

Aplicação de Alíquotas Progressivas ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis — ITBI

Tax Rates of Application to Progressive Tax on Real Estate Transmission — ITBI

HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS¹

Juiz Federal, Líder de Grupo de Pesquisa — CNPq “Política e Tributação: Aspectos Materiais e Processuais”, Professor da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco, Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado), Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa, Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa — (Equivalência).

LUIS FELIPE MONTEIRO VELOSO DA SILVEIRA

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

RESUMO: O trabalho desenvolvido seguiu os preceitos do estudo exploratório, por meio de uma pesquisa bibliográfica, no qual se verificou que o princípio da capacidade contributiva possui íntima relação com o princípio da igualdade; trata-se de um subprincípio derivado do princípio isonômico. Esse princípio tributário pode se manifestar de diversas formas, porém a melhor maneira para atingir a igualdade material é por meio da aplicação do critério da progressividade, tendo em vista a atual situação do Brasil, um país estratificado, desigual e com péssima distribuição de renda, onde a maioria do capital gira na mão de poucos. O direito tributário torna-se, assim, uma ferramenta hábil para atuar na redistribuição da renda, pois, com a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos, podemos alcançar uma justiça fiscal, exigindo mais daqueles que possuem maior capacidade econômica, observando sempre o critério da razoabilidade, evitando que se institua um imposto com efeito de confisco.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade contributiva; igualdade; progressividade; impostos reais; ITBI.

ABSTRACT: The work followed the precepts of the exploratory study through a literature search, which revealed that the principle of capacity to pay has a close relationship with the principle of equality, it is a derivative of subprinciple isonomic principle. This tax principle can manifest in many ways, however, the best way to achieve material equality is by applying the principle of progressive improvement, given Brazil's current situation, a stratified country, uneven and unequal income distribution, where most of the capital rotates in the hands of a few. The Tax Law becomes a clever tool to

1 Orcid: <<https://orcid.org/0000-0001-6162-7024>>.

work in the redistribution of income because, by applying progressive tax rates to taxes can achieve tax justice, demanding more from those who have greater economic capacity, always observing the criterion of reasonableness, preventing establish a tax with the purpose of confiscation.

KEYWORDS: Capacity to pay; equal; progressiveness; property taxes; ITBI.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Capacidade contributiva como princípio tributário: o Estado e os princípios; 1.1 Princípio da capacidade contributiva em nosso ordenamento jurídico; 1.2 Relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade; 1.3 Evolução histórica do princípio da capacidade contributiva e sua relação com os impostos transmissivos; 2 Progressividade como forma de viabilização do princípio da capacidade contributiva; 2.1 Considerações doutrinárias sobre a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos; 2.2 A Constituição Federal e a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais; 2.2.1 Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU; 2.2.2 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR; 3 Novo entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio da capacidade contributiva e possibilidade da progressividade no ITCMD: o julgado RE 562045/RS; 3.1 Aplicação extensiva ao ITBI e possibilidade de revogação da Súmula nº 656 do STF; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

Um dos principais problemas da sociedade brasileira no século XXI está na má distribuição de renda. Vemos cotidianamente reflexos das desigualdades sociais, por exemplo, a violência nas grandes metrópoles, a guerra do tráfico de armas e drogas nas periferias, péssimas condições das escolas públicas, milhares de pessoas que sequer possuem uma casa para morar, ou vivem em condições degradantes nas palafitas, nas encostas dos morros, sem o mínimo necessário para viver dignamente.

Em um país populoso como o Brasil, o governo sempre enfrentará muitas dificuldades para sanar tais problemas sociais, mesmo com a elevada carga tributária enfrentada pelo brasileiro no século XXI e a visão social da atual gestão, em instituir programas sociais para reequilibrar essa balança desfavorável. Podemos notar que boa parcela da “classe C”, aquela com menores condições, pode sair da linha da pobreza, porém ainda vemos ainda uma quantidade considerável da nação sofrendo sem o devido auxílio governamental.

