

A progressividade do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCD

Marciano Buffon*

Resumo: Os princípios ocupam um espaço privilegiado no Estado Democrático de Direito, constituindo-se no norte inescapável deste. A tributação de um Estado com essa qualificação, também deve estar lapidada por princípios. O princípio da capacidade contributiva importa na concretização dos princípios que fundam esse modelo estatal (dignidade da pessoa humana e igualdade), sendo de extrema importância fazer com que a carga tributária seja dividida conforme a capacidade de cada cidadão suportá-la, possibilitando ao Estado atingir os fins constitucionais. O princípio da progressividade consiste na exacerbação da exigência fiscal à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a sociedade, possuindo renomada importância, pois dá efetividade a outros princípios expostos na Carta Política. A distinção entre impostos reais e pessoais, bem como uma interpretação meramente literal do art. 145, § 1º, da CF, não são suficientes para negar a progressividade aos impostos reais. No Estado do Rio Grande do Sul, a cobrança do ITCD era progressiva, sendo que, no entanto, sobreveio legislação fixando alíquota única. A revogação da progressividade no Estado do RS é de discutível constitucionalidade, pois fere o princípio da capacidade contributiva e da igualdade substancial, colaborando para fazer uma verdadeira redistribuição de renda às avessas, uma vez que passa a tratar igualmente aos desiguais em patrimônio.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Progressividade. Tributação. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – interesse humano.

Introdução

Analisa-se neste artigo a aplicabilidade do denominado Princípio da Progressividade em relação ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCD, bem como aos demais impostos de natureza real, como instrumento de densificação dos princípios constitucionais que devem nortear um Estado Democrático de Direito.

* Mestre em Direito Público e Doutor em Direito do Estado. Professor de Direito Tributário na UNISINOS, UPF, UNIVATES, IPA, IMED e ESADE. Membro da FESDT.

Para tanto, num primeiro momento, demonstra-se a importância dos princípios no Estado Democrático de Direito e examina-se o princípio da capacidade contributiva – como fundamento do princípio da progressividade –, bem como a viabilização das possibilidades de redução das desigualdades sociais mediante uma tributação que respeite o princípio da igualdade. Verifica-se, ainda, a necessidade de ser excluído da parcela de tributável o denominado “mínimo existencial” e, demonstra-se, em que consiste o denominado princípio da progressividade.

Num segundo momento do trabalho, estuda-se a aplicabilidade do princípio da progressividade em relação aos impostos reais, em especial ao ITCMD, no sentido de dimensionar o leitor sobre as controvérsias doutrinárias, bem como a discussão existente sobre o tema no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e no Supremo Tribunal Federal.

Por fim, examina-se a novel redação da legislação do Estado do Rio Grande do Sul no que se refere às alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, traçando um comparativo com a redação anterior, demonstrando o verdadeiro retrocesso ocorrido em relação ao tratamento jurídico outrora dispensado.

Para tanto, passa-se a demonstrar a visão que se deve ter do princípio da capacidade contributiva dentro do modelo de Estado vigente.

1 A fundamentação do princípio da capacidade contributiva

Um Estado Democrático de Direito tem princípios que lhe são peculiares, de tal forma que não é possível reconhecer-se diante desse modelo de Estado se referidos princípios não se fizerem presentes. Quando se fala em princípios que servem de sustentáculos ao Estado Democrático de Direito, há de se reconhecer que o princípio da dignidade da pessoa humana e o da igualdade substancial ocupam um espaço de proeminência nesse modelo de Estado.

Em decorrência, a tributação de um Estado Democrático de Direito deve, por óbvio, estar moldada pelos referidos princípios. Sendo assim, no campo tributário, é preciso dar a devida importância àqueles princípios que estejam mais intimamente conectados com os princípios que fundam esse modelo estatal. É em vista disso, pois, que o princípio da capacidade contributiva ocupa um espaço de privilegiada importância e sua observância e sua concretização correspondem ao inescapável norte da tributação.

Numa análise perfunctória, pode-se afirmar que, em face do princípio da capacidade contributiva, cada cidadão contribui para a coletividade de acordo com a sua capacidade de fazê-lo, ou seja, o ônus tributário será tanto maior quanto maior for sua capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, será tanto menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor, ou nula, for tal capacidade.

