



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO PARA APLICAÇÃO DA
PROGRESSIVIDADE NAS ALÍQUOTAS DO ITBI

Michelle de Sena Campos

Rio de Janeiro
2018

MICHELLE DE SENA CAMPOS

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO PARA APLICAÇÃO DA
PROGRESSIVIDADE NAS ALÍQUOTAS DO ITBI

Monografia apresentada como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza. C. Fetzner

Nelson Carlos Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO PARA APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE NAS ALÍQUOTAS DO ITBI

Michelle de Sena Campos

Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Pós-graduanda pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (Emerj).

Resumo: Não existe previsão legal, tanto constitucional, quanto infraconstitucional, sobre a possibilidade da progressividade nas alíquotas do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos, o que acaba por onerar mais os que possuem renda inferior, tendo em vista que é aplicado uma alíquota única, para bases de cálculo variadas. Em busca do ideário de justiça fiscal, usando-se como instrumento de concretização dessa igualdade, a capacidade contributiva e a progressividade, se tornam elementos fundamentais para esse objetivo. O STF ao longo dos anos vem adotando entendimento que todos os tributos devem, sempre que possível, atender à capacidade contributiva do contribuinte, desconstruindo, portanto, a vedação da progressividade de alíquotas aos impostos, ditos de natureza real. Em 2013, no julgamento do RE nº 562.045-0/RS admitiu a progressividade de alíquota aplicada ao ITCMD, mesmo não havendo tal previsão normativa tanto na legislação constitucional, quanto na legislação infralegal. É aqui que se torna fundamental a utilização do raciocínio jurídico para emprego no ITBI.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Imposto de Transmissão de Bens móveis e imóveis. Princípio da Progressividade. Capacidade Contributiva.

Sumário: Introdução. 1. O Princípio da Igualdade e da Progressividade como instrumento de concretização do ideário de justiça. 2. Inquietudes doutrinárias acerca da aplicação da capacidade contributiva aos impostos de natureza pessoal e real 3. O emprego da Hermenêutica utilizada pelo STF ao longo dos anos. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Pretende-se com o trabalho, refletir quanto à possibilidade de aplicação da progressividade nas alíquotas do imposto de Transmissão *inter vivos* de bens Imóveis – ITBI - adotando-se como parâmetro a mudança de interpretação empregada pelo Supremo Tribunal Federal ao longo dos anos, culminando no julgamento do RE nº 562.045 do Rio Grande do Sul em que proferiu nova orientação entendendo pela possibilidade de aplicação da progressividade na alíquota do Imposto sobre transmissão *Causa mortis* e doação de

quaisquer bens e direitos – ITCMD, mesmo não possuindo previsão expressa em lei constitucional, quanto infraconstitucional.

No estado democrático de direito, quando se fala em igualdade e justiça também deve ser avaliada e empregada na questão tributária. Para se levar a efeito deve-se respeitar os mecanismos constitucionais da progressividade e capacidade contributiva do contribuinte.

Na Capacidade Contributiva propriamente dita, existe alongada discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da possibilidade ou não da aplicação da progressividade nas alíquotas aos impostos de natureza real, visto que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 expressamente declara que sempre que possível, os impostos de natureza pessoal terão progressividade de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

Sob tal aspecto, colaciona-se alguns julgados do STF demonstrando que desde 1999, a alta corte do país possui entendimento pela possibilidade de aplicação da progressividade a tributos diversos dos impostos, bem como a evolução da aplicação da técnica da progressividade no IPTU, no ITR e no IR que se deu sob a forma de emendas legislativas, mudança de entendimentos dos tribunais superiores, discussões doutrinárias e entendimento sumular.

Chega-se ao ponto central com a análise do julgado, RE nº 562.045, de 2013 sobre o ITCMD, em que o STF valendo-se de uma interpretação do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 dispôs que a capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, sejam esses classificados em pessoais ou reais, pois é possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, de modo que não há motivos para impedir a progressividade dos impostos reais.

