

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE  
BACHARELADO EM DIREITO**

**GLEIDE PAULA DE ANDRADE**

**UMA BREVE ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL SOBRE A  
PROGRESSIVIDADE FISCAL DOS IMPOSTOS REAIS: OS CASOS DO IPTU,  
ITCMD E ITBI**

**ARACAJU**

**2016**

**GLEIDE PAULA DE ANDRADE**

**UMA BREVE ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL SOBRE A  
PROGRESSIVIDADE FISCAL DOS IMPOSTOS REAIS: OS CASOS DO IPTU,  
ITCMD E ITBI**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Administração e Negócios de Sergipe  
como um dos pré-requisitos para  
obtenção de grau de bacharel em Direito.

**ORIENTADOR:**

Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

**ARACAJU  
2016**

**GLEIDE PAULA DE ANDRADE**

**UMA BREVE ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL SOBRE A  
PROGRESSIVIDADE FISCAL DOS IMPOSTOS REAIS: OS CASOS DO IPTU,  
ITCMD E ITBI**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Esp. Matheus Brito Meira**  
**Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe**

---

**Prof. Me. Miguel Ângelo Feitosa Melo**  
**Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe**

---

**Prof. Me. Laércio Ferreira Batista**  
**Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe**

À minha mãe, meu grande amor, pessoa que sempre acreditou na realização dos meus sonhos até quando nem eu mesma acreditava.

Ao meu pai, que não está mais fisicamente entre nós, mas, sem dúvidas, foi o grande idealizador desse momento.

Aos meus filhos de quatro patas, Pandora, Puffy, Maggie, Mille e Mel, companheiros nas madrugadas de estudo e responsáveis pelos meus sorrisos mais espontâneos.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pois mesmo quando penso que não sou merecedora, sou surpreendida com a sua presença. Sinto-me pequena, mas agradecida por seu imenso amor e cuidado.

A Pedro Dias, mestre por vocação, pela generosidade, paciência, aprendizado, carinho e, sobretudo, pelo exemplo. É, sem dúvidas, minha bússola, enquanto ser humano e profissional.

Aos responsáveis pela base, aqueles que deram as primeiras noções do que seria o curso e do que nos esperava nos cinco anos que estavam por vir, em especial, aos queridos mestres Gilberto Moura, Vladimir Oliva e Everton Gonçalves.

A todos os professores, especialmente, Kleidson Nascimento, José Carlos, Sandro Costa, Augusto César, Matheus Dantas, Evânio Moura, Geísa Bião, Diogo Dória, Alexandre Manuel, Thiago Moreira, André Luís, Ermelino Cerqueira, Fernanda Raposo e Ariadne Cerqueira, pela dedicação e comprometimento. Sem vocês este momento não seria possível.

Aos mestres-amigos, Antonina, Fábio Brito, Lucas Cardinali e Vander Costa, pelos ensinamentos, mas, principalmente, pela amizade e carinho.

Ao meu orientador-amigo Matheus Meira, por ter aceitado o desafio de me orientar. Não tenho dúvidas de que fiz a escolha certa da disciplina e do orientador, pois cumpriu o seu papel com excelência!

À professora Hortência por toda orientação das normas da ABNT e também pela paciência com que conduziu esse processo.

A todos os funcionários da FANESE, em especial, àquelas que demonstram o amor pelo que fazem em cada gesto, Lú (núcleo de prática jurídica), Tati (tesouraria) e Sol (a doce Solange).

À coordenação do curso, os professores Pedro Durão e Patrícia Cárceres, e de forma especial ao professor Vitor Condorelli, que hoje não faz mais parte da instituição; contudo, enquanto coordenador adjunto sempre esteve disposto a ouvir e a ajudar os alunos.

Ao professor Ionaldo, diretor geral da FANESE, pelo exemplo de superação e comprometimento com a qualidade no ensino.

Aos amigos, companheiros nesses 05 anos, por terem compartilhado aprendizados, sonhos, tristezas e alegrias, Carlinhos, Valter, Rosana, Leandro, João Marcos, Márcio, Adriana, Geisa, Cheyenne, Ana Clécia, Thiago Correia, Carol, Terciano, Fábio, Tiago Bomfim, Aragão e Zé Carlos. Vocês são especiais!

A regra da igualdade não consiste senão em  
quinhoar desigualmente aos desiguais, na  
medida em que se desigalam. Nesta  
desigualdade social, proporcionada à  
desigualdade natural, é que se acha a  
verdadeira lei da igualdade. [...] Tratar com  
desigualdade a iguais, ou a desiguais com  
igualdade, seria desigualdade flagrante, e  
não igualdade real. [...]

Rui Barbosa

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AREsp – Agravo em Recurso Especial

ART – Artigo

CF/88 ou CF – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

EDcl – Embargos de Declaração

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR – Imposto de Renda

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

PIB – Produto Interno Bruto

Pnud – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial



## RESUMO

A progressividade fiscal é um assunto extremamente discutido tanto na doutrina como na jurisprudência. Desde o seu surgimento, questiona-se se a sua aplicabilidade estaria restrita aos impostos de natureza pessoal, cujo fato gerador está relacionado unicamente com o comportamento do sujeito passivo, sem influência ou dependência de outros fatores, ou se também seria cabível aos impostos reais, cujo fato gerador não se limita às características do sujeito passivo. Os doutrinadores se dividem, principalmente quando se debate a progressividade como um instrumento de justiça no combate às desigualdades sociais. O art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva, o qual fora incluído no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1824, sendo excluído do texto constitucional de 1891, retornando na Constituição de 1934 e abolido em 1937, regressando na CF de 1946, mas novamente excluído nos textos de 1967/1969 e reinserido na CF/88. Tal princípio, estabelece que os tributos sejam pagos na proporção dos recursos do contribuinte, ou seja, fortalece a ideia da progressividade fiscal. Entretanto, para o STF, em face da redação primitiva do artigo 156 da CF não era permitida a instituição de alíquotas progressivas dos impostos de natureza real. A partir da Emenda constitucional nº 29 de 2000 ficou estabelecida a possibilidade de se adotar alíquotas progressivas no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), um imposto real, e em 2013 o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela constitucionalidade da progressividade fiscal do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), outro imposto de natureza real. Entretanto, embora tais mudanças sejam significativas, o STF ainda veda a progressividade fiscal de alguns impostos de natureza real, como é o caso do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), apesar de este, *mutatis mutandis*, seguir o fato gerador do ITCMD.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva. Impostos reais. Isonomia. Justiça social. Progressividade fiscal.

## ABSTRACT

The tax progressivity is an extremely controversial subject both in doctrine and jurisprudence. Since its inception, it is questionable whether its applicability would be restricted to the personal nature taxes, whose taxable event is related only to the taxpayer's behavior without influence or dependence on other factors, or whether it would also be appropriate to actual taxes, whose taxable event is not limited to the characteristics of the taxpayer. The scholars are divided, especially when discussing the progressiveness as an instrument of justice in the fight against social inequalities. Art. 145, Paragraph 1 of the 1988 Federal Constitution provides for the principle of ability to pay, which was included in the Brazilian legal system since the Constitution of 1824, to the exclusion of 1891 Constitution, returning in the 1934 Constitution and abolished in 1937, returning the CF 1946, but again in 1967/1969 deleted text and reinserted into the CF / 88. This principle, states that the taxes are paid in proportion to the taxpayer's resources, ie, strengthen the idea of tax progressivity. However, for the Supreme Court, in light of the original wording of Article 156 of the Constitution to introducing progressive rates of tax real nature was not permitted. From the Constitutional Amendment No. 29 of 2000 it was established the possibility of adopting progressive rates on Tax on Land Property and Territorial Urbana (IPTU), a real tax, and in 2013 the Plenum of the Supreme Court (STF) decided the constitutionality of tax on tax progressivity Cause Transmission Mortis and Donation (ITCMD), other real nature tax. However, although these changes are significant, the Supreme Court also prohibits the tax progressivity some real nature taxes, such as the Tax on the Transfer of Real Estate (ITBI), despite this, *mutatis mutandis*, follow the triggering event ITCMD.

**Keywords:** Contributive capacity. Isonomy. Real taxes. Social justice. Progressiveness tax.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 IMPOSTOS .....</b>	<b>15</b>
2.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) .....	18
2.2 Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD) .....	20
2.3 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) .....	22
<b>3 PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS NA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS .....</b>	<b>27</b>
3.1 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária .....	29
3.2 Princípio da Capacidade Contributiva .....	32
<b>4 PROGRESSIVIDADE FISCAL DOS IMPOSTOS REAIS .....</b>	<b>37</b>
4.1 Progressividade Fiscal do IPTU .....	38
4.2 Progressividade Fiscal do ITCMD .....	40
4.3 Progressividade Fiscal do ITBI .....	42
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>
<b>ANEXO A – Tribunal Pleno Recurso Extraordinário 562.045-0/RS - Voto-Vista do Ministro Eros Grau .....</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os impostos, previstos nos arts. 145, I, da CF/88 e 16 do CTN, têm caráter contributivo, e seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, pois a vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa é expressamente vedada, de acordo com o art. 167, IV, da CF/88.

A competência para regulamentar os impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa a cada ente federado, sendo que a criação de novos impostos não elencados no CTN, intitulada de competência residual, ficou a encargo da União.

Os impostos podem ser classificados de acordo com vários critérios, podendo ser quanto à base econômica, à sua alíquota, como também a forma de percepção, e ao objeto de incidência.

Quanto ao objeto de incidência, os impostos podem ser pessoais ou reais. São exemplos de impostos reais o IPTU, o ITCMD e o ITBI, os quais são objeto do presente estudo.