Ao se falar em tributação, poderíamos compreender que essa fonte de recursos estatais vem para agravar esse paradigma, porém a tributação pode ser utilizada de forma menos gravosa, buscando sempre uma justiça fiscal, para que o contribuinte deixe de ver o imposto como um sinônimo de confisco, mas sim como de uma obrigação necessária e dentro das suas possibilidades de contribuir.

No primeiro momento, abordaremos os conceitos de capacidade contributiva e do princípio da igualdade, como esses princípios estão intimamente

ligados para solucionar o problema da alta carga tributária. Apresentando como devem ser tributadas pessoas que possuem diferentes capacidades contributivas e se a aplicação de um mesmo imposto de forma mais onerosa para um deles fere ou não a igualdade.

Veremos também a evolução histórica do princípio da capacidade contributiva e a relação com os impostos transmissivos. Analisando minuciosamente os artigos das primeiras constituições brasileiras, verificando como era interpretada a norma, quanto à possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas para este tipo de imposto e à mudança frequente de competência para instituí-los.

Após, passaremos a analisar a progressividade como forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva, mostrando a diferenciação entre a proporcionalidade e indicando o posicionamento dos principais autores em indicar a melhor forma para alcançar uma justiça fiscal, qual dos critérios, portanto, servirá para auxiliar na redistribuição de renda no país.

Ainda veremos como a progressividade é aplicada em nossa Constituição, principalmente na grande polêmica doutrinária sobre a aplicação sobre os impostos ditos “reais”. Boa parte da doutrina considera inconstitucional sua aplicação, mas novas correntes surgem para formar o conflito de ideias, esta reforçada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituiu a progressividade ao Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU.

Apresentaremos, ainda, a recente decisão do Supremo Tribunal Federal, que versou sobre a aplicação da progressividade ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, apontando o debate dos ministros sobre o julgado, mostrando o posicionamento de cada um deles, indicando os principais pontos dos votos que culminaram para a constitucionalidade da progressividade a mais um imposto real.

Por fim, veremos a implicação do novo entendimento do legislativo com a EC 29/2000, bem como a decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 562045/RS na aplicação de alíquotas do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI e constitucionalidade da Súmula nº 656 do Supremo Tribunal Federal que versa sobre o tema.

O trabalho foi desenvolvido seguindo os preceitos do estudo exploratório, por meio de uma pesquisa bibliográfica, por meio da rede mundial de computadores. Também foram consultados livros específicos sobre o tema, além dos antigos e atuais doutrinadores clássicos tributários. Dessa forma, a proposta consiste em analisar o conteúdo do conceito de capacidade contributiva e suas implicações no direito tributário, tendo em vista a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais.

1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO: O ESTADO E OS PRINCÍPIOS

Podemos dizer que o Estado é um conjunto que tem por finalidade a regulamentação das relações sociais entre seus membros. Conforme José Afonso da Silva², “constitui-se de quatro elementos essenciais: um *poder soberano* de um *povo* situado num determinado *território* com certas *finalidades*”.

O objetivo do Estado é o bem comum, logo o organismo estatal deve garantir uma proteção à sua comunidade estatal. Nesse sentido, o Estado institui, em sua Carta Magna, o que deve ser garantido aos seus entes, por exemplo: saúde, educação, emprego, segurança, justiça, entre outros.

Surge assim o tributo, como forma de cumprimento das obrigações visando garantir o bem comum, pois, para garanti-lo, o Estado deve administrar os custos, sendo estes frutos de receitas originárias ou derivadas. As primeiras serão aquelas financiadas pelo próprio Estado; a segunda, quando o Estado administra uma receita oriunda de fontes diversas.

Existem vários meios de o Estado arrecadar fundos para garantir a atividade nas suas diversas funções, sejam pelos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições (sociais, interventivas, interesse de categorias profissionais ou econômicas e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública). Para Regina Helena Costa³, esta é a chamada teoria “pentapartite” ou “quimpartite” dos tributos, consagrada pela nossa Constituição Federal, porém alguns autores divergem quanto às espécies de tributo. Outra corrente da doutrina entende que são apenas três formas de tributo: impostos, taxas e contribuição de melhoria, sendo as outras duas, apenas, variações dessas três.

Por intermédio dos tributos – forma derivada de receita –, o Estado exige, coercitivamente, aos membros da sociedade, o pagamento de determinadas quantias com objetivo de arrecadar o necessário para o financiamento de seus gastos. Com relação aos impostos, não é visível ao contribuinte a contraprestação do Estado, diferentemente do que ocorre com as taxas.

Em praticamente todas as Constituições democráticas podemos encontrar um rol dos direitos fundamentais e dos direitos de liberdade. Algumas se diferenciam de acordo com a interpretação ou a sua formulação. A Constituição brasileira de 1988 é conhecida como “Constituição Cidadã”, justamente por inovar na forma de apresentar a importância dos direitos e garantias fundamentais. Essas garantias são de alta relevância para o ordenamento constitucional, pois são as normas de maior valor, por isso cláusulas que defendem o conteúdo

2 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 89-90.

3 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 129.

de um desses princípios são consideradas pétreas; portanto, são as normas que servem de base para a lei maior, desta feita são irrevogáveis.

Conforme Roque Antônio Carrazza⁴, vários filósofos possuíam uma definição para a palavra “princípio”. Para Platão, podia ser entendida como o “fundamento do raciocínio”, enquanto Aristóteles via como “a premissa maior de uma demonstração”. Já Kant entendia que princípio é “toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo”.

A palavra “princípio” vem do latim *principium, principii*, que significa “começo” ou “origem”; podemos entender o princípio no estudo do Direito como uma base, aquilo que vem para sustentar todo o pensamento ali existente. Portanto, os princípios são as normas superiores, aquelas que estão ligadas intrinsecamente ao próprio sistema jurídico, servindo de sustentação para o que se pretende com o este.

Complementa o referido autor⁵:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de um modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Para Hélio Campos⁶, o conceito de princípio é “o momento em que algo tem origem. É o começo, a causa primária, o elemento predominante na constituição de um corpo orgânico”.

No sistema jurídico tributário, podemos separar os princípios como gerais ou específicos. Os primeiros podem ser encontrados em todo o ordenamento jurídico, pois são aqueles difundidos nas garantias fundamentais pregadas na Constituição Federal, tais como isonomia, ampla defesa, devido processo legal, igualdade, legalidade, segurança jurídica, entre outros.

Como bem escreve Paulo de Barros Carvalho⁷:

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

4 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 27.

5 *Ibidem*, p. 29.

6 CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. *O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária*. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos, 2011. p. 70.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 154.

Quando falamos em princípios específicos, nos referimos aos que caracterizam a legislação tributária; são desdobramentos de alguns princípios gerais, possuindo total interligação entre eles. São alguns dos princípios específicos a anterioridade do exercício, a anterioridade nonagesimal, a uniformidade geográfica, a irretroatividade, a proibição de tributo com efeito de confisco, entre outros. Contudo, cabe destacar o princípio da capacidade contributiva, que será base deste estudo, bem como a relação com os demais princípios constitucionais.

1.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO

Para Regina Helena Costa⁸, o princípio da capacidade contributiva significa “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”. A mesma autora⁹ entende que o princípio da capacidade contributiva pode ser compreendido em dois sentidos distintos, são eles: em absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. Vejamos a distinção.

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitui numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Dessa forma restringirá legislativamente aos fatos que não são reveladores de alguma riqueza, como ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁰, que entende sobre capacidade contributiva absoluta como “fatos que ostentem signos de riqueza”.

Continua Regina Helena Costa:

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.

8 COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 94.

9 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 173.

Nesse sentido leciona Paulo de Barros Carvalho¹¹, sobre a capacidade contributiva subjetiva, no qual trata conceitualmente como “repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuem de acordo com o tamanho econômico do evento”.

A importância da aplicação do princípio da capacidade contributiva se dá para garantir o mínimo vital, ou seja, uma quantidade de riqueza mínima que propicie ao sujeito passivo, ora contribuinte, uma vida digna. Para isso, a graduação dos impostos servirá para garantir o princípio da capacidade contributiva.

Conforme os ensinamentos de Regina Helena Costa¹², “podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.

1.2 RELAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

A igualdade consiste no princípio mais relevante do ordenamento jurídico. Ao nos perguntar sobre o que significa igualdade, lembramo-nos da célebre frase “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, referindo-nos ao *caput* do art. 5º da Constituição Federal. Porém, a definição desse princípio vai além desse breve conceito.

A missão do Estado é salvaguardar a plena igualdade dos seus cidadãos, principalmente ao se falar em liberdades individuais e direitos fundamentais. As liberdades devem ser proporcionadas a todos de uma maneira igualitária, portanto, as discriminações com base na raça, no sexo ou na religião são inadmissíveis.

A proibição de desigualdade (art. 150, II, da Constituição Federal) pode se expressar de duas formas: a primeira está na proibição de privilégios odiosos¹³; a segunda está na proibição de discriminação fiscal¹⁴.

11 Idem, p. 173.

12 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

13 “Conseqüentemente a proibição de privilégios fiscais odiosos é uma das *garantias da liberdade*. Embora atue contra as desigualdades na consideração da capacidade contributiva, do custo/benefício ou do desenvolvimento econômico, isto é, na defesa dos princípios vinculados às ideias de justiça e utilidade, a proibição constitucional visa proteger sobretudo os *iguais direitos da liberdade* (art. 5º, *caput*), que seriam afinal atingidos pelo *privilegium odiosum* e pela desigual repartição da carga tributária.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 79)

14 “As discriminações fiscais odiosas são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discrimine desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos do contribuinte, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF, caindo sob a vedação do art. 150, II.” (Idem, p. 82)

Relevante ensinamento nos apresentou Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵ em seu livro *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, ao proferir que:

O princípio da igualdade interdita o tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais.

No âmbito tributário, cumpre destacar o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁶ sobre o princípio da igualdade e a referência com ao consagrado princípio da capacidade contributiva:

Sucede que o princípio da igualdade é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade. Assim sendo, só será proibida a desigualdade na apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social, hipótese em que estará ferida a liberdade alheia.

Semelhante ensinamento foi apresentado por Thomas Fleiner-Gerster¹⁷, ao estudar a doutrina elaborada por John Rawls. Vejamos:

Os princípios da igualdade, da diferença e da abertura, enunciado por Rawls, em última instância não passam de uma retórica vazia de significado, caso não sejam completados pelo princípio da responsabilidade e da solidariedade. De fato, toda ordem estatal pressupõe um mínimo de solidariedade e de sentido de responsabilidade. Aquele que considera o Estado apenas como uma vaca leiteira da qual se deve tirar o máximo de proveito, que não vê o Estado senão como um instrumento que lhe fornece o espaço e as condições para sua inescrupulosa sede de lucros, contribui, no final das contas, para a desagregação do Estado e para sua destruição.

De acordo com essa visão, a desigualdade só será inconstitucional quando não conduzir ao crescimento econômico do país e à redistribuição da renda nacional, e também nas hipóteses em que discriminar em razão de raça, cor, religião ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva.

Vejamos o exemplo dado por Luciano Amaro¹⁸:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou dele ser excluídas.

15 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 12.

16 TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 78.

17 FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 644.

18 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 159.

Dessa forma, o princípio está direcionado ao aplicador da lei, para que este não diferencie as pessoas, no intuito de conferir garantias aos indivíduos. Podemos diferenciar a ideia de igualdade em diferentes sentidos, pois, quando nos referimos ao sentido formal, desejamos o tratamento igual entre todos os indivíduos, proporcionando o mesmo acesso aos bens da vida.

Já quando nos deparamos com a igualdade em seu sentido material, no momento em que o legislador considera as desigualdades concretas existentes na sociedade, nesse sentido passa a tratar de modo dessemelhante situações desiguais. Como leciona Regina Helena Costa¹⁹, “o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça”.

Inegável a relação posta em questão, pois podemos notar que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva estão intimamente ligados. Deverão, pois, ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que tiverem riquezas diferentes, ou seja, diferentes capacidades de contribuir. O conceito do princípio da capacidade contributiva alinha-se ao conceito de igualdade formal de maneira que parece ser o mesmo.

Continua Regina Helena Costa²⁰ sobre a relação entre esses princípios:

A graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos soa legítima, conformando-se aos ditames do princípio da isonomia. [...] Clássica é a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade ou a de que é a manifestação ou a aplicação deste no campo tributário.

O mesmo entendimento possui Luciano Amaro²¹. O mestre entende que:

O postulado em exame (princípio da capacidade contributiva) “avizinha-se” do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Continua o referido autor²² dando um exemplo bem peculiar sobre a relação desses princípios, Vejamos:

19 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 76.

20 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 38.

21 AMARO, Luciano. Op. cit., p. 164.

22 Idem, p. 165.

O princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito a não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva. Os autores, porém, geralmente sustentam que a igualdade absorve a capacidade contributiva, sob a crítica de Marco Aurélio Greco, que antepõe o princípio da capacidade contributiva ao da igualdade.

1.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM OS IMPOSTOS TRANSMISSIVOS

O princípio da capacidade contributiva adentrou em nosso ordenamento tributário através da Constituição Imperial de 1824, em seu art. 179, XV, influenciada pelas ideias de Adam Smith. Vejamos a redação constitucional:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:

[...]

XV – Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do estado em proporção dos seus haveres.

A referida redação foi alvo de comentários entre os tributaristas da época, como Pimenta Bueno²³, no qual afirmava que “todas as classes da sociedade, todas as espécies de bens, todas as fortunas devem concorrer proporcionalmente para as necessidades e serviços sociais, pois que são de interesse comum e aproveitam a todos”.

A primeira Constituição Republicana brasileira trouxe consigo a repartição e receitas tributárias entre a União e os Estados-Membros, ficando a cargo destes, conforme art. 9º, nº 3, a competência exclusiva para a imposição do imposto sobre transmissão de propriedade. Ressalta-se que não houve distinção entre o Imposto sobre Transmissão de Bens imóveis – ITBI e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD sob a ótica da Carta Magna de 1891.

Art. 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

[...]

23 BUENO, José Antônio Pimenta. *Direito público brasileiro e análise da Constituição do Império*. Rio de Janeiro: Ministério da Justiça e Negócios Interiores, 1958. p. 413 apud ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 159.

3º sobre transmissão de propriedade;

[...]

A Constituição de 1934 foi a primeira que apresentou a dicotomia entre impostos *causa mortis* e *inter vivos*; contudo, manteve a competência privativa dos Estados-Membros para impor o imposto sobre transmissão de propriedade. A presente Carta solucionou o conflito de competência que havia na Constituição de 1891, já bastante discutido no STF naquela época, apresentando, em seu art. 8º, § 4º, a competência entre os Estados.

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

[...]

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

[...]

§ 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos, cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

A Constituição de 1934 também inovou quanto à aplicação da progressividade nas transmissões de bens por herança ou legado, conforme disposto em seu art. 128, com a seguinte redação: “Art. 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado”.

O princípio da capacidade contributiva reaparece no art. 202 da Constituição de 1946 com a seguinte redação: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O texto constitucional de 1946 é bastante semelhante com o teor do atual art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988. Porém, não levanta dúvidas quanto à possibilidade de graduação a todos os impostos, o que revela a falha interpretativa dos doutrinadores que se opõem à aplicação da capacidade contributiva aos impostos reais instituídos em nossa atual carta.

Conforme Regina Helena Costa²⁴:

24 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 87.

A cláusula, sempre que possível presente em ambos os textos, parece despicienda, porque o Direito só atua no campo da possibilidade. Entretanto, tal cláusula pode conduzir ao equívoco de se afirmar que ficará à discrição do legislador infraconstitucional a observância ou não do citado princípio. É isto se deve, em boa parