hugo de Brito, quando trata da progressividade relativa ao ITCMD : “ essa progressividade é uma forma de realizar o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, de adequação do tributo à capacidade econômica de cada um. Além disto, dependendo do percentual estabelecido pode consistir desestímulo à acumulação de riqueza, e, desta forma contribuir, ainda que modestamente, para a

---

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 321

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 68

redistribuição de renda do país.”<sup>23</sup>

Assim, em havendo análise e respeito à capacidade contributiva quando da incidência do ITCMD, está-se respeitando a isonomia, fazendo com que, a cada dia mais, as desigualdades sociais venham a ser superadas, ou ao menos, diminuídas.

## 9 CONCLUSÃO

A questão-problema buscou orientar o desenvolvimento do trabalho sobre o prisma de ser a técnica da progressividade de alíquotas do imposto de transmissão *causa mortis* e doação uma forma de exteriorização da capacidade contributiva a qual é corolário do postulado da isonomia. Para responder a pergunta lançou-se a hipótese positiva de tal aplicação, mas com observância às especificidades do imposto em questão, uma vez que classificado como imposto real, considerando-se, ainda, toda a evolução jurisprudencial a respeito do tema. Restando comprovada possibilidade de aplicação da técnica da progressividade de alíquotas no ITCMD, bem como ser esta uma forma de concretização do princípio fundamental da isonomia.

Os objetivos gerais foram atingidos no momento em que se analisou a efetiva aplicação da técnica da progressividade de alíquotas ao imposto estudado (ITCMD), por meio da interpretação das normas vigentes no ordenamento jurídico brasileiro e da jurisprudência atualizada do Superior Tribunal Federal, e, da mesma forma apresentaram-se elementos suficientes para cumprir com o segundo objetivo geral do *paper*, comprovando-se ser a progressividade de alíquotas do ITCMD uma forma de efetivação do princípio da isonomia, mostrando-se, ainda, como expoente da busca pelo fim das desigualdades sociais, em respeito aos princípios constitucionais republicano, federativo e da igualdade.

---

<sup>23</sup> Id. p. 379

**REFERÊNCIAS**

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 6. ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.

AVILA, ALEXANDRE ROSSATO DASILVA. **Curso de Direito Tributário**. 3ª. Edição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 14ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. ed. ., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 3ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

MENDES, Gilmar e outros. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo de. **Compendio de Direito Tributário**. vol I; 3ª. Edição. Ed Forense, 2006.

OLIVEIRA, Erival da Silva. **Direito Constitucional**. 2ª. Ed. São Paulo: Siciliano Jurídico, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. 11ª. Ed. São Paulo: RT, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.