O IPTU, previsto nos arts. 156 da CF/88 e 32 e seguintes do CTN, de competência dos Municípios, é um imposto real, ou seja, para a sua tributação é considerada unicamente a propriedade de um imóvel, não se levando em consideração qualquer característica pessoal do contribuinte.

No mesmo sentido, o ITCMD (com previsão no art. 155, I, § 1º, I a IV da CF/88, na Resolução nº 9, de 09.05.92, do Senado Federal e na Legislação dos Estados e do Distrito Federal) e o ITBI (regulamentado nos arts. 156, II, § 2º, da CF/88, 38 e 42 do CTN, e Legislação Municipal) são considerados impostos reais, uma vez que a sua tributação depende apenas dos valores dos bens ou direito transmitidos *causa mortis* ou *inter vivos*, de forma gratuita ou onerosa.

O modelo de tributação de um país tem um papel importante no combate às desigualdades sociais e econômicas. Ele tem a função de servir como instrumento de transformação social, não se limitando a ser apenas um instrumento de arrecadação.

Entretanto, para corrigir as desigualdades deve-se tratar a todos com a igualdade jurídica, considerando as circunstâncias concretas da realidade social. Assim, no direito tributário devem ser utilizados os primados da isonomia ou igualdade tributária e da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia ou igualdade tributária, esculpido no *caput* do art. 5º e no art. 150, II, ambos da CF/88, é considerado um escudo garantidor contra as discriminações com o intuito de evitar a incidência da mesma carga tributária sobre os economicamente diferenciados, com isso, havendo uma distribuição justa da carga tributária.

O princípio da capacidade contributiva, vaticinado no artigo 145, §1º, da CF/88, dispõe sobre a possibilidade de alíquotas graduadas dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte com o escopo de melhor distribuição dos ônus tributários, uma vez que a realização da justiça distributiva é primado essencial do sistema tributário.

No entanto, há uma discussão se o princípio da capacidade contributiva seria aplicável apenas aos impostos de natureza pessoal, aqueles cujo fato originador de sua incidência tributária está relacionado, exclusivamente, com um comportamento do sujeito passivo, ou se também seria aplicado aos impostos de natureza real, que são aqueles tributos cujos fatos ensejadores da incidência tributária têm relação com a propriedade de um bem, visto que no núcleo do referido artigo consta a expressão “impostos pessoais”.

Inicialmente, a jurisprudência defendia que somente os impostos pessoais podiam ter alíquotas progressivas, contudo o STF alterou parcialmente seu entendimento.

Até agosto de 2000, a instituição de alíquotas progressivas de todos os impostos de natureza real era vedada. Entretanto, em relação ao IPTU, em 13 de setembro de 2000, a Emenda constitucional nº 29 alterou a redação do parágrafo 1º do art. 156 da CF/88, passando então a dispor expressamente sobre a possibilidade de o legislador municipal criar alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel.

Outrossim, embora a jurisprudência do STF tenha se solidificado no sentido de que a adoção de alíquotas progressivas tem que estar prevista expressamente

no texto constitucional e que o imposto real não admite progressividade, em fevereiro de 2013, no julgamento do RE 542.485/RS, fora declarado constitucional um dispositivo da lei gaúcha que previa a progressividade do ITCMD.

Entretanto, sob o fundamento de que a progressividade tem que estar expressa na CF, o STF mantém a Súmula nº 656 de 2003 que dispõe ser inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas para o ITBI.

Diante do cenário apresentado, emerge o seguinte problema: as alíquotas progressivas nos impostos reais (IPTU, ITCMD e ITBI) contribuem para a promoção da justiça fiscal? Ainda, cabe colocar que outras questões orbitam o problema central, as quais conduziram a pesquisa, a saber: a) quais as diferenças entre os impostos de natureza pessoal dos impostos de natureza real? b) qual o motivo da discussão doutrinária existente acerca da interpretação do artigo 145, § 1º, da CF/88? c) o que é progressividade fiscal? d) quais os argumentos favoráveis e contrários à progressividade fiscal do IPTU, ITCMD e ITBI? e) qual é o entendimento atual do STF quanto à aplicação ou não de alíquotas progressivas nos impostos de natureza real?

Para tanto, será analisada a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, especificamente nos casos do IPTU, ITCMD e ITBI, considerando a necessidade de o direito tributário empregar elementos distributivos na imposição dos ônus sobre os diversos fatos geradores dos impostos elencados na CF/88.

O estudo apresenta informações importantes, podendo ser utilizado como fonte de conhecimento tanto para o alunado como para a sociedade em geral, já que a criação ou não de alíquotas progressivas dos impostos interessa a todos os cidadãos, os quais são contribuintes.

Dentro dessa conjuntura, este estudo mostra-se pertinente, haja vista que através das mudanças - a Emenda 29/2000 e a declaração de constitucionalidade do STF quanto à progressividade do ITCMD – pode-se verificar, ainda que parcial, a superação do entendimento que permitia a instituição de alíquotas graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte apenas nos impostos de natureza pessoal.

O objetivo geral é analisar se a aplicação de alíquotas progressivas nos impostos de natureza real, no caso do IPTU, ITCMD e IPTU, contribuem para a promoção da justiça social.

Já os objetivos específicos são: diferenciar os impostos de natureza pessoal dos impostos de natureza real; demonstrar a discussão doutrinária acerca da interpretação do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal; debater sobre a progressividade fiscal e a sua aplicabilidade; apresentar posicionamentos favoráveis e contrários à progressividade fiscal do IPTU, ITCMD e ITBI; e analisar o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação ou não de alíquotas progressivas nos impostos de natureza real.

Para tal, foram adotados o método científico dialético e o método auxiliar comparativo, com a realização de cotejo da jurisprudência atual do STF com a Constituição Federal e com a doutrina.

Ademais, tal estudo se caracteriza como uma pesquisa de natureza qualitativa, de cunho descritivo, realizada através de levantamento bibliográfico, cuja coleta de dados foi estritamente documental, baseada em fontes primárias como a legislação pertinente e jurisprudência do STF, bem como em fontes secundárias, a exemplo de doutrinas e outras produções científicas veiculadas em periódicos especializados e artigos, teses e dissertações disponíveis em sites renomados.

## 2 IMPOSTOS

O imposto é uma das espécies de tributo que possui previsão expressa nos arts. 145, I, da CF/88 e 16 do CTN. Trata-se de um tributo não vinculado, pois seu fato gerador pode não ter uma atuação específica do Estado na esfera do contribuinte ou simplesmente pode ter uma situação fática, independentemente da atuação estatal.

Hugo de Brito Machado ensina que a ausência da atuação estatal é evidenciada no exame de várias hipóteses de incidência de impostos, haja vista que em todas elas o surgimento da obrigação tributária sempre tem relação com o agir ou com o ter do contribuinte, sendo totalmente alheia à atuação do Estado<sup>1</sup>.

Segundo definição trazida pelo art. 16 do CTN, imposto "[...] é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte<sup>2</sup>." Ou seja, a obrigação de pagar impostos não depende de qualquer contraprestação estatal ao contribuinte, basta simplesmente a ocorrência da situação descrita em lei para que a obrigação tributária exista e seja exigível a todos.

Coadunando com a legislação, no julgamento do REsp 478.958/PR de relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça definiu que os "[...] impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte<sup>3</sup>."

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p.303.

<sup>2</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 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: 29 abr. 2016.

<sup>3</sup> TRIBUTÁRIO - CONTRIBUINTE DO IPTU - CONTRA-PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR - EQUIPARAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - INAPLICABILIDADE IN CASU.

1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte.

2. Consectariamente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas.

3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo.



Corroborando esse conceito, Ricardo Alexandre afirma que o imposto tem incidência sobre manifestações de riqueza do contribuinte e justamente por isso se sustenta sobre a ideia de solidariedade social, porquanto as pessoas são quem fornecem recursos através da arrecadação dos impostos para que o Estado busque a consecução do bem comum<sup>4</sup>.

Desse modo, os impostos têm caráter contributivo e, em regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é expressamente vedada pela CF/88, conforme disposto no art. 167, IV:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Sobre a competência para instituir impostos, Ricardo Alexandre defende ser “[...] atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa a cada ente federado<sup>5</sup>.”

Hugo de Brito Machado esclarece que embora o art. 17 do CTN disponha que os impostos integrantes do sistema tributário nacional sejam exclusivamente os previstos em seu Capítulo III, o texto constitucional de 1988 previu a criação de novos impostos, atribuindo a competência residual para a União, com isso tornando sem validade o disposto no referido artigo do Código Tributário Nacional<sup>6</sup>.

De fato, o art. 154 da CF/88 assim dispõe:

---

4. O Estado no exercício do jus imperii que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC.

5. Recurso Especial desprovido.

(REsp 478.958/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/06/2003, DJ 04/08/2003, p. 237)

<sup>4</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed., rev. atual. São Paulo: Método, 2013. p. 21.

<sup>5</sup> Id. *Ibid.*, p. 23.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 303.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Por esse motivo, a competência tributária residual da União, prevista na Constituição Federal de 1988, invalida a ideia de que o rol de impostos elencados no CTN são *numerus clausus*.

Independente de sua competência, se da União, dos Estados ou dos Municípios, a criação de impostos depende de lei complementar, não se permitindo, de acordo com o art. 62, § 1º, III, da CF/88, a utilização de medidas provisórias para esse fim, posto ser a matéria reservada à lei complementar.

Quanto à classificação, os doutrinadores classificam os impostos de acordo com vários critérios, a saber:

a) quanto à base econômica:

- sobre comércio exterior, nesse caso os impostos incidem sobre operações de importação ou exportação;
- sobre patrimônio e renda, incidindo sobre a propriedade de bens móveis ou imóveis e sobre o ganho do trabalho ou capital;
- sobre produção e circulação, os impostos têm incidência sobre a circulação de bens, valores ou serviços, bem como sobre a produção dos bens.