Mediante a imputação do ônus tributário de acordo com a capacidade econômica, concretiza-se o princípio da igualdade, tanto no sentido de que a norma tratará igualmente aqueles com igual capacidade, como no sentido de tratar desigualmente aqueles com desigual capacidade econômica. Conforme afirma Casalta Nabais:

[...] o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídas do campo da incidência dos impostos, aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferentes capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).¹

À medida que os cidadãos são assim tributados, restam viabilizadas as possibilidades de que as desigualdades sejam reduzidas, caminhando-se, desse modo, no sentido traçado pelos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito. Além disso, ao se preservarem da tributação aqueles que estão desprovidos de capacidade de contribuir, automaticamente se estará viabilizando a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual se manifesta de uma forma mais evidente na área tributária, mediante a não tributação do mínimo existencial.

O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como corolário da justiça fiscal, visto que sua observância implica que a carga tributária seja repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la. Por isso mesmo, o conteúdo e o significado do princípio parecem algo bastante simples de se compreender.

A concepção sobre a qual se assenta o princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionada com o princípio da igualdade, pois, como afirma Ataliba, “só há tratamento desigual aos desiguais, na medida das suas desigualdades, em matéria tributária, se cada qual tiver de contribuir com imposto de acordo com sua capacidade contributiva”.²

No Estado Democrático de Direito, o princípio da capacidade contributiva sofisticou-se, pois passa a ser um instrumento de concretização desse modelo de Estado. Se, para o Estado Liberal, a tributação deveria ser desigual na medida das desigualdades económicas, no novo modelo estatal esse tratamento diferenciado passa a ter uma concepção teleológica. Ou seja, no Estado Democrático de Direito, o tratamento diferenciado conforme a capacidade contributiva sofisticou-se, pois este passa a ter como finalidade a redução das desigualdades económicas e sociais.

Pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente relacionado com a ideia de solidariedade que deve nortear uma sociedade, razão pela qual Moschetti sustenta que a solidariedade e a capacidade contributiva são dois aspectos de uma mesma realidade.³

Verifica-se, pois, que a doutrina – sobretudo a italiana, a alemã e a espanhola – fundamenta o princípio da capacidade contributiva no princípio da solidariedade

¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 443.

² ATALIBA, Geraldo. Do sistema constitucional tributário. In: *Curso Sobre teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Tribunal de Impostos e Taxas, 1975. p. 251.

³ Conforme afirma textualmente o autor italiano: “Solidarità e capacità contributiva sono due aspetti della stessa realtà”. MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993. p. 6.

ou da igualdade. Na Alemanha, o princípio da capacidade contributiva não está expressamente previsto na Constituição;⁴ todavia, a jurisprudência da Corte Constitucional entende plenamente aplicável tal princípio, como corolário dos direitos fundamentais (sobretudo o princípio da igualdade), ou como decorrência lógica do Estado Social e da função social da propriedade.

No Brasil, tal discussão está ainda sob as amarras de ranços ideológicos anacrônicos, ou melhor, está fundada em prejuízos inautênticos, sobretudo em relação aos meios através dos quais a carga tributária seja dimensionada de acordo com a capacidade contributiva do cidadão.

Não obstante isso, a tributação segundo a efetiva capacidade econômica é um instrumento à disposição do Estado Democrático de Direito para que este possa atingir seus fins. Em se tratando de Brasil, corresponde a um meio de concretização, principalmente, dos objetivos preconizados no arts. 1º e 3º da Magna Carta Brasileira.

Ou seja, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, e a pobreza e a marginalização erradicadas ou minimizadas. Com isso, por evidência, a tributação é um meio potencialmente eficaz na construção de uma sociedade fundada na dignidade da pessoa humana.

Entre os aspectos referidos, há de se ter presente que a tributação apenas poderá recair sobre parcela do rendimento que exceder ao valor das despesas necessárias à própria subsistência. Em vista disso, de uma forma não restrita à questão da renda, faz-se necessário examinar a impossibilidade de que a tributação atinja o mínimo vital à existência humana.

1.1 A preservação do mínimo existencial

Como se sabe, a incidência de um imposto pressupõe, em tese, uma manifestação de capacidade contributiva. Em vista disso, apenas poderá ser cobrado imposto em relação a uma situação que seja economicamente relevante e revele uma presumível possibilidade de que o sujeito passivo eleito contribua para a manutenção dos gastos do Estado.