O presente artigo consistirá no estudo dessa evolução e mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal, por intermédio de uma metodologia bibliográfica e qualitativa, analisando o debate existente na doutrina e jurisprudência acerca de uma arrecadação tributária mais justa.

1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DO IDEÁRIO DE JUSTIÇA

Na ótica dos direitos a uma sociedade mais justa e equânime, muito se debate sobre os aspectos políticos e jurídicos da Justiça Fiscal. A noção de justiça tributária variou muito segundo as épocas e as formas de tributação.

Segundo Baleeiro¹, "na consciência contemporânea de todos os povos civilizados a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva."

No entendimento de Carrazza² uma tributação justa é aquela que respeita os direitos fundamentais, estimula condutas que orientam o progresso do país, aplicando-se adequadamente o produto da arrecadação segundo as aptidões econômicas dos contribuintes.

Consta no artigo 1º, da Constituição Federal de 1988³ que o Brasil é uma República e por conta desse tipo de governo, sua essência é fundada na igualdade formal de seu povo. Na República não pode existir distinção entre poderosos e humildes, pois não existe classe dominante, tão pouco classes dominadas.

Nesta esteira, a tributação justa é aquela que respeita a igualdade. É necessário tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigalam, ou seja, o princípio da igualdade bloqueia o tratamento desuniforme às pessoas. Possui duplo objetivo que são de um lado propiciar as garantias individuais contra as perseguições, bem como afastar favoritismos.

O problema da desigualdade no âmbito tributário tem seus efeitos minimizados, também, pelo Princípio da Progressividade aplicada aos impostos, que serve de instrumento acompanhado do entrelaçamento com os outros princípios já discorridos, para que se consiga reduzir tais diferenças.

¹ BALEEIRO, apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário*. Capacidade Contributiva. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p.23.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.94.

³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 13 out.2017.

Sua origem, segundo as lições de Aliomar Baleeiro⁴ se deu na República Florentina dos séculos XV e XVI, quando Monsterquier defendeu a implantação desse tipo de imposto. No Brasil, o princípio da progressividade ingressou em nosso ordenamento jurídico somente na Constituição Federal de 1988.

Vislumbra-se aplicação obrigatória no Imposto sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza – artigo 153, § 2º da CRFB/88⁵ - e facultativa para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – art. 156, § 1º, incisos I e II e art. 184, § 4º, inciso II ambos da CRFB/88⁶.

As leis dos impostos progressivos criam os impostos *in abstracto* devendo estruturá-los de tal modo em que as alíquotas variem para mais à medida que foram aumentando as suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, maior haverá de ser a alíquota aplicável. Desta forma, aquele que tem maior renda ou patrimônio de maior valor arcará com aumento da carga tributária.

O parâmetro de referência para a variação da alíquota, normalmente, é a própria base de cálculo do tributo. Assim, as bases menores suportam alíquotas menores e as bases maiores suportam alíquotas maiores.

Com essa técnica surge a progressividade tributária, o que significa dizer que a tributação deve ser proporcional a riqueza de cada um respeitando o princípio da capacidade contributiva tributária. Os contribuintes que possuem maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem.

Vale ressaltar que progressividade não se confunde com proporcionalidade, já que esta não se mostra capaz de diferenciar os indivíduos de acordo com as suas forças econômicas. Um imposto é simplesmente proporcional quando sua alíquota não acompanha a base de cálculo, preservando-se sempre uniforme.

A proporcionalidade acaba penalizando o contribuinte de menor poder aquisitivo, pois a título de ilustração prática do raciocínio, quem ganha 10 e paga 1 sofrerá maior oneração do que quem ganha 100 e paga 10, utilizando somente alíquota de 10% sobre a base de cálculo. A distorção só é corrigida com a progressividade, ou seja, quem ganha 10

⁴ BALEEIRO, apud SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. *Revista da ESMape* - Escola Superior da Magistratura de Pernambuco. v. 6. n. 13, jan/jun.2001, p.47.