Esta classificação foi adotada pelo CTN, sendo, portanto, a única que atualmente tem fundamento jurídico.

b) quanto à sua alíquota:

- fixos, em que o valor a ser pago é fixado pela lei, não importando o valor da mercadoria, serviço ou patrimônio tributado;
- proporcionais, a alíquota varia de acordo com a base tributável.

Em relação aos impostos proporcionais, Claudio Borba afirma que suas alíquotas podem ser progressivas ou regressivas de acordo com determinado critério, como nos casos do IR que o critério adotado é a base de cálculo, do IPTU

que é o cumprimento da função social da propriedade e do ITR que é a produtividade rural<sup>7</sup>.

c) quanto à forma de percepção:

- diretos, são aqueles em que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, não podendo transferir o ônus financeiro para terceiros;
- indiretos, são aqueles passíveis de repasse do ônus financeiro, sendo comumente transferido para o consumidor final.

d) quanto ao objeto de incidência:

- pessoais, são aqueles cujo fato gerador está relacionado, unicamente, com o modo de agir do sujeito passivo, sem influência ou dependência de outros elementos;
- reais, também denominados de impostos sobre o patrimônio, são aqueles em que a conduta tributável vai além das características do sujeito, baseando-se em bens reais. Exemplos de impostos reais são o IPTU, o ITCMD e o ITBI, os quais serão descritos a seguir.

## 2.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

O IPTU é o imposto cujos fatos geradores são a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município, conforme disposto no art. 156 da CF/88 e art. 32 e seguintes do CTN.

O art. 156, I, da CF/88 outorga aos Municípios a competência para criar o IPTU, sendo este considerado um imposto real, pois para a sua tributação é considerada exclusivamente a propriedade de um imóvel.

O mestre Leandro Paulsen explica que o “[...] IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo<sup>8</sup>.”

---

<sup>7</sup> BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 26. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p. 45.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 424.

Sobre os sujeitos passivos, Eduardo Sabbag assevera que são: o proprietário, o qual pode ser pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário; o titular do domínio útil, ou seja, o enfiteuta; o usufrutuário e o possuidor<sup>9</sup>.

Ainda sobre os contribuintes do IPTU, Leandro Paulsen afirma que apesar do art. 34 do CTN definir contribuinte como o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, e esta definição estar em harmonia com o disposto no art. 32 do CTN, ela pode ser censurada, haja vista o STJ já ter decidido que para o possuidor ser considerado sujeito passivo do imposto em questão este tem que ter *animus domini* e jamais será considerado com tal o locatário ou o comodatário ou mesmo o arrendatário<sup>10</sup>.

De fato, no julgamento do REsp 1327539/DF, cujo relator foi o Ministro Humberto Martins, ficou assentado ser apenas a posse com *animus domini* capaz de gerar a exação predial urbana<sup>11</sup>.

Assim sendo, mesmo o CTN dispondo que o possuidor a qualquer título é sujeito passivo do IPTU, já é pacífico o entendimento do Tribunal da Cidadania de que somente o possuidor que exerça a posse com *animus* definitivo pode ser contribuinte.

---

<sup>9</sup>SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 2171.

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 426.

<sup>11</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, in casu, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

4. "Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." (in Curso de Direito Tributário, Coodenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, p.736/737).

Recurso especial improvido.

(REsp 1327539/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 20/08/2012)

Desse modo, mesmo que exista cláusula contratual transferindo o ônus tributário para o inquilino, isso não faz força jurídica perante o Fisco, não se alterando o sujeito passivo tributário, de acordo com o prescrito no art. 123 do CTN.

Outrossim, em relação ao fato gerador este pode ser entendido através dos elementos espacial e temporal segundo leciona Eduardo Sabbag. O elemento espacial é o território urbano do Município (art. 156, I, CF c/c art. 32 do CTN) e o elemento temporal é o momento da apuração, que se dá anualmente, por meio de ficção jurídica, considerando o dia 1º de janeiro de cada ano<sup>12</sup>.

Sobre a base de cálculo, o art. 33 do CTN estabelece ser o valor venal do imóvel, o que Eduardo Sabbag considera admissível considerar o valor para base de cálculo aquele que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário<sup>13</sup>.

## **2.2 Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)**

O ITCMD tem previsão no art. 155, I, § 1º, I a IV da CF/88; na Resolução nº 9, de 9.5.92, do Senado Federal; e na Legislação dos Estados e do Distrito Federal.

O art. 155, I, da CF/88 estabelece que compete “[...] aos Estados e ao Distrito Federal instituírem impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”.

Dessa forma, a competência para criação do ITCMD é dos Estados e do Distrito Federal.

Eduardo Sabagg afirma ser o ITCMD um dos impostos mais antigos na história da tributação, existindo relatos de sua exigência, sob a forma de vigésima sobre heranças e doações, em Roma<sup>14</sup>.

Até a promulgação da nossa Carta Magna, tanto o ITCMD como o ITBI eram de competência dos Estados. Após a CF/88 o ITBI passou a ser exclusivamente de competência dos Municípios, como se verá no tópico 2.3.

---

<sup>12</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2192.

<sup>13</sup> Id. Ibid., p. 2193.

<sup>14</sup> Id. Ibid., p. 2410.

Os sujeitos passivos são o herdeiro ou o legatário (transmissões *causa mortis*) ou qualquer das partes ligadas à doação (doador ou donatário), na forma da lei. Para Sabagg, o legislador estadual tem o poder de escolher o responsável tributário<sup>15</sup>.

Os fatos geradores deste imposto são a transmissão de propriedade de quaisquer bens imóveis ou móveis e a transmissão de direitos em decorrência do falecimento de seu titular ou transmissão e cessão gratuitas.

É com a transmissão da propriedade ou de quaisquer bens e direitos que se dá o fato gerador do imposto *causa mortis* e o momento da transmissão é o do óbito. Com isso, aplica-se a lei vigente à época da sucessão, afastando-se a retroatividade da lei tributária disciplinada no artigo 106 do CTN.

Esse é o entendimento sedimentado do STF através da Súmula nº 112, a qual assegura ser devida a alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Os doutrinadores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo elencam as hipóteses de sujeição ao ITCMD a transmissão de:

I – qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como direitos societários, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza;

II – dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que a represente, depósito bancário e crédito em conta-corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

III – bem incorporado em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercidos e direitos autorais<sup>16</sup>.

Quanto ao elemento espacial do fato gerador, ele difere se os bens são imóveis ou móveis. Quando se trata de bens imóveis e seus respectivos direitos, é o Estado da situação do bem, conforme se depreende do art. 155, §1º, I, da CF/88.

---

<sup>15</sup> Id. Ibid., p. 2411.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 171.

No entanto, quando se trata de bens móveis, títulos e créditos, é o Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal, consoante o disposto no art. 155, §1º, II da CF/88.

O elemento temporal do fato gerador é o momento da transmissão ou como estabelecer a lei ordinária estadual competente, conforme disposto no art. 35 do CTN.

No tocante a bens imóveis, Eduardo Sabagg ressalta que o momento do fato gerador deve ser o do registro da escritura, uma vez que é neste momento em que a transmissão ocorre em relação a terceiros, perante o Direito Civil<sup>17</sup>.

E apesar de reafirmar a posição que o fato gerador ocorre com o registro imobiliário, Eduardo Sabbag esclarece:

Há quem sustente, todavia, que não podemos nos ater à condição única de o momento do fato gerador ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de bens imóveis. Isso porque, em tal situação, estaríamos reconhecendo que o fato gerador atrelar -se-ia a uma atividade estatal, o que é absolutamente impossível na seara do fato gerador de impostos. Assim, devemos entender o fato gerador deste imposto, no caso de bens imóveis doados, como toda a formalidade tendente à transmissão dos direitos da propriedade, desde a lavratura da escritura até o registro na respectiva circunscrição imobiliária. Posto isso, o momento do fato impositivo não seria aquele pertinente ao “Registro”, pois ele seria o último de uma série de atos, já existindo consenso pleno entre as partes, autorizando a recolha do tributo<sup>18</sup>.

Outrossim, a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou dos direitos transmitidos e da doação, realizado sobre o valor dos bens na data da avaliação, utilizando a alíquota vigente na data da abertura da sucessão, a qual não pode ser superior a de 8%, limite estabelecido pela Resolução 9/92 do Senado Federal.

### **2.3 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)**

---

<sup>17</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2416.

<sup>18</sup> Id. Ibid., p. 2416.

Surgido pela primeira vez no ordenamento jurídico pátrio na Constituição de 1891, até a nossa atual Constituição o ITBI tinha a forma de gravame estadual.

Está previsto no art. 156, II, § 2º, da CF/88; nos arts. 38 e 42 do CTN; e Legislação Municipal.

O art. 156, II, da CF/88 estabelece ser de competência dos Municípios a criação do ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

[...]

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

[...]

Sobre o ITBI, Eduardo Sabbag explica:

O ITBI (ou ITIV), também conhecido por *sisa* – termo que vem do francês *saisine*, significando “posse” – é de competência do Município da situação do bem, conforme o atual inciso II e § 2º, II, ambos do art. 156 da CF. Daí se afirmar que o superado art. 35 do CTN, ao prever, na esteira da Constituição Federal anterior, a figura do “ITBI estadual”, apresenta –se atualmente derogado<sup>19</sup>.

É cediço que o ITBI a que o art. 35 do CTN faz menção até a Constituição de 1988 fazia parte da competência dos Estados. Todavia, após a promulgação da Constituição vigente, o referido imposto fora dividido em dois impostos, a saber: o ITBI municipal e o ITCMD estadual, não mais existindo o imposto concebido no CTN.