Tal ocorre para que seja preservado da tributação o denominado mínimo vital, o qual, vale lembrar, "gravita em torno dos bens mais preciosos do ser humano: a vida; a saúde, a cultura – quer próprios, quer dos familiares e dependentes".⁵ Por conseguinte, não podem ser atingidos pela incidência dos impostos os valores necessários para assegurar tais direitos, podendo-se afirmar que o disposto no inciso IV do art. 7º da Constituição Brasileira serve de parâmetro dogmático para tal

⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1976.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 49.

definição,⁶ muito embora seja forçoso reconhecer que, historicamente, o salário-mínimo fixado em lei não atende às necessidades básicas que deveriam ser satisfeitas.

Pelas mencionadas razões, seria juridicamente insustentável, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, igualdade e dignidade da pessoa humana, a fixação de uma alíquota única,⁷ independentemente da base de cálculo do imposto (renda). Como menciona Carrazza:

É certo que, com isto, o contribuinte que tivesse rendimentos mais expressivos pagaria proporcionalmente mais tributo que aquele que os experimentasse em escala menor. Igualmente certo, porém, que com alíquota única o imposto oneraria proporcionalmente mais os contribuintes com renda tributável menor, tendendo a incidir sobre suas despesas necessárias (mínimo vital).⁸

Desse modo, após a devida readequação das alíquotas progressivas, haveria uma redução do imposto a pagar, justamente por parte daqueles que têm menor renda, pois parte dos rendimentos passaria a ser tributada com uma alíquota menor, comparativamente àquela hoje incidente.

Tal conclusão, pois, não deve estar atrelada apenas ao imposto sobre a renda, devendo se soltar dos laços que a prendem e pairar sobre todos os impostos, ou melhor, sobre todos os tributos. Isso porque o mínimo vital ao cidadão não é atingido apenas pelo imposto de renda, mas também por outras espécies tributárias, compreendidas as que incidem de forma direta e indireta sobre o montante tributado.

Enfim, é possível afirmar que o princípio da capacidade contributiva alicerça-se no princípio do Estado Social e no inescapável laço de solidariedade que ata aqueles que nele vivem. Em decorrência disso, impõe-se que a carga tributária seja suportada, de uma forma mais significativa, por parte daqueles com maior capacidade econômica, sendo imperioso, então, que aqueles com capacidade nula ou próxima à nulidade sejam excluídos do alcance da tributação.

Ademais, conforme exposto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva corresponde ao meio de concretização do princípio da dignidade da pessoa

⁶ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

⁷ Questionando sobre a possibilidade de existir um imposto fixo individual, respondem Murphy e Nagel: “Dada a equidade superficial de um esquema que tira de cada pessoa a mesma quantia em dinheiro, por que o imposto fixo individual é visto por quase todos como evidentemente injusto? Uma das respostas é que existem diferenças entre os contribuintes que justificam que se lhes dê um tratamento diferenciado – com efeito, injusto seria tratá-los da mesma maneira” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 19).

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 112.

humana e da igualdade substancial, preconizada pela Constituição Federal em diversos dispositivos. A graduação dos impostos incidentes sobre o patrimônio se constitui, pois, um meio legítimo e tendencialmente eficaz à busca da supressão das desigualdades econômicas e sociais.

1.2 A progressividade tributária

A progressividade tributária implica exacerbação da exigência fiscal à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade, sendo tal operacionalizado pela imposição de alíquotas tanto maiores quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, a grandeza econômica representativa do fato gerador.

Paralelamente a isso, há a progressividade tributária com conotação extrafiscal, isto é, a elevação das alíquotas de um tributo, independentemente da capacidade contributiva, para que o Estado possa estimular ou desestimular determinada situação, desde que isso esteja em consonância com os fins da existência do próprio Estado.

A primeira hipótese de progressividade – aqui tratada – está alicerçada no princípio da capacidade contributiva, constituindo-se, pois, numa decorrência lógica desse princípio.

Esta técnica, quando utilizada em relação ao ITCD – assim como aos demais tributos – é de grande importância, pois dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva, cuja doutrina entende estar esculpido no parágrafo 1º, do art. 145, da Carta Política. Como refere Mizabel Derzi:

A progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. É que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais e familiares dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, são compensadas por meio da elevação das alíquotas incidentes sobre os bens de maior valor (progressividade), a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total.⁹

Em decorrência disso, pode-se afirmar com propriedade que a expressão contida no parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, não constitui óbice à graduação progressiva das espécies tributárias que não se enquadram na classificação de “imposto pessoal”, conforme será abordado adiante.

Com a progressividade das alíquotas, superou-se a simples regra da proporcionalidade (alíquotas iguais independentemente da base imponible), pois esta se mostrou incompatível com a crescente demanda por uma maior justiça fiscal. Conforme lembra Sacchetto:

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. por Mizabel Abreu Machado Diniz. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 262.