⁵ BRASIL, op. cit., nota 3.

⁶ Ibid.

paga, empregando-se alíquota de 10% e quem ganha 100 paga 30, adotando-se exemplificativamente alíquota de 30%. Vislumbra-se, portanto, a alteração da alíquota de 10% para 30% conforme a base de cálculo.

A técnica da progressividade tratada até então é a denominada progressividade fiscal, de existência obrigatória. No entanto, há outra progressividade, denominada extrafiscal que é aquela segundo o qual o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Explicito exemplo desta técnica é a previsão contida no artigo 156, § 1º, da Constituição Federal de 1988⁷, que diz que o IPTU terá suas alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade nos termos do plano diretor. Ou ainda, na forma do artigo 182, § 4º, inciso II do mesmo diploma legal, quando diz que as alíquotas poderão ser aumentadas progressivamente, à medida que o proprietário do imóvel urbano faz mau uso da propriedade, podendo chegar até mesmo em sua perda.

2. INQUIETUDES DOUTRINÁRIAS ACERCA DA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS DE NATUREZA PESSOAL E REAL

A expressão "Capacidade Contributiva" foi marcada pelo economista Von Lusti⁸. Aliomar Baleeiro⁹ destaca que ganhou contornos universais quando Adam Smith¹⁰ se apropriou da expressão em seu clássico, *A Riqueza das Nações*, em 1776. Sustentava, como concretização da justiça da imposição fiscal, que todos devessem contribuir para as despesas públicas "na razão de seus haveres".

A tributação orientada pela capacidade contributiva deriva diretamente dos direitos humanos. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹¹ de 1789 já a previa, ao estabelecer que a contribuição comum para os gastos públicos deve ser repartida de modo igual entre os cidadãos.

⁷ BRASIL, op.cit., nota 3.

⁸ CARRAZZA, op. cit., p.102.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.688.

¹⁰ SMITH, op. cit., p.18.

¹¹ Ibid., p.166.

Tal princípio, da mesma forma, advém da ideia de justiça fiscal. Desembrulha-se do princípio da igualdade e ajuda a realizar os ideais republicanos, que nada mais são do que o Estado exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem a sua própria subsistência.

Na Constituição Federal de 1988¹², a capacidade contributiva está estampada no art. 145, § 1º. A grande indagação que se faz é, tal expressão, SEMPRE QUE POSSÍVEL, diz respeito à observância do legislador infraconstitucional ao citado princípio ou diz respeito ao caráter pessoal dos impostos?

Sobre esta questão Ives Gandra¹³ sustenta que, "a melhor interpretação do mencionado dispositivo, não obstante sua impropriedade redacional, é no sentido de que a ressalva, sempre que possível, só diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplica no que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva"

Baleeiro¹⁴, analisando o dispositivo, leciona que "o constituinte impôs a regra a todos os casos, exceto àqueles em que o legislador ordinário se depare com a impossibilidade prática de submeter determinado tributo à personalização e à graduação pela capacidade econômica."

Ricardo Lobo Torres¹⁵, afirma que o princípio constitucional é dirigido ao legislador, que o concretizará sempre que possível, visto que existem impossibilidades fáticas, bem como políticas fiscais que deixam o legislador sem margem de liberdade para efetivação do referido princípio.

Coaduna-se ao entendimento de que não faz sentido um princípio constitucional tributário que se mostre meramente informativo da conduta do legislador. O Sistema Constitucional Tributário está de tal forma moldado em cima de garantias e limitações e essa interpretação destoa de todo o conjunto de normas que informam o Sistema Tributário, mesmo porque sempre será possível observar o imperativo comando do princípio em referência.

¹²BRASIL, op.cit., nota 3.

¹³MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p.76-78.

¹⁴BALEEIRO, op. cit., p.281.

¹⁵TORRES, op.cit., p.321.

Sobre a dicotomia entre impostos reais e pessoais, destaca-se valiosa lição de Geraldo Ataliba¹⁶:

são impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência 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 hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; (...) São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. (...) o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo[...].

Contrário a essa classificação, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷ aduz que é atitude falha separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre pessoas, e reais quando incidirem sobre as coisas, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atingirá o proprietário independente da coisa, em face do vínculo *ambulat cum dominus*, consignando que a coisa acompanha o dono.

No mesmo sentido, o professor Hugo de Brito Machado¹⁸ assevera que “não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser intensamente aplicado em relação a eles.”

Entretanto tal classificação vem perdendo força desde a aprovação da Emenda Constitucional nº 29, de 2000¹⁹ em que alterou o artigo 156 da Constituição Federal de 1988²⁰, prevendo a progressividade da alíquota para o IPTU, imposto esse classificado como de natureza real.

Outrossim, posteriormente, com o julgamento proferido pelo plenário do STF do RE nº 562.045-0/RS²¹ em que entendeu ser possível a progressividade de alíquotas do ITCMD, também classificado como imposto de natureza real.

¹⁶ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 141-142.

¹⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.51.

¹⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 76.

¹⁹BRASIL. *Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000*. < Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 14 abr.2018.

²⁰BRASIL, op. cit., nota 3.

²¹Idem. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 562.045-0/RS*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 13 out.2017.

Naquela oportunidade, como muito bem colocado no voto proferido pela então ministra Ellen Graice²², os impostos de natureza real também admitem personalização. Ilustra como exemplo, o caso do IPTU, no qual admite que pessoas acometidas com doenças graves sejam dispensadas e/ou tenham reduzidos o valor do seu imposto.

Além disso, quando o artigo 145 da Constituição Federal de 1988²³, preceitua que “os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, não significa dizer que estaria vedando-se a progressividade para impostos que, doutrinariamente, são conceituados como de natureza real.

3. O EMPREGO DA HERMENÊUTICA UTILIZADA PELO STF AO LONGO DOS ANOS

Ao longo dos anos, o STF vem paulatinamente aplicando o princípio da capacidade contributiva aos tributos. Veja que em 01.12.1995, no julgamento do AI-AgR nº 170.271²⁴, de relatoria do então ministro Ilmar Galvão, o STF entendeu pela possibilidade de aplicação da progressividade. No caso concreto, discutia-se a taxa judiciária fixada pela Lei estadual nº 4.952/85 que estipulou percentual progressivo para o cálculo. Destaca-se a ementa:

TRIBUTÁRIO. TAXA JUDICIÁRIA. LEI PAULISTA Nº 4.952/85, QUE ESTIPULOU, PARA O RESPECTIVO CALCULO, O PERCENTUAL DE 1% (UM POR CENTO) ATÉ O VALOR DE 1.500 SALÁRIOS MÍNIMOS, MAIS 0,5% (MEIO POR CENTO) SOBRE O QUE EXCEDER, CONSIDERADO COMO BASE DE CALCULO, O VALOR DA CONDENAÇÃO, DEVIDAMENTE CORRIGIDO. ALEGADA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LIVRE ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO E DA LEGALIDADE. Irresignação improcedente. No primeiro caso por tratar-se de tributo instituído com observância do princípio da progressividade, considerado o valor econômico da causa [...] agravo regimental improvido.

Ainda em 1999, o STF no julgamento do RE nº 232.393²⁵, de relatoria do então ministro Carlos Velloso, proferiu decisão considerando hipótese de graduação da taxa de lixo mediante a divisão do custo do serviço pela dimensão das áreas construídas dos imóveis beneficiados. Veja-se o voto do relator:

²²BRASIL, op. cit., nota 21.

²³BRASIL, op. cit., nota 3.