Em relação ao desmembramento do ITBI estadual, Eduardo Sabbag ratifica que a partir da vigência da atual Constituição, que ocorreu em 05 de outubro de 1988, houve uma bipartição da competência, sendo que a transmissão, seja ela decorrente de evento causa *mortis* ou não onerosa entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados e do Distrito Federal, fazendo surgir o atual ITCMD estadual; e a transmissão *inter vivos* e onerosa de bens imóveis ficou

---

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2277.



na competência dos Municípios e do Distrito Federal, dando origem ao ITBI municipal<sup>20</sup>.

O sujeito passivo do ITBI está descrito no art. 42 CTN, considerando-se como tal qualquer das partes na operação tributada, como prever a lei. Ou seja, o contribuinte pode ser qualquer uma das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel, assim, tanto pode ser o transmitente como o adquirente.

Conforme disposto no art. 156, II da CF/88, o fato gerador do ITBI é a “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso (não gratuito), de bens imóveis (e não móveis), por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.”.

Desse modo, o fato gerador do ITBI tem que ter os seguintes atributos: onerosidade, bem imóvel por natureza *versus* bem imóvel por acessão física, direito real sobre imóvel e cessão de direitos.

Assim, o contrato de promessa de compra e venda; a propriedade adquirida por usucapião, ocupação ou desapropriação (modos originários de aquisição); divisão de patrimônio pela metade, por ocasião de partilha em dissolução de sociedade conjugal; e a promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis não configuram fato gerador do ITBI, uma vez que lhes faltam os atributos necessários.

No julgamento do agravo regimental no RE nº 813.620/BA de relatoria do Ministro Humberto Martins, o STJ decidiu no sentido de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do imóvel, não se exigindo o contrato de promessa de compra e venda<sup>21</sup>.

No mesmo sentido, no julgamento do agravo regimental no recurso especial nº 327188/DF, cujo relator foi o Ministro Humberto Gomes de Barros, aquela Corte

---

<sup>20</sup> Id. Ibid., p. 2278.

<sup>21</sup> PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. INCONFORMAÇÃO COM A TESE ADOTADA. TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. DECRETO 16.419/06. LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF.

[...]

2. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que o fato gerador de ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do imóvel, sendo inexigível no contrato de promessa de compra e venda. Incide, portanto, a Súmula 83/STJ.

[...]

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 813.620/BA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 05/02/2016)

definiu pela não incidência do ITBI na promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel<sup>22</sup>.

Em relação aos elementos espacial e temporal do fato gerador do ITBI, os arts. 156, II, e § 2º, II, da CF/88 e 35 do CTN dispõem que são, respectivamente, o território do Município da situação do bem e o momento da transmissão patrimonial ou da cessão de direitos.

Embora tal transmissão imobiliária ocorra jurídica e efetivamente com o registro da escritura definitiva em cartório, em total conformidade com o art. 1.245 do Código Civil, na prática, a cobrança do ITBI ocorre antes dessa formalidade.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo explicam que o ITBI é exigido por ocasião da lavratura de escritura de alienação imobiliária, ou de direitos a ela relativos, e se não houver prova de seu pagamento, os tabeliães podem ficar proibidos de lavrar a escritura<sup>23</sup>.

Contudo, a jurisprudência do Tribunal da Cidadania opõe-se a essa prática, ao entender ser o fato gerador ITBI é a transferência da propriedade imobiliária, a qual somente ocorre com o registro do negócio jurídico no cartório competente. Este foi o posicionamento adotado no julgamento do AgRg nos EDcl no AREsp 784819/SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin<sup>24</sup>.

O art. 38 CTN dispõe que a “[...] base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

Eduardo Sabbag explica que para o STJ o valor a ser considerado deve ser o da avaliação realizada pelo Fisco, que se baseia em critérios objetivos, previstos em lei, e não no valor declarado pelas partes<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> TRIBUTÁRIO - ITBI - PROMESSA DE CESSÃO - NÃO INCIDÊNCIA.

Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI. (AgRg no REsp 327.188/DF, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2002, DJ 24/06/2002, p. 203)

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit., p. 252.

<sup>24</sup> TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

1. O fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2016, DJe 01/06/2016)

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2294.

Nesta toada, a Súmula nº 108 do STF garante ser legítima a incidência do ITBI sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa.

Por fim, as alíquotas do ITBI, instituídas em lei municipal, são proporcionais e incidem em percentagem única sobre as bases de cálculo.

### 3 PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS NA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Embora o Brasil seja rico em recursos naturais e com um PIB figurando entre os 10 maiores do mundo, de acordo com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) trata-se de um país injusto no tocante a desigualdade social, constando na 75ª colocação no ranking global que conta com 188 países classificados com base em indicadores de saúde, educação e renda<sup>26</sup>.

O país sempre teve como característica as grandes desigualdades, sendo marcado por diferenças sociais, econômicas e regionais, apesar de dentre os objetivos fundamentais elencados na nossa Carta Magna estarem a construção de uma sociedade justa, a eliminação da pobreza e a superação das desigualdades sociais, além de no art. 170 está estabelecido que a finalidade da ordem econômica é garantir a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social, observando princípios como a redução das desigualdades regionais e sociais.

Os objetivos fundamentais estão especificados no art. 3º da CF/88. Confira-se:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Assim, a realização de políticas públicas de longo prazo voltadas à efetivação dos objetivos elencados na Constituição brasileira, considerada uma constituição dirigente e modeladora de um Estado Social e Democrático de Direito, deve ser a meta a ser perseguida pelos nossos representantes eleitos.

---

<sup>26</sup> MARTINS, Luísa. **Brasil fica em 75º no ranking do IDH, atrás do Sri Lanka**. Disponível em: <<http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-fica-em-75-no-ranking-do-idh--atras-do-sri-lanka,10000004754>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

Entretanto, como afirma Cleyce Marby Dias Claudino em seu artigo “Análise da dignidade humana e justiça social na tributação pátria”, no Brasil há uma das maiores cargas tributárias do mundo, além de ter um dos piores índices de desenvolvimento humano e de redistribuição de renda, exigindo a adoção de medidas que visem proteger as necessidades fundamentais dos indivíduos para que estes sejam tratados como seres humanos e não apenas como contribuintes<sup>27</sup>.

É fato que a ideia de o Sistema Tributário ser meramente o meio pelo qual são pagos a estrutura do governo e o fornecimento de serviços públicos já está ultrapassada. Atualmente, os tributos são vistos como um instrumento mais significativo, através do qual o sistema político põe em prática determinada concepção de justiça econômica, podendo, por exemplo, fomentar, induzir ou aumentar onerações ou desonerações fiscais.

Alguns exemplos, já presentes no nosso ordenamento jurídico, de que o Sistema Tributário pode promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades são a Lei *Rouanet* (Lei nº 8.313/91) e a Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438/06), as quais permitem a dedução no imposto de renda dos gastos realizados com projetos da cultura nacional e desportivos, respectivamente.

Veja o que diz o art. 1º, *caput*, da Lei de Incentivo ao Esporte:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2022, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

O Procurador Federal Elvino Gusmão Santos, em seu artigo “Desigualdade Social e Justiça Tributária”, defende a ideia de que o modelo de tributação de uma nação tem um papel importante no combate às desigualdades sociais e econômicas, tendo o tributo não somente a função de financiar o Estado, mas sua função

---

<sup>27</sup> CLAUDINO, Cleyce Marby Dias. **Análise da dignidade humana e justiça social na tributação pátria**. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12800#\\_ftn5](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12800#_ftn5)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

precípua é servir como instrumento de transformação social, visando resgatar direitos não atingidos<sup>28</sup>.

A verdade é que a doutrina especializada já percebeu que o sistema tributário não é apenas um instrumento de arrecadação, mas, sobretudo, uma ferramenta poderosa a ser utilizada como instrumento de políticas públicas, principalmente quando se trata de um sistema econômico capitalista, como é o caso do Brasil.

É cediço que a economia capitalista origina grandes desigualdades econômicas e sociais, apesar de gerar empregos e criar riquezas.

Nesse sentido, Rogério David Carneiro afirma que o nosso modelo econômico foi criado também para aumentar a distância entre as classes sociais, embora seja eficiente no aspecto de geração de riqueza<sup>29</sup>.

Desse modo, promover a justiça social, no nosso contexto social, não significa tratar indivíduos que estejam em situações diferentes de forma igual. Eduardo Sabbag explica que a igualdade jurídica deve interagir com as circunstâncias concretas da realidade social, sob pena de não serem corrigidas as desigualdades<sup>30</sup>.

### 3.1 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

O princípio da isonomia, prescrito no *caput* do art. 5º da CF/88, garante serem todos “[...] iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

Por sua vez, a isonomia ou igualdade tributária estabelecida no art. 150, II, da CF/88 veda a discriminação tributária, uma vez que impede a diferenciação

---

<sup>28</sup> SANTOS, Elvino Gusmão. **Desigualdade social e justiça tributária**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

<sup>29</sup> CARNEIRO, Rogério David. A progressividade do imposto sobre herança e doações na efetivação da redução das desigualdades sociais. **Revista Jurídica Consulex**, v. 19, n. 442, jun. 2015. p. 35.

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 142.

tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, não permitindo quaisquer privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.

A referida norma legal assevera:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

Na ADI nº 4276, proveniente do Mato Grosso/MT, cujo relator foi o Ministro Luiz Fux, o STF decidiu que sem qualquer base axiológica no princípio da razoabilidade, as distinções tributárias em face de ocupação profissional ou função são vedadas pelo preceito contido no art. 150, II, CF/88<sup>31</sup>.

Eduardo Sabbag comenta que o postulado específico, o qual proíbe o tratamento tributário desigual a contribuintes em situação semelhante, põe-se como um contraponto fiscal àquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, *caput*, da

---

<sup>31</sup> Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida", máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (STF - ADI: 4276 MT, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 20/08/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014)

CF/88, haja vista que enquanto neste se busca garantir positivamente uma realidade, no referente à isonomia tributária deseja-se negativamente impedir uma conduta específica<sup>32</sup>.

Ricardo Alexandre explica que a isonomia possui duas acepções: uma horizontal e outra vertical. A horizontal faz referência às pessoas que estão no mesmo nível, ou seja, na mesma situação e, portanto, devem ter o mesmo tratamento; e a vertical diz respeito às pessoas que se encontram em situações diferentes e, conseqüentemente, devem ser tratadas de maneira distinta na medida em que se diferenciam<sup>33</sup>.

Assim, ao analisar o art. 150, II, da CF/88 é possível verificar que o princípio da igualdade tributária tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu a dispensa de tratamento igual aos que estão em situação semelhante, mas também deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações distintas, utilizando, da mesma forma, a acepção vertical.

Decerto, esse princípio é um escudo garantidor contra as discriminações em razão de classe ou condição social do sujeito passivo (contribuinte), devendo-se levar em consideração as condições concretas de todos os envolvidos com o intuito de evitar a incidência da mesma carga tributária sobre os economicamente diferenciados.

Desse modo, seu objetivo é uma distribuição justa da carga tributária, evitando-se que as camadas pobres e médias, ou seja, aquelas menos abastadas, contribuam além do que podem, enquanto que os ocupantes das classes com poderio econômico mais elevado suportem uma carga tributária abaixo do que devem.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1995 *apud* Eduardo Sabbag) lista algumas regras norteadoras da aplicação do princípio da isonomia tributária, a saber:

- a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...);
- b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a

---

<sup>32</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 257.

<sup>33</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed., rev. atual. São Paulo: Método, 2016. p. 111-112.



favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias<sup>34</sup>.

Buscando-se reduzir as desigualdades sociais com base numa aplicação mais justa das diretrizes tributárias, foi instituído o princípio da capacidade contributiva, o qual está umbilicalmente ligado ao da isonomia.

### **3.2 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva surgiu no Brasil na Constituição Imperial de 1824, cujo art. 179, XV, estabelecia que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”.

Na Constituição de 1891 o tema da capacidade contributiva foi abolido, retornando à Carta de 1934, a qual em mais de um comando abordou o postulado, da seguinte forma: no art. 128 era abordada a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado; no art. 185 era prevista a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento; e no art. 184, parágrafo único, era disciplinada a proibição de que as multas de mora impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, não podendo, naquela época, superar 10% do valor do imposto ou taxa devidos.

Na Constituição de 1937 este princípio não foi tratado, enquanto que na democrática Constituição de 1946 veio estampado no art. 202 que os “[...] tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

O art. 202 foi revogado pela Emenda constitucional nº 18, de 1965, ao transmitir a reforma constitucional tributária, sendo seguida, na mesma linha de abstenção de tratamento da matéria pela Constituição de 1967 e pela Emenda constitucional nº 1, de 1969.

Dessa forma, pode-se concluir que no período militar não era permitida a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>34</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 261.

No texto constitucional de 1988 está descrito no art. 145, § 1º, com redação praticamente igual a do art. 202 da Constituição de 1946, sendo substituído apenas o termo “tributos” por “impostos”:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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.

Carla Bonomo, em seu artigo “A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social”, afirma que a aplicação do referido princípio em campo tributário significa afastar hipóteses de concessão de vantagens tributárias em favor de grupos ou pessoas, conferindo condições equivalentes para aqueles que se encontrem nas mesmas condições<sup>35</sup>.

Assim, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva busca a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

Eduardo Sabbag sustenta que a busca da justiça assume a noção de equidade na tributação, o que para os economistas está ligado ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em duas dimensões, a saber: “na equidade horizontal, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, ou seja, os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar, deverão contribuir com o mesmo valor, consagrando a ideia do “tratamento igual para os iguais”, e (II) na equidade vertical, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais, assim, os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com valores diferentes, aplicando a premissa do “tratamento desigual para os desiguais”<sup>36</sup>.

A capacidade contributiva está ligada às ideias de justiça, igualdade e respeito à dignidade da pessoa humana, posto ser um dos mecanismos utilizados

---

<sup>35</sup> BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de Direito Público**, Londrina, v 4, n. 2, p. 29-42, maio/agosto. 2009. Disponível em: < <http://www.uel.br/revista/eul/index.php/direitopub/article/download/10751/9403>. Acesso em: 15 abr. 2016. p. 30.

<sup>36</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 285.

pelo Estado para dirimir problemas sociais como desemprego, miséria e carga tributária excessiva.

Essa busca pela justiça deve ser compreendida como um dever do Estado de atribuir condições equivalentes para que todos possam contribuir de acordo com as suas riquezas patrimoniais, garantindo-se, desse modo, o mínimo existencial a cada cidadão.

Neste toar, Klaus Tipke e Douglas Yamashita lecionam que o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, pois até a renda não exceder o mínimo existencial não existirá capacidade contributiva<sup>37</sup>.

Silvia Teixeira Tavares em sua monografia “O princípio da capacidade contributiva e a justiça fiscal sob a luz da constituição brasileira de 1988”, sustenta que esse princípio funciona como limitador da tributação, observando o mínimo vital, a parcela mínima de riqueza, com o objetivo de impedir o confisco<sup>38</sup>.

Carla Bonomo assegura ser a capacidade contributiva responsável por estabelecer que os tributos sejam pagos de acordo com os recursos do contribuinte e ainda lembra que no decorrer da história, Santo Tomás de Aquino e Adam Smith já desenvolviam o conceito de capacidade contributiva quando sustentavam que os tributos deviam ser pagos na proporção dos recursos do cidadão<sup>39</sup>.

De fato, o princípio da capacidade contributiva possibilita uma aplicação mais justa das normas tributárias, pois estabelece que os tributos sejam pagos na proporção dos recursos do contribuinte, relativizando-se a aplicação das normas perante os desiguais. É este princípio que legitima o Estado a aplicar imunidades, isenções e remissões a certos contribuintes.

Como aplicação direta do princípio da capacidade contributiva tem-se a adoção de alíquotas progressivas aos impostos, em que o percentual do imposto cresce na medida em que aumenta a capacidade contributiva do sujeito passivo,

---

<sup>37</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça social e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

<sup>38</sup> TAVARES, Silvia Teixeira. **O princípio da capacidade contributiva e a justiça social sob a luz da constituição brasileira de 1988**. Disponível em: <[www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/N204004.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/N204004.pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2016.

<sup>39</sup> BONOMO, Carla. Op. Cit, p. 34.

sendo, portanto, uma das formas de redução das desigualdades sociais, pois há uma distribuição mais justa dos ônus tributários.

A progressividade dos impostos consiste na possibilidade de variação de alíquota com base na variação da base de cálculo do imposto ou outro critério estabelecido em lei.

Desde a sua criação, a progressividade dos impostos vem sendo bastante discutida, isso por meio da compreensão entre a progressividade e a sua relação com o princípio da isonomia.

Segundo Hugo de Brito Machado, uma corrente defende ser a progressividade um instrumento de justiça, já que permite um tratamento tributário proporcional aos ganhos econômicos de cada contribuinte, estabelecendo um equilíbrio entre a capacidade contributiva e os impostos cobrados. Contudo, para os opositores desta corrente essa diferenciação não é entendida como justa e o ônus do imposto deve ser suportado por todos, instituindo alíquota única e sem a possibilidade de isenções<sup>40</sup>.

Logo em seguida, o mesmo doutrinador deixa nítido que defende ser a progressividade fiscal uma forma justa de calcular os impostos:

A progressividade efetivamente realiza o princípio da isonomia, ao menos para os que a preconizam como instrumento da justiça. Ninguém, em sã consciência, pode considerar justo cobrar imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias. A ideia de injustiça da rigorosa proporcionalidade entre um indicador de capacidade contributiva e o valor do imposto nos autoriza, então, a concluir afirmando que a progressividade é, realmente, uma forma justa de calcular os impostos<sup>41</sup>.

Nesse sentido, Tathiane Piscitelli argumenta serem os impostos reais representativos da tributação sobre o patrimônio, os quais revelam maior capacidade de uma distribuição justa dos ônus tributários, pois há a imposição de ônus mais pesados para aqueles que demonstram sua capacidade econômica pela detenção de bens, não limitando apenas a aferir o poderio econômico pelo consumo, além da

---

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 305.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 305.

tributação progressiva da riqueza, seja expressa em renda ou patrimônio, evitar ou minimizar os efeitos da acumulação de riqueza<sup>42</sup>.

Assim, embora ainda existam muitas discussões acerca do tema, inclusive, quanto à adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais, é inegável ser a progressividade dos impostos uma ferramenta na redução das desigualdades sociais, pois o ônus tributário será suportado de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, sendo proporcional à renda ou ao valor dos bens.

---

<sup>42</sup> PISCITELLI, Tathiane. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva.** Disponível em <<http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2016. p. 14.

#### 4 PROGRESSIVIDADE FISCAL DOS IMPOSTOS REAIS

Rubens Gomes de Sousa (1975 *apud* Hugo de Brito Machado) define imposto progressivo como aquele cuja proporcionalidade é crescente na medida em que se eleva o valor da matéria tributada, podendo a progressão da alíquota ser simples, ou seja, cada alíquota aplica-se a toda matéria tributável, ou graduada, em que cada alíquota maior aplica-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior<sup>43</sup>.

Até a EC nº 29/2000, o emprego do princípio da capacidade contributiva não estava previsto de forma expressa nos artigos que tratam do IPTU, ITCMD e ITBI, razão pela qual o STF mantinha entendimento de que apenas era possível instituir alíquotas progressivas dos impostos pessoais, embora não houvesse qualquer vedação na Constituição Federal quanto à sua utilização nos impostos reais.

Tathiane Piscitelli afirma que a “[...] progressividade como forma de realização da justiça fiscal está no âmago do Estado Democrático de Direito, razão pela qual não precisa ser enunciada ou especificada na Constituição<sup>44</sup>.”

A dúvida sobre a aplicação de alíquotas progressivas em relação aos impostos reais ocorria, segundo Tathiane Piscitelli, por causa da redação do art. 145, § 1º, da CF/88, que pode ser interpretado de duas formas, a saber: a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte seria uma característica aplicável somente aos impostos pessoais; ou “sempre que possível” os impostos serão pessoais, mas todos os impostos, sejam pessoais ou reais, serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte<sup>45</sup>.

De acordo com Tathiane Psicitelli deve prevalecer a segunda interpretação por ser mais ampla e

[...] construir o significado de duas sentenças que inauguram o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição de forma separada e independente. Há dois mandamentos diversos: um, pela prevalência (não absoluta) dos impostos pessoais e outro, pela graduação de

---

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 306.

<sup>44</sup> PISCITELLI, Tathiane. Op. Cit., p. 17.

<sup>45</sup> Id. Ibid., p. 13-14.

todos os impostos (e porque não dizer tributos) segundo a capacidade econômica revelada pelos contribuintes<sup>46</sup>.

Atualmente, é pacífico o entendimento de que é possível a aplicação de alíquotas progressivas nos impostos IPTU e ITCMD, ambos de natureza real, entretanto, como se verá no tópico 4.3, conquanto o ITBI siga o mesmo fato gerador que o ITCMD, o STF, através da edição da Súmula nº 656, dispôs ser inconstitucional a lei que estabelecer alíquotas progressivas para aquele imposto<sup>47</sup>.

#### 4.1 Progressividade Fiscal do IPTU

De acordo com Leonel Cesarino Pessoa, o texto da Constituição Federal de 1988, anterior à Emenda nº 29, de 13.09.2000, admitia somente a progressividade extrafiscal prevista no art. 182 da CF<sup>48</sup>.

Leandro Paulsen e José Eduardo afirmam que anteriormente à Emenda era válida a regra de que o imposto seria progressivo no caso de o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, por não promover o seu adequado aproveitamento, nos termos de lei federal (§ 4º, art. 182, CF)<sup>49</sup>.

A Súmula 668 do STF considera inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da EC 29/2000 alíquotas progressivas para o IPTU, com exceção das destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Em outras palavras, a referida Súmula diz que até a edição da Emenda supra somente era permitida a progressividade extrafiscal.

Nesse sentido, era a jurisprudência do STF que defendia ser o IPTU incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, pois é um imposto de caráter real. Tal posicionamento pode ser

<sup>46</sup> Id. Ibid., p. 14.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_101\\_200](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200)>. Acesso em: 21 set. 2016.

<sup>48</sup> PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jun. 2009. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso)>, p. 100. Acesso em: 11 mar. 2016.

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 249.

verificado em diversos julgados daquela Corte, conforme se constata no RE n°. 153.771-0, proveniente de Minas Gerais, julgado em 20 de novembro de 1996, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves<sup>50</sup>.

Sobreveio, então, a EC 29/2000 que autorizou o legislador municipal a estabelecer alíquotas progressivas para o IPTU, levando-se em consideração o valor venal do imóvel, ou seja, a progressividade passou a surgir da variação da base de cálculo utilizada, considerando a capacidade contributiva do contribuinte.

Fora inserido o parágrafo 1º ao artigo 156 da CF/88, que assim dispõe:

§ 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.

Isto posto, a partir de então, a progressividade do IPTU poderia ser tanto extrafiscal, como fiscal.

Entretanto, conforme afirma Marcelo Jatobá Lôbo, em seu artigo “A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição”, autores de elevada consideração questionaram a constitucionalidade da Emenda n° 29, defendendo que o poder constituinte derivado teria malferido cláusula pétrea, consubstanciada num direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> IPTU. Progressividade. – No sistema tributário nacional, o IPTU é inequivocamente um imposto real. – Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, parágrafo 1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer como arrimo na Constituição (genérico) com o art. 156, paragrafo 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 parágrafo 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art.156 paragrafo 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos parágrafos 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem (sic) 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5641 de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (Ac do STF – Pleno – mv - RE n°. 153.771-0/MG – Rel. para o Ac. Ministro Moreira Alves – j. 20.11.96 - Rec.: José Tarcízio de Almeida Melo; Recdo. : Município de Belo Horizonte – DJU 1 05.09.97).

<sup>51</sup> LÔBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. **Revista da Esmese**, Aracaju, n. 6, p. 199, 2004. Disponível em: < <http://www.diario.tjse.jus.br/revistaesmese/revistas/6.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2016.



Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto, defensores desse segmento doutrinário, asseveram que o art. 145, §1º, da CF haveria consagrado a dicotomia em causa, assegurando o princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais. Assim, não caberia à referida Emenda constitucional malferir um primado acolhido pelo poder constituinte originário<sup>52</sup>.

Não obstante, diversos autores defendem a sua constitucionalidade, como é o caso de Sascha Calmon Navarro Coêlho, o qual garante que tal Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio<sup>53</sup>.

Assim, de acordo com Eduardo Sabbag, atualmente a progressividade do IPTU apresenta-se perante a doutrina e o STF, revelando-se por uma dupla progressividade, qual seja: a extrafiscal, disciplinada no art. 182, § 4º, II, da CF, a única normatizada antes da CF/88; e a fiscal, inserida na CF (art. 156, §1º, I) através da Emenda nº 29 de 2000<sup>54</sup>.

#### 4.2 Progressividade Fiscal do ITCMD

A edição da Emenda constitucional nº 29/2000 deu fim ao argumento utilizado pelo STF de que não era possível aplicar o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, uma vez que o IPTU é considerado por aquela Corte como um imposto real.

Entretanto, somente em 2013 fora considerada constitucional a adoção de alíquotas progressivas do ITCMD pelo STF.

Em 06 de fevereiro de 2013, no julgamento do RE nº 562.045/RS, cujo relator foi o Ministro Ricardo Lewandowski, o qual votou pelo desprovimento do

---

<sup>52</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. Por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº29/2000 é inconstitucional. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, nº 80:105-126, 2002. p.117-118.

<sup>53</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 333.

<sup>54</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2204.

recurso interposto pelo estado do Rio Grande do Sul, sendo acompanhado apenas pelo Ministro Marco Aurélio<sup>55</sup>.

No referido recurso, discutia-se a constitucionalidade de um dispositivo da lei gaúcha que previa progressividade para o ITCMD.

Ocorre que após o voto do relator, o Ministro Eros Grau pediu vista dos autos na sessão que ocorreu em 12 de junho de 2008, sendo o primeiro a divergir ao defender que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação, se de caráter real ou pessoal, dando provimento ao recurso, como está registrado em seu voto-vista no anexo A.

No mesmo sentido, os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello também votaram dando provimento ao recurso, sendo a Ministra Cármen Lúcia a responsável por redigir o acórdão.

Rogério David Carneiro, em seu artigo “A progressividade do imposto sobre herança e doações na efetivação da redução das desigualdades sociais”, afirma:

A análise do paradigmático precedente do STF sobre a progressividade dos impostos reais, que introduziu uma emblemática alteração da questão em análise, é um dos pontos importantes que reforçam a necessidade de reflexão sobre a progressividade da tributação da herança e doações no Brasil<sup>56</sup>.

Segundo Eduardo Sabbag, a linha de pensamento que prevaleceu na Corte Suprema teve como base o fato de o ITCMD ser um tributo que incide sobre as

---

<sup>55</sup> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

<sup>56</sup> CARNEIRO, Rogério David. A progressividade do imposto sobre herança e doações na efetivação da redução das desigualdades sociais. **Revista Jurídica Consulex**, v. 19, n. 442, jun. 2015. p. 36.

transferências de bens e direitos a título gratuito e, portanto, pressupõe um acréscimo patrimonial<sup>57</sup>.

Atualmente, é pacífico que o princípio da capacidade contributiva pode ser utilizado pelos Estados ou Distrito Federal para adotar alíquotas progressivas do ITCMD, majorando-se a alíquota de acordo com o valor venal do bem transferido ou doado.

Sergipe é um exemplo de Estado que passou a utilizar a progressividade fiscal nas alíquotas do ITCMD, disciplinando no inciso I do art. 14 da Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013, o qual fora alterado pela Lei nº 8.044, de 1º de outubro de 2015, a seguinte regra:

Art. 14. As alíquotas do ITCMD são as seguintes:

I - nas transmissões causa mortis, para bem ou direito com valor: (NR)

a) acima de 1000 (hum mil) até 3.500 (três mil e quinhentas) UFP/SE, 2% (dois por cento);

b) acima de 3.500 (três mil e quinhentas) UFP/SE e até 7.000 (sete mil) UFP/SE, 4% (quatro por cento);

c) acima de 7.000 (sete mil) UFP/SE e até 14.000 (quatorze mil) UFP/SE, 6% (seis por cento);

d) acima de 14.000 (quatorze mil) UFP/SE, 8% (oito por cento)<sup>58</sup>.

A redação do referido inciso anterior à Lei nº 8.044/2015 previa que nas transmissões *causa mortis* o percentual era de 4%, ou seja, independente do valor do bem ou do direito transmitido a alíquota paga era a mesma, o que deixou de ocorrer a partir 1º de janeiro de 2016.

Entretanto, em relação à transmissão de bens ou direitos através de doação a Lei sergipana responsável por disciplinar o ITCMD manteve o percentual de 4%, não graduando as alíquotas de acordo com seus valores.

### 4.3 Progressividade Fiscal do ITBI

---

<sup>57</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2419.

<sup>58</sup> SERGIPE. Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/12-itcmd/lei7724-13.htm>>. Acesso em: 18 out. 2016.

Conforme afirmado por Urá Lobato Martins, em seu artigo “Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do direito como integridade de Dworkin”, de maneira contraditória, em 09 de outubro de 2003, o STF publicou a Súmula 656 que trata sobre a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas para o ITBI<sup>59</sup>.

Como já abordado no tópico 2.3 deste estudo, até a Constituição vigente o ITBI fazia parte da competência dos Estados, tendo como fato gerador tanto a transmissão *causa mortis* como a transmissão *inter vivos*.

Todavia, após a promulgação da CF/88 houve uma bipartição da competência, fazendo surgir o atual ITCMD estadual e o ITBI municipal.

Desse modo, o fato gerador do ITCMD segue o do ITBI. Entretanto, em relação à progressividade do ITBI o plenário do STF declarou a sua inconstitucionalidade, consolidando seu entendimento através da 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>60</sup>.”

Leonel Cesarino Pessoa, em seu artigo “O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, afirma que em um dos acórdãos está consignado que na constituição não há qualquer autorização expressa para adoção de alíquotas progressivas do ITBI e se essa fosse a vontade do constituinte, ele teria estabelecido expressamente<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do direito como integridade de Dworkin. **Rev. Do Curso de Direito da FSG**, ano 6, n. 12, jul./dez. 2012. Disponível em: < <http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/view/757/657>>. Acesso em: 01 out. 2016. p. 10.

<sup>60</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_101\\_200](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200)>. Acesso em: 01 out. 2016.

<sup>61</sup> PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jun. 2009. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso)> . Acesso em: 11 mar. 2016. p. 101.

É o que se verifica no agravo regimental no agravo de instrumento nº 456768, julgado em 14 de setembro de 2010, proveniente do estado de Minas Gerais, cujo relator foi o Ministro Joaquim Barbosa<sup>62</sup>.

Em consonância com a jurisprudência do STF, Ives Gandra da Silva Martins defende que o ITBI não comporta a progressividade das alíquotas por não existir autorização constitucional, afirmando, logo em seguida, “[...] que a Constituição preferiu o caminho de disciplinar, expressamente, o tema da progressividade, para evitar abusos do legislador ordinário<sup>63</sup>.”

Eduardo Sabbag afirma que à luz da jurisprudência foram solidificadas as teses de que a instituição de alíquotas progressivas tem que está prevista expressamente em texto constitucional e que imposto real não admite progressividade. Todavia, em face da extensão da progressividade ao ITCMD pelo STF no RE 562.045/RS, que também é um imposto real e não há previsão expressa na CF/88, essas teses perderam força, embora ainda não se cogite a progressividade do ITBI<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(AI 456768 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01089 REVJMG v. 61, n. 194, 2010, p. 345-346)

<sup>63</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1053-1054.

<sup>64</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit., p. 2295.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi realizar uma breve análise doutrinária e jurisprudencial acerca da progressividade fiscal dos impostos reais, especificamente os casos do IPTU, ITCMD e ITBI.

Portanto, o tema foi dividido em três capítulos, sendo que no primeiro foram conceituados e classificados os impostos, dando enfoque ao IPTU, ITCMD e ITBI, objeto do presente estudo, como também foram abordados os fatos geradores, as competências, os sujeitos passivos, dentre outras características contidas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional.

No segundo capítulo, foi aventada a hipótese da progressividade dos impostos ser uma ferramenta na redução das desigualdades sociais, encarando o sistema tributário como um instrumento de políticas públicas e de desenvolvimento, com a indicação de leis já existentes no nosso ordenamento pátrio com esse propósito, como é o caso da Lei *Rouanet*.

Além disso, ainda no segundo capítulo, foram abordados os princípios da isonomia ou igualdade tributária e da capacidade contributiva, esclarecendo que ambos estão umbilicalmente ligados e têm como objetivo reduzir as desigualdades sociais com base numa aplicação mais justa das diretrizes tributárias.

No terceiro e último capítulo, foi abordada a progressividade fiscal dos impostos de natureza real analisando que, até a Emenda constitucional nº 29 de 2000, o STF entendia que não era possível a instituição de alíquotas progressivas dos impostos reais. Contudo, com o advento da referida Emenda fora alterada a redação do parágrafo 1º do art. 156 da Constituição Federal, que passou a prever a possibilidade de o legislador municipal cobrar alíquotas progressivas do IPTU de acordo com o valor venal do imóvel, ou seja, fora autorizada a progressividade fiscal de um imposto de natureza real.

Em 2013, no julgamento do RE nº 562.045, o pleno do STF, por maioria, decidiu pela constitucionalidade da lei gaúcha que adotou a progressividade fiscal na cobrança do ITCMD, embora até aquele momento sua jurisprudência consolidada fosse no sentido de que a progressividade não era possível sem previsão expressa no texto constitucional, passando, portanto, a permitir que o legislador estadual

institua alíquotas graduadas do ITCMD de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Em suma, segundo o referencial bibliográfico consultado, em relação à discussão da progressividade fiscal dos impostos de natureza real há apenas dois posicionamentos, uns defendem, outros se opõem. Logo, os defensores utilizam a justiça social para fundamentar a aplicação do princípio da capacidade contributiva em todos os impostos, inclusive os de natureza real, e os opositores defendem que somente seria possível se houvesse previsão expressa no texto constitucional.

Nota-se que quem se opõe não utiliza os preceitos da igualdade jurídica, da promoção da justiça social ou de qualquer outro conceito que possa justificar a não aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, mas fundamentam apenas sua posição no fato de não existir autorização constitucional e que imposto real não admite a progressividade.

Após o julgamento do RE 562.045-0/RS, percebe-se que essas teses perderam a força, porquanto a própria Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da adoção de alíquotas progressivas no ITCMD, imposto de natureza real e que não possui qualquer autorização constitucional expressa.

Entretantes, ainda permanece o entendimento acerca da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do ITBI, conforme disposto na Súmula nº 656 do STF, apesar de, até a Constituição de 1988, o ITCMD e o ITBI eram o mesmo imposto, o ITBI estadual.

Desse modo, como bem assentado pelo Ministro Luís Roberto Barroso em decisão monocrática no RE 881.226/RS, o julgamento do referido recurso extraordinário deve ser encarado como uma evolução na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade fiscal tributária, pois fora derrubada a tese da taxatividade constitucional das hipóteses de progressividade tributária, mas não a remansosa jurisprudência quanto à inconstitucionalidade da incidência progressiva dos tributos efetivamente reais<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> [...]O julgamento do RE 562.045 RS deve ser visto, portanto, como uma evolução, e não uma ruptura, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade tributária. Derrubou-se a tese da taxatividade constitucional das hipóteses de progressividade tributária, mas não a remansosa jurisprudência quanto à inconstitucionalidade da incidência progressiva dos tributos efetivamente reais. [...]

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed., rev. atual. São Paulo: Método, 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed., rev. atual. São Paulo: Método, 2016.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de Direito Público**, Londrina, v 4, n. 2, p. 29-42, maio/agosto. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revista/eul/index.php/direitopub/article/download/10751/9403>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 26. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 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: 29 abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000**. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm)>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 478.958/PR. Relator: Ministro Luiz Fux. **Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=478958&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 19 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1327539/DF. Relator: Ministro Humberto Martins. **Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=IPTU+CONTRIBUINTE+COMODAT%C1RIO&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 813620/BA. Relator: Ministro Humberto Martins. **Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=813620&&tipo\\_visualiza](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=813620&&tipo_visualiza)>



cao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 24 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 327188/DF. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. **Jurisprudência do STJ**. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=ITBI+promessa+de+cess%E3o+de+direitos&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4276 MT. Relator: Ministro Luiz Fux. **Jurisprudência do STF**. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25269271/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4276-mt-stf>>. Acesso em: 27 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562045 RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski.. **Jurisprudência do STF**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562045%2E%2E+OU+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hn7wofl>>. Acesso em: 01 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_101\\_200](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200)>. Acesso em: 24 ago. 2016.

CARNEIRO, Rogério David. A progressividade do imposto sobre herança e doações na efetivação da redução das desigualdades sociais. **Revista Jurídica Consulex**, v. 19, n. 442, jun. 2015.

CASSONE, Vitorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CLAUDINO, Cleyce Marby Dias. **Análise da dignidade humana e justiça social na tributação pátria**. Disponível em: < [http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12800#\\_ftn5](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12800#_ftn5)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

LÔBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. **Revista da Esmese**, Aracaju, n. 6, 2004. Disponível em: < <http://www.diario.tjse.jus.br/revistaesmese/revistas/6.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. Por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, nº 80:105-126, 2002.

MARTINS, Luísa. **Brasil fica em 75º no ranking do IDH, atrás do Sri Lanka**. Disponível em: < <http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-fica-em-75-no-ranking-do-idh--atras-do-sri-lanka,10000004754>>. Acesso em: 16 ago.2016.

MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do direito como integridade de Dworkin. **Rev. Do Curso de Direito da FSG**, ano 6, n. 12, jul./dez. 2012. Disponível em: < <http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/view/757/657>>. Acesso em: 01 out. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jun. 2009. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180824322009000100005&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 11 mar. 2016.

PISCITELLI, Tathiane. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva**. Disponível em <<http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

SA, José Delfino et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105-132, fev. 2013. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003476122013000100005&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122013000100005&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 11 mar. 2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, Elvino Gusmão. **Desigualdade social e justiça tributária**. Disponível em: < <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

SERGIPE. **Lei nº 7.724, de 08 de novembro de 2013**. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/12-itcmd/lei7724-13.htm>>. Acesso em: 18 out. 2016.

TAVARES, Sílvia Teixeira. **O princípio da capacidade contributiva e a justiça social sob a luz da constituição brasileira de 1988**. Disponível em: <[www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/N204004.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/N204004.pdf)>. Acesso em: 28 ago. 2016.

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

**ANEXO A – Tribunal Pleno Recurso Extraordinário 562.045-0/RS - Voto-Vista do Ministro Eros Grau**

*Supremo Tribunal Federal*

29

17/09/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0 RIO GRANDE DO SUL

V O T O - V I S T A

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: Pedi vista dos autos porque no RE N. 557.618 dei provimento, em decisão monocrática --- referindo-me ao que decidiu este Tribunal, em sessão plenária, no RE n. 234.105, Relator o Ministro Carlos Velloso --- dei provimento, dizia, ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul. Reafirmei, então -- mencionando voto do Ministro Marco Aurélio --- a constitucionalidade da progressividade da alíquota do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD.

2. Aqui, nestes autos, como naqueles, cuidamos da interpretação do texto do § 1º do artigo 145 da Constituição do Brasil:

"§ 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".

3. O Relator entende, no voto que proferiu neste recurso extraordinário, em síntese, que "a graduação dos impostos somente pode ser levada a efeito se guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal liame, como é sabido, melhor se evidencia [sic] nos tributos de natureza pessoal, ao menos do ponto de vista da proporcionalidade e razoabilidade da exação". Mais, S. Excia. sustenta ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD e que --- embora não esteja vedada para

Y

*Supremo Tribunal Federal*

30

RE 562.045 / RS

os impostos reais como forma de graduação dos tributos --- ela, progressividade prevista no § 1º do artigo 145 para os impostos de natureza pessoal, apenas seria aplicável a alguns impostos reais em hipóteses de extrafiscalidade expressamente definidas no texto da Constituição.

4. O entendimento de que a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD seria inconstitucional decola --- digo-o com as vênias de estilo --- da suposição de que esse § 1º do artigo 145 admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal (menciono caráter porque os impostos não pertencem ao reino da natureza).

5. Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nitido. Nitido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

2

Y

*Supremo Tribunal Federal*

31

RE 562.045 / RS

9. É nitido e foi bem observado pelo Ministro Carlos Velloso em votos prolatados nos REs ns. 153.771 e 234.105, dos quais destaco o seguinte trecho:

"A capacidade contributiva, que realiza a igualdade tributária, no que concerne aos impostos, está contida, conforme falamos, no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Suas questões, inscritas no referido § 1º do art. 145, costumam gerar polêmica: a) as expressões 'sempre que possível' e b) 'caráter pessoal'.

## III

O Prof. José Mauricio Conti, da USP, em livro que acaba de vir a lume, disserta a respeito do tema. Registra que a interpretação aligeirada, no sentido de que a expressão 'sempre que possível' quer dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos, deve ser afastada. Invoca, então, Américo Lacombe, a lecionar que 'A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.' (Américo Lacombe, 'Igualdade e Capacidade Contributiva', em 'V Congresso Brasileiro de Direito Tributário', São Paulo, Separata da Ver. De Dir. Trib., 1991, pág. 157, José Mauricio Conti, 'Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade', São Paulo, 1996, pág. 46).

Conti registra a opinião de Alberto Xavier no sentido de que a ressalva 'sempre que possível' condiciona-se à imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva', certo que a 'ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF

Y

RE 562.045 / RS

e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já, porém, no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica não encontramos nenhum caso - dentre a lista de tributos previstos na Constituição - cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154' (Alberto Xavier, 'Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva', 'V Congresso Brasileiro de Dir. Trib.', São Paulo, Separata da RDP, 1991, pág. 119).

(...)

Hugo de Brito Machado não destoa desse entendimento: 'Realmente, a expressão 'sempre que possível' diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal dos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes.' (O Princípio da Capacidade Contributiva', em 'Caderno de Pesquisas Tributárias', vol. 14, 1989, págs. 124-126). José Eduardo Soares de Melo pensa da mesma forma ('Capacidade Contributiva', ob. Cit., pág. 149).

A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal."

10. Essa afirmação não há de causar nenhum espanto em quem dedique alguma atenção ao conceito econômico de tributo. Permito-me, a esse respeito, transcrever breve exposição de há mais de trinta anos<sup>1</sup>:

"Entendem-se os tributos, economicamente, no conceito desenvolvido por WERNER GRAU, como uma parcela do produto nacional --- expressão física --- ou da renda nacional ---

*Supremo Tribunal Federal*

33

RE 562.045 / RS

expressão financeira --- que se transfere do setor privado para o setor público e que posteriormente retornará ao setor privado, sob a forma de bens ou serviços.

Embora acabem sempre por afetar a renda das empresas e famílias --- o setor privado --- distinguem-se os tributos conforme direta ou indireta seja tal afetação. Assim, **indiretos** são os tributos que se agregam à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo com estes transferidos a terceiros, enquanto os **diretos** são os retirados à renda pessoal dos particulares, sendo por estes suportados. Nem por isso --- não será demais repetir --- a renda da comunidade deixa de ser o objeto final de toda e qualquer forma de imposição tributária. Os diferentes tributos a afetam, pois, de duas maneiras diversas:

A - atingindo a renda auferida (quanto auferida ou pelo fato de haver sido auferida), ou

B - atingindo a renda despendida ou aplicada (quando despendida ou aplicada, ou pelo fato de haver sido despendida ou aplicada).

No primeiro caso, o poder público efetua uma subtração direta à renda auferida pela entidade do setor privado. Ai se situam os impostos diretos, através dos quais, compulsoriamente, transfere para si uma parcela dos rendimentos obtidos. Tais os casos do imposto de renda, na fonte ou por regime de declaração, e, mesmo, o dos tributos que têm por objeto o patrimônio, visto que, também aí, o que se está a gravar é a renda, real ou potencial, do patrimônio.

No segundo, o poder público absorve uma parcela da renda do setor privado em função do fato de que as entidades privadas realizaram despesas e/ou aplicaram suas rendas. Tais os impostos que se incorporam ao preço dos bens e serviços -- chamados indiretos ---, sendo, portanto, suportados por quem os tenha adquirido.

Importante notar, entretanto, que, algumas vezes, o tributo, que é por natureza direto, pode assumir configuração de indireto e vice-versa. Isso ocorre, exemplificativamente,

Y



*Supremo Tribunal Federal*

34

RE 562.045 / RS

na primeira hipótese, quanto ao imposto de renda retido na fonte, incidente sobre remessa de preço de serviço a entidade no exterior, quando suportado pela entidade nacional beneficiária dos serviços; o mesmo com relação aos impostos sobre o patrimônio, cujo valor o proprietário de bem imóvel faça transferir à responsabilidade de quem dele, como locatário, faça uso. De outra parte, já na segunda hipótese, lembre-se a possibilidade de certo produtor industrial de determinado bem, em razão de qualquer circunstância de mercado, vendê-lo por preço idêntico ou inferior ao do seu custo, não transferindo aos seus compradores o valor do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a circulação de mercadorias que sobre ele incidirem.

Anotadas tais ressalvas, a partir de um esquema de divisão da realidade econômica tributável --- aqui nos referindo exclusivamente aos impostos --- poderemos armar a seguinte classificação econômica, através da qual concluiremos a existência, nos impostos, das seguintes características:

A - impostos externos: impostos sobre a importação  
impostos sobre a exportação

B - impostos internos: impostos sobre o patrimônio e a  
renda  
impostos sobre a produção e a  
circulação

onde:

- os impostos sobre a importação, porque se incorporam ao preço dos produtos importados, afetam a **renda despendida** pelos seus adquirentes;

Y

*Supremo Tribunal Federal*

35

RE 562.045 / RS

- os impostos sobre a exportação, incidindo sobre a remuneração dos exportadores, afetam a **renda auferida** em função da exportação;

- os impostos sobre o patrimônio e a renda afetam a **renda auferida** (real ou potencialmente, no primeiro caso);

- os impostos sobre a produção e a circulação afetam a **renda despendida ou aplicada**.

Visto isso, poderemos considerar, subsequentemente, os seguintes conceitos:

A - **tributos fixos**: são aqueles que se cobram por quantia invariável em relação ao valor do objeto tributável;

B - **tributos proporcionais**: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme um modelo de regra de três direta; há uma relação matemática, uniforme e invariável, entre o tributo e o valor do objeto tributável;

C - **tributos graduados**: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme uma relação matemática, crescente ou decrescente.

Donde se extrapolam os conceitos de **progressividade e regressividade**:

D - **progressividade direta**: a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores;

E - **progressividades indireta** a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda;

F - **regressividade direta**: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;

G - **regressividade indireta**: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda".

*Supremo Tribunal Federal*

36

RE 562.045 / RS

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

Dai porque dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no artigo 18 da Lei n. 9.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul. Não porém sem insistir --- também com todas as vênias admissíveis --- em que a esta Corte não cabe controlar senão a constitucionalidade de textos normativos; não podemos, sem franca agressão à Constituição ela mesma, ousar exercer o controle da sua proporcionalidade e/ou de razoabilidade.

---

<sup>3</sup>Eros Roberto Grau, Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário, Editora Resenha Tributária Ltda., São Paulo, 1975, págs. 9-13.