Foi a mudança de perspectiva – no fim do século XIX – da concepção de tributo como preço dos serviços prestados pelo Estado para o da solidariedade que justificou a passagem do tributo proporcional ao progressivo. A mera proporcionalidade do imposto não parecia mais satisfatória para manter a equidade fiscal, porque ela não conseguia garantir a igualdade de sacrifícios entre os cidadãos.¹⁰

Tal ocorre porque a aplicação da progressividade tributária dá ensejo a uma efetiva justiça fiscal, estando, assim, em perfeita harmonia com os objetivos do Estado Democrático de Direito. Com isso, a tributação atinge, de uma forma mais expressiva, aqueles que ocupam o topo da pirâmide social e exonera aqueles que estão na base dessa.

Ocorre que, conforme já exposto, no Brasil a progressividade tributária encontra fundamento no próprio modelo de Estado constituído em 1988, ou seja, para o Estado Democrático de Direito o sistema tributário deve estar fundado no princípio da capacidade contributiva, o que, em regra, implica imposição fiscal progressiva.

Há de ser levado em conta ainda que, utilizando-se a progressividade, desencana-se também a efetividade dos princípios da igualdade material e da dignidade da pessoa humana e, por conseguinte, fortalece-se o pilar do Estado Democrático de Direito: a solidariedade.

Sustentado isso, cumpre delinear a aplicação da progressividade em relação aos impostos ditos reais, nos quais se incluem mencionada espécie tributária.

2 A Progressividade do ITCD

Um dos pontos mais polêmicos acerca da progressividade tributária reside na graduação das alíquotas dos impostos incidentes sobre o patrimônio do contribuinte (IPTU, ITBI, IPVA, ITCD, ITR), cuja base de cálculo corresponde ao valor dos bens respectivos. Ou seja, a imposição de alíquotas mais elevadas quanto maior o valor venal dos bens.

O ponto central dessa discussão reside no fato de que os impostos desta natureza são classificados como impostos reais. Para uma parcela da doutrina, impostos incidentes sobre o patrimônio não podem ser graduados segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, pois o disposto no parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição, apenas permitiria tal diferenciação, relativamente aos denominados impostos pessoais.

Quanto aos impostos pessoais e reais, Geraldo Ataliba explica que a distinção consistiria no seguinte:

56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetiva-

¹⁰ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 26.

mente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém, este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).^{56.3} São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento relativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.¹¹

Em decorrência dessa distinção, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, relativamente aos impostos de natureza real, é entendida por muitos como inviável, uma vez que, na apuração e quantificação dessa suposta espécie de impostos, seriam considerados apenas os aspectos objetivos da matéria tributável, sendo irrelevantes os aspectos pessoais diferenciadores do sujeito passivo. Nesta linha, sustenta Aires Barreto:

É de bom aviso ter presente: o princípio da capacidade contributiva encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Visto da perspectiva positiva, o princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes sejam pessoais. Examinada a perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quando de impostos reais.¹²

No entanto, em que pese a clareza da distinção conceitual, é muito difícil encontrar um imposto cuja hipótese de incidência seja destituída de qualquer fator relacionado com as qualidades jurídicas do sujeito passivo, ou seja, é muito difícil sustentar que determinado imposto seja puramente de natureza real.¹³

Conforme reconhece Conti, existe uma tendência, cada vez mais visível, de que os impostos de natureza real levem em consideração elementos de ordem pessoal do sujeito passivo; por isso afirma:

A introdução destes elementos tem levado inclusive a uma perda da nitidez da classificação, fazendo surgir determinadas situações em que se torna difícil estabelecer uma clara distinção entre a natureza do imposto – se real ou pessoal.¹⁴

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 125.

¹² BARRETO, Aires Ferdinando. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 719.

¹³ O próprio verbete da Súmula 539 do STF entende ser possível a inserção destes elementos: É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

¹⁴ CONTI, José Mauricio. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 71.

Na verdade, essa classificação dos impostos obedece a um critério meramente pedagógico, pois serve muito mais para tentar explicar a natureza dos elementos da hipótese de incidência do que para estabelecer distinções constitucionais efetivas existentes entre os impostos. De qualquer forma, quando se faz uma classificação ou se formula um conceito, deve-se ter modéstia para reconhecer que nem uma das duas atividades tem a possibilidade de resultar em algo absoluto ou indiscutível.