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI AgR nº 170.271. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279653>>. Acesso em 03 jul.2018.

²⁵VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p.353.

Deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída será maior do que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.

Seguidamente, em 09.05.2000, no julgamento do RE-Agr nº 216.259/CE²⁶, de relatoria do Ministro relator Celso de Melo, novamente foi objeto de exame a taxa de polícia – Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) - deixou assente a Suprema corte que:

A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, inocorrendo, em conseqüência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia [...]

Antes da Emenda Constitucional nº 20/2000, o STF no RE nº 153.771²⁷ declarou ser IPTU progressivo inconstitucional em virtude de considerá-lo um imposto real, e por conta disso, incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte.

IPTU. Progressividade. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º.

Já no julgamento do RE nº 423.758²⁸, após a citada Emenda Constitucional nº 29/2000²⁹, no que diz respeito a progressividade do IPTU, o Ministro Marco Aurélio votou

²⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 216.259*. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28216259%2E+OU+216259%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/ydedwzsh>>. Acesso em: 14 abr.2018.

²⁷Idem. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 153771*. Relator: Ministro Carlos Veloso. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28153771%2E+OU+153771%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/zvp4o8t>>. Acesso em: 05 mar.2018.

²⁸Idem. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 423768*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28423678%2E+OU+423678%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/hgqw4a2>>. Acesso em: 05 mar.2018.

pela validade da lei em discussão, concluindo por uma interpretação sistemática da Constituição Federal, conferindo a possibilidade da progressividade.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.

Ulteriormente, no julgamento da ADI nº 453-1³⁰, em 16.03.2007, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, que julgou improcedente a ação declarando constitucional a cobrança da taxa de fiscalização da CVM para os auditores independentes, cuja norma estabeleceu valores específicos de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Destaca-se a ementa:

ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. 4. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. 5. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela comissão de valores mobiliários, nos termos da lei 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente.

O ITCMD está previsto no artigo 155, §1º, incisos I ao IV, da Constituição Federal de 1988³¹. Tanto a legislação constitucional, quanto o Código Tributário Nacional são silentes quanto a possibilidade de aplicação da progressividade da alíquota no referido imposto. Considerando tal circunstância, aliada a parte da doutrina entender ter o imposto natureza real, o STF possuía até 2013, entendimento desfavorável a aplicação da técnica da progressividade.

Ocorre que, em 06.02.2013, ao julgar o RE nº 562.045³², de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, com repercussão geral reconhecida, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, decidiu pela constitucionalidade do artigo 18 da

²⁹BRASIL, op. cit., nota 19.

³⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 453-1*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em: 03 jul.2018.

³¹BRASIL, op. cit., nota 3.

³²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCALA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+adj2+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/ayssak>>. Acesso em: 14 abr.2018.

Lei Estadual nº 8.821/89³³, não ensejando ofensa ao § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988³⁴.

O julgamento não foi unânime tendo sido vencido o relator e o ministro Marco Aurélio. Todavia, pela maioria dos ministros, pode haver sim, a aplicação da progressividade nas alíquotas dos impostos classificados na doutrina como de natureza real.

Já no caso do ITBI, o STF entende que por ser imposto de natureza real, ou seja, grava uma riqueza considerada em si, e não as circunstâncias pessoais do seu titular, não se presta a progressividade. Um exemplo disso é o julgamento, em 09.05.2000, do RE nº 259.339/SP³⁵. Destaca-se:

[...] L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito.

O ministro entendeu que se o § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal de 1988³⁶ tivesse parado na expressão “segundo a capacidade econômica do contribuinte”, haveria margem para se entender que a celeuma abriria espaço para se considerar a prevalência da justiça social e do Princípio da Autonomia Municipal reconhecendo a admissão da progressividade. Todavia o referido artigo não para aí, prossegue explicitamente dizendo que deve-se ter em conta, sempre que possível, o caráter pessoal dos impostos graduados pela capacidade econômica do contribuinte.

Para o Ministro parece claro que a capacidade contributiva a tomar como critério de graduação do imposto é a capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte. Diante disso, comunga da tese dos doutrinadores Roque e Elizabeth Carrazza de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção absoluta – *juris et de jure* – de capacidade contributiva.

³³BRASIL. *Lei Estadual nº 8.821, 27 de janeiro de 1989*. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>>. Acesso em: 05 out.2018.

³⁴BRASIL, op. cit., nota 3.

³⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 259.339*. Relator: Ministro Sepulveda Pertence. Disponível em: <<http://stf.jus.br/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28RE%2ESCALA%2E+E+259339%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+259339%2EACMS%2E%29%base=baseAcordao&url=http://tinyurl.com/oqq6g8v>>. Acesso em: 14 abr.2018.

³⁶BRASIL, op.cit., nota 3.

Em que pese tais orientações, discorda-se visto que assim prevalecendo-se fere de morte todo o ideário de justiça fiscal apreciada pelo legislador constitucional, na medida em que privilegia com isso a proporcionalidade, técnica altamente prejudicial àqueles que possuem menor capacidade contributiva.

O entendimento de que não pode haver progressividade da alíquota do ITBI, por ser um imposto classificado como de natureza real não se socorre, pois tal classificação não se sustenta cientificamente. Sempre se tributa uma pessoa relativamente ao bem que ela possui, pois a riqueza da pessoa sempre é representada por seus bens. Mesmo no imposto sobre a renda são bens do contribuinte que são tributados, e no caso sua renda também é um bem; portanto, também de natureza real.

Veja-se o que diz o doutrinador Sacha Calmon³⁷, a respeito do tema:

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

Aliado a isso, é perfeitamente possível transportar para o ITBI os argumentos de Sacha Calmon³⁸, quando o doutrinador entende que o IPTU não possui natureza de imposto real. Além de basear-se no argumento discorrido no parágrafo acima, ele elenca que inexistente no direito brasileiro disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário, pelo contrário, prestigia a pessoalidade na forma do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988.

A progressividade do ITBI foi tida como inconstitucional em 2003, com a edição da Súmula 656 do STF³⁹ com a lógica de não se aplicar aos impostos reais o princípio da capacidade contributiva.

Com a mudança jurisprudencial advinda com a decisão no RE nº 562.045-RS⁴⁰ esvaiu-se os argumentos ensejadores de tal súmula, pois para o cálculo do ITBI, assim como ocorre com o IPTU, pode ser levado em conta as características do imóvel, como por

³⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.82

³⁸Idem. *Comentários a constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 593.

³⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 656*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 14 abr.2018.

⁴⁰BRASIL, op. cit., nota 21.

exemplo, sua dimensão, sua localização, o luxo, etc. Podendo, portanto, haver alíquotas diferenciadas, conforme os imóveis sejam mais ou menos valiosos, bem como, sua localização e uso do imóvel.

CONCLUSÃO

A capacidade contributiva estabelece os critérios fundamentais da tributação. No ordenamento brasileiro, tem caráter imperativo a ser aplicado a todas as espécies tributárias, independentemente da classificação na qual estejam inseridas para que seja perseguido o objetivo constitucional da igualdade tributária.

Por muitos anos o STF entendeu não ser possível a aplicação da progressividade de alíquotas para os impostos de caráter real, isto é, impostos que levam em consideração, para o cálculo, apenas os bens sujeitos à tributação. Entendia-se que a técnica da progressividade apenas harmonizar-se-ia com impostos de caráter pessoal, visto que não levam em conta o bem em si, mas sim, as características individuais do contribuinte. E ainda, ter-se-ia incidência permitida, se a autorização estivesse expressamente prevista na Constituição Federal.

Todavia, a mudança de posicionamento adotado pelo STF em 2013, ao proferir acórdão no RE nº 562.045/RS, foi pela admissão, pela primeira vez, da aplicação da técnica da progressividade nas alíquotas do imposto sobre a transmissão de bens causa mortis e doação – ITCMD.

A reviravolta jurisprudencial ao reconhecer e determinar a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD, fragilizou toda a argumentação defensiva até então adotada pela Suprema Corte, pois o ITCMD é um imposto classificado pela doutrina como de natureza real, cuja previsão de progressividade não consta no texto da Constituição Federal de 1988. Então, porque não aplicar o mesmo entendimento ao ITBI? Tendo em vista que possui a mesma classificação doutrinária, considerado-o imposto real.

Adotando-se o raciocínio desenvolvido, entende-se que suas alíquotas podem ser perfeitamente progressivas de acordo com o valor do bem, tendo em conta que o contribuinte que adquire o bem com valor X possui capacidade financeira superior àquele que adquire o bem de valor 2x.

É possível constatar, diante de todo o exposto, que a capacidade contributiva do contribuinte há de ser examinada sobre os mais diversos ângulos, inclusive, o valor, em si, do imóvel. Essa premissa deve nortear a solução dos conflitos de interesse ligados à disciplina da progressividade, buscando-se com isso, alcançar o objetivo da República previsto no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, como a existência de uma sociedade livre, justa e solidária.

Ante o exposto, percebe-se que, dada a real similitude entre o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortise* Doação – ITCMD – e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI – eles devem ser tratados de forma semelhante. Assim sendo, defende-se que se ao ITCMD é dado a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem, o mesmo deve ocorrer em relação ao ITBI, visto tratarem-se de impostos semelhantes em sua essência.

Admitir tal progressividade também fará com que se diminua os chamados ‘contratos de gaveta’, ou seja, aqueles contratos em que o imóvel é transferido para terceiro, sem, entretanto, registrar-se tal transferência junto ao Cartório de Registro de Imóveis competente. Tal expediente se dá, na maioria das vezes, com a finalidade de minimizar os custos.

E ainda, a progressividade também pode servir de estímulo, aquecendo o mercado imobiliário, promovendo o incremento da arrecadação proveniente de receitas próprias, já que estas constituem fontes primordiais para o custeio de despesas e de investimentos necessários ao atendimento das demandas públicas no âmbito municipal.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 04 dez.2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 13 out.2017.

_____. *Emenda Constitucional nº 29, de 13 setembro de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em 14 abr.2018.

_____. *Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12514.htm> Acesso em 03 jul.2018.

_____. *Lei estadual nº 8.821, 27 de janeiro de 1989*. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>> Acesso em 05 out.2018

_____. *Lei Complementar nº 7, de 30 de dezembro de 2002*. Disponível em: <<http://www.legislador.com.br/legisladorWEB.ASP?WCI=LeiTexto&ID=19&inEspecieLei=2&nrLei=7&aaLei=2002&dsVerbete=>>> Acesso em 03 jul.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 453-1*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409732>>. Acesso em 03 jul.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4697/DF*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>>. Acesso em 03 jul.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *AI AgR nº 170.271*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279653>>. Acesso em 03 jul.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 917594*. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9957772>> Acesso em 05 out.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 153771*. Relator: Ministro Carlos Veloso. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28153771%2EENUME%2E+OU+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zvp4o8t>> Acesso em 05 mar.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 216.259*. Relator: Ministro Celso de Melo. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2821>>

6259%2ENUME%2E+OU+216259%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ydedwzsh>. Acesso em 14 abr.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE n° 259.339*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+259339%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+259339%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oqq6g8v>>. Acesso em 14.abr.2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE n° 423768*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28423768%2ENUME%2E+OU+423768%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hgqw4a2>>. Acesso em 05 mar.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE n° 562.045-0/RS*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 13 out.2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários a Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: RT, 2004.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva, conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária. Da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.