É certo que determinados impostos são mais compatíveis com a possibilidade de graduação segundo a capacidade contributiva, como ocorre indiscutivelmente em relação ao imposto de renda das pessoas físicas. No entanto, é fundamental lembrar que há outros critérios para se aferir a possibilidade de o cidadão contribuir para com a coletividade, ou seja, manifestações de riqueza que, em tese, externam capacidade contributiva. Isso ocorre, pois, com o consumo, a titularidade de um patrimônio, etc.

Como se verifica em relação ao consumo de bens sofisticados – os quais são submetidos a uma tributação mais gravosa em vista do princípio da seletividade – a existência de um patrimônio denota, em princípio, uma nítida manifestação de capacidade de contribuir, visto que, em tese, corresponde a uma expressão de renda acumulada pelo proprietário.

Em vista disso, é possível afirmar que os impostos relacionados com o direito de propriedade – classicamente denominados de impostos reais – possam ser graduados segundo as peculiaridades do sujeito passivo, mesmo porque, do contrário, chegar-se-ia à inaceitável conclusão de que, num Estado Democrático de Direito, haveria a proibição de uma parcela expressiva dos tributos serem efetivamente graduados segundo a capacidade econômica do cidadão.

Destarte, pode-se sustentar ser possível a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva – mediante a imposição de alíquotas progressivas – relativamente aos impostos classificados como reais, mesmo porque, hodiernamente, a distinção destes, em relação aos impostos de natureza pessoal, possui uma tênue nitidez.¹⁵

Há de se reconhecer, ainda, que existe a necessidade de se harmonizar a técnica da progressividade com a extrafiscalidade, com vistas a evitar uma insuportável imposição a cidadãos que, embora sejam titulares de um patrimônio (bens móveis e imóveis principalmente), estejam destituídos de renda suficiente para arcar com o ônus das alíquotas progressivas, especialmente os idosos, os portadores de moléstias graves, etc.

¹⁵ Discordando desta posição, Antonio Manoel Gonçalves (2001) sustenta que “somente os impostos pessoais podem ser objeto do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, pode ser admitida a progressividade das alíquotas. É o que ocorre com o imposto de renda. Quanto maior a renda, maior é a alíquota. Somente sobre impostos pessoais é que se pode aferir a capacidade contributiva do contribuinte. Nestes, impostos pessoais, é que a progressividade das alíquotas pode ser admitida, ao contrário dos impostos reais que não admitem tal progressividade” (GONÇALVES, Antonio Manoel. Alíquota progressiva do IPTU: inconstitucionalidade. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, RT, ano 9, out./dez. 2001, p. 144).

A extrafiscalidade, dessa forma, além de ser um meio eficaz na concretização de outros direitos fundamentais, pode ser utilizada com vistas à observância do direito fundamental de pagar tributos conforme a capacidade contributiva, evitando-se, com isso, os efeitos perversos da progressividade, com a exigência de alíquotas excessivamente onerosas, em relação aos bens, cujo proprietário estiver destituído de fonte de renda ou quando esta estiver significativamente comprometida com a própria sobrevivência daquele.

Por outro lado, especificamente em relação ao Rio Grande do Sul, a instituição do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações foi realizada por meio da Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, a qual estabeleceu a progressividade das alíquotas do ITCD em seu artigo 18, que com algumas modificações, até 30/12/2009, tinha a seguinte redação:

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

I – 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 14.012 UPF-RS;

II – 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 14.012 UPF-RS e não exceda a 17.515 UPF-RS;

III – 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 17.515 UPF-RS e não exceda a 21.018 UPF-RS;

IV – 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF-RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

V – 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF-RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

VI – 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF-RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

VII – 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF-RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VIII – 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS.

No entanto, a Lei Estadual nº 13.337, de 30 de dezembro de 2009, que entrou em vigor dia 31/12/2009, produzindo seus efeitos 90 dias após a sua publicação em relação às hipóteses de majoração das alíquotas, deu nova redação aos dispositivos mencionados, fixando alíquota única de 4%, acabando, conseqüentemente, com a progressividade do ITCD no Estado do Rio Grande do Sul, o que será adiante abordado.

Em face da divergência doutrinária e jurisprudencial, será a seguir examinada a discussão existente acerca da progressividade tributária, relativamente aos tributos historicamente entendidos como de natureza real, perante os Tribunais.

2.1 A discussão acerca da progressividade dos impostos reais

Historicamente, uma das principais contendas acerca da progressividade dos impostos reais dizia respeito à graduação das alíquotas do IPTU de acordo com o valor venal do imóvel, com vistas à concretização e observância do princípio da capacidade contributiva.

Vários municípios brasileiros, entre os quais Porto Alegre – RS, Belo Horizonte – MG e São Paulo – SP, editaram leis instituindo IPTU progressivo de acordo com o valor venal, isto é, a alíquota do imposto era maior quanto maior fosse o valor do bem imóvel. Tais leis deram ensejo a uma série de ações judiciais que discutiam a constitucionalidade dessa progressividade, tendo em vista que os contribuintes entendiam que, uma vez classificado como imposto real, a única possibilidade de progressividade do IPTU deveria ter conotação extrafiscal, estando adstrita ao cumprimento da função social da propriedade, conforme preconizava o disposto no § 1º, do art. 156, na redação original da Constituição de 1988.¹⁶

O Supremo Tribunal Federal, instado a se manifestar sobre o assunto, julgou inconstitucionais as leis municipais que estabeleciam a progressividade do IPTU de acordo com o valor venal do imóvel.¹⁷

Em relação ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI –, a Suprema Corte teve idêntica posição, conforme se pode aferir do julgamento ocorrido em 08/04/99, no qual foi declarada a inconstitucionalidade da tributação progressiva do ITBI do Município de São Paulo – art. 10, II, da Lei 11.154/91 – sob o fundamento de que, como imposto de natureza real que é, não pode variar na razão da capacidade contributiva do sujeito passivo.¹⁸

No que diz respeito ao ITCD – objeto de estudo do presente trabalho – o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu o posicionamento do

¹⁶ Art. 156, § 1º: “O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

¹⁷ Trata-se do julgamento do Recurso Extraordinário 153.771-0-MG, publicado no DJU em 05/09/1997, que se referia à Lei Municipal de Belo Horizonte – MG (Lei 5.641/89), a qual fixava alíquotas progressivas de acordo com o valor venal do imóvel. Naquela assentada, a Suprema Corte entendeu que o óbice maior à progressividade fiscal do IPTU decorria do fato de o imposto ter natureza real e, portanto, não poderia estar adstrito à capacidade econômica do contribuinte. Entendeu, também, que deveria estar expressa na Constituição a possibilidade de instituição do IPTU de forma progressiva.

¹⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 234.105/SP. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS – ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CF, art. 156, II, § 2º, da Lei 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II – R.E. conhecido e provido. Votação: Unânime. Resultado: Conhecido e provido” (DJ -31-03-00 PP-61). O Ministro Relator, na justificativa de seu voto, reproduziu parte do voto do Ministro Néri da Silveira, proferido ao negar seguimento ao AG 228.666 – SP, nos seguintes termos: “Afigura-se inegável que a lei do Município, ao instituir a progressividade da alíquota do imposto, o fez por presumir a maior capacidade contributiva do sujeito passivo, a conferir a um tributo real, uma personalização ilegítima, que descaracteriza juridicamente o adicional progressivo”.

Supremo Tribunal Federal e tem entendido que a Lei Estadual é inconstitucional, no que diz respeito à progressividade das alíquotas, conforme o Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508.¹⁹

Com o devido respeito, o entendimento até agora vigente no Supremo Tribunal Federal e seguido pelo Tribunal de Justiça Gaúcho mostra-se impregnado pelo positivismo jurídico, sendo, portanto, hermeneuticamente inadequado. Dizer que o parágrafo 1º do artigo 145 da CRFB veda a progressividade aos impostos reais, significa dizer que norma e texto se confundem e, portanto, significa mergulhar no fosso da metafísica e esquecer a diferença ontológica entre ser e ente. Especificamente, no campo jurídico, tal posição implica negar que a norma sempre será fruto da interpretação de um texto.²⁰

¹⁹ INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE 70013242508. EMENTA: CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFRONTO DE LEI ESTADUAL PERANTE A CARTA FEDERAL. POSSIBILIDADE DO CONTROLE DIFUSO E DE SEU JULGAMENTO PELO TRIBUNAL ESTADUAL.

1. No controle difuso, qualquer juiz poderá pronunciar a inconstitucionalidade de lei estadual perante a Constituição da República, e, tratando-se de órgão fracionário do Tribunal, caberá tal pronúncia ao Órgão Especial, nos termos do art. 97 da CF/88, consoante o incidente regulado nos artigos 480 e 481 do CPC. Não importa, para tal arte, que, na via direta e concentrada, o Tribunal local seja competente somente para pronunciar a inconstitucionalidade perante a Constituição do Estado (art. 125, § 2º, da CF/88), pois o art. 97 da CF/88 não é regra de competência, mas forma de julgamento da questão constitucional, em virtude do quorum exigido em casos que tais. Incidente conhecido.

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

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

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

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

6. INCIDENTE CONHECIDO E JULGADO PROCEDENTE, SEM PROCLAMAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE.

²⁰ Para melhor compreensão e aprofundamento sobre a diferenciação entre texto e norma, ser e ente, vide: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 150 a 174.

Há de se frisar que a progressividade não é apenas uma regra constitucional a qual, para que possa ser aplicada, necessita de expressa previsão, mesmo porque isso corresponderia a restringir as possibilidades interpretativas à aplicação do anacrônico método gramatical de interpretação.

Além disso, a posição ora atacada corresponde a uma clara adoção de preconceitos inautênticos acerca do próprio texto constitucional e demonstra que o entendimento da Corte Maior Brasileira²¹ está divorciado da autoridade da tradição, na medida em que se revela incompatível com o caminho que deve ser trilhado no sentido de tornar efetivo nosso Texto Maior.

Conforme exposto, a progressividade tributária, no mais das vezes, decorre do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual tal mecanismo não necessita de expressa previsão no Texto Constitucional, uma vez que corresponde a um dos meios para a efetivação do Estado Democrático de Direito, mediante a concretização de seus princípios basilares.

Considerando que esse modelo de Estado somente se concretiza com a observância do princípio da dignidade da pessoa humana; considerando que esse princípio obtém sua máxima eficácia mediante a realização dos direitos fundamentais; considerando que estes, para serem concretizados e observados, exigem que a tributação esteja em consonância com a efetiva capacidade econômica; e considerando, por fim, que a progressividade é o mecanismo adequado para tributar-se conforme a capacidade contributiva, conclui-se que a graduação das alíquotas de todos os impostos ditos reais (e o ITCD em especial), corresponde a um instrumento plenamente adequado à viabilização do Estado Democrático de Direito.

Não obstante, a questão envolvendo o ITCD está ainda pendente de julgamento junto ao Supremo Tribunal Federal que, no Recurso Extraordinário nº 562.045, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, em razão de acórdão deste Tribunal que declarou ser inaplicável a lei que estabeleceu a progressividade do imposto, reconheceu a existência de repercussão geral em relação à aplicação da progressividade do ITCD. Como se pode perceber, há uma clara tendência à revisão do entendimento.²²

²¹ Cabe lembrar, no entanto, que esse entendimento, embora majoritário, não é unânime no Supremo Tribunal Federal. O (ex-) Ministro Carlos Veloso (relator original do acórdão que julgou o RE 153.771), afirmou sobre a possibilidade da progressividade tributária do IPTU: "De todo o exposto, ressaí a conclusão no sentido de que, forte na Constituição, art. 145, § 1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma, aliás, de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, dado que a progressividade, segundo M. Duverger, lembra Hugo de Brito Machado, "constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto". Nessa linha, também observou o Min. Marco Aurélio, relativamente ao disposto no § 1º, do art. 145, da Constituição, por ocasião de seu voto proferido no RE 234.105: "A meu ver, não temos, no dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto".

²² Em decisão publicada em 14.08.2008, após o voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski desprovendo o recurso, o Ministro Eros Grau pediu vista dos autos. Na decisão disponibilizada no DJ em 29.09.2008, cientificou-se que os Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, votaram pelo provimento do recurso, porém, dessa vez, o Ministro Carlos Britto pediu vista dos autos. Até o

A partir do exposto, passa-se então à análise da redação atual do art. 18, da Lei 8.821, de 1989.

2.2 O fim da progressividade de alíquotas do ITCD no Rio Grande do Sul

Como já referido, a Lei 13.337/09, alterou a redação do artigo 18, da Lei 8.821, de 1989, acabando com a progressividade do ITCD no Rio Grande do Sul, estipulando alíquotas fixas para a cobrança do referido imposto. Ou seja, independente do montante transferido em decorrência da morte, o contribuinte pagará o mesmo imposto.²³

Cabe referir, no entanto, que restou o limite de isenção do ITCD, previsto no artigo 7º, do inciso IX, da Lei Estadual. Contudo, isso não diminui os efeitos perversos da nova lei.

Para demonstrar do que está se falando, far-se-á uma tabela comparativa a respeito das alíquotas do ITCD, demonstrando o antes e o agora.

Antes		Agora	
Alíquotas	Valores Venais	Alíquotas	Valores Venais
Isento	Até R\$ 121.106,76	Isento	Até R\$ 121.106,76
1%	De R\$ 121.106,76 até R\$ 161.475,69	4%	Acima de 121.106,76
2%	De R\$ 161.475,69 até R\$ 201.844,61		
3%	De R\$ 201.844,61 até R\$ 242.213,53		
4%	De R\$ 242.213,53 até R\$ 262.392,23		
5%	De R\$ 262.392,23 até R\$ 282.582,45		
6%	De R\$ 282.582,45 até R\$ 302.761,15		
7%	De R\$ 302.761,15 até R\$ 322.951,37		
8%	Acima de R\$ 322.951,37		

Como se pode verificar, antes somente incidiria a alíquota de 4% a partir de um quinhão que constituísse uma base de cálculo no valor de R\$ 242.213,53. Hoje, a partir de R\$ 121.106,76, já haverá a incidência do imposto com a alíquota de 4%.

Logo, se alguém estava obrigado a recolher 1%, quando a base de cálculo do ITCD estivesse entre R\$ 121.106,76 e R\$ 161.475,69, com a nova lei recolherá o equivalente a 4%. Portanto, desembolsará uma quantia 300% mais elevada daquela a qual anteriormente desembolsaria.

Por outro lado, aquele contribuinte que estava submetido alíquota de 8% – quando a base de cálculo do ITCD fosse superior a R\$ 322.951,37 – com a nova lei pagará o equivalente a 4%, recolhendo metade do valor que recolheria anteriormente.

momento, não se tem mais notícias sobre o andamento do processo mencionado acima e que irá definir o rumo dessa controvérsia. Mas se pode dizer que, após o pedido de vistas do Ministro Eros Grau, as chances de o STF rever o posicionamento do TJRS, assim como o seu próprio posicionamento, são grandes, haja vista ter quatro votos favoráveis à progressividade do ITCD.

²³ Art. 18 – Na transmissão "causa mortis", a alíquota do imposto é 4% (quatro por cento).

Enfim, sem maiores delongas, pode-se afirmar que a nova lei fere ao mesmo tempo os princípios da capacidade contributiva, da igualdade substancial, da dignidade da pessoa humana e, portanto, fere o próprio modelo de estado ora vigente.

3 Síntese conclusiva

Como já salientado, a progressividade deve ser aplicada a todos os impostos independentemente da sua distinção (real ou pessoal), haja vista que essa classificação dos impostos obedece a um critério meramente pedagógico, pois serve muito mais para tentar explicar a natureza dos elementos da hipótese de incidência do que para estabelecer distinções constitucionais efetivas existentes entre os impostos.

Além disso, a aplicação da progressividade está baseada no princípio da capacidade contributiva que deve ser levado sempre em conta, com vistas a atingir outros princípios constitucionais.

Em verdade, a graduação de alíquotas de acordo com o valor venal dos bens adquiridos pelo contribuinte confere caráter pessoal a esse imposto. Com a sua supressão, o ITCD gaúcho passou a ser imposto de natureza real, e todos os contribuintes, independentemente da capacidade econômica, sujeitar-se-ão a uma mesma alíquota deste imposto.

Portanto, na lei anterior – em que pese entendimento doutrinário e jurisprudencial contrário – havia a observância dos princípios já mencionados e, mais do que isso, havia respeito ao denominado mínimo existencial.

Nota-se que o princípio de que o Estado deve buscar minimizar as desigualdades mediante uma tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva é realizado às avessas, isto é, as desigualdades não só são mantidas, como são intensificadas. Ou seja, o poder de tributar está sendo exercido de forma diametralmente oposta, pois a parcela da população que está na base da pirâmide econômica arcará com o ônus da desoneração fiscal que beneficia a parcela que está no polo oposto.

Por tudo o que foi dito, chega-se claramente à conclusão de que a nova lei é flagrantemente inconstitucional, sendo difícil entender como tenha sido aprovada em um momento em que o Supremo Tribunal Federal ainda está examinando o assunto e sinaliza no sentido de rever seu entendimento para garantir que o ITCD seja um tributo que observe o princípio da capacidade contributiva.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. Do sistema constitucional tributário. In: *Curso sobre teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Tribunal de Impostos e Taxas, 1975.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. por Mizabel Abreu Machado Diniz. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

- BARRETO, Aires Ferdinando. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.
- GONÇALVES, Antonio Manoel. Aliquota progressiva do IPTU: inconstitucionalidade. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, RT, ano 9, out./dez. 2001.
- MOSCHETTI, Franscesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad. de Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1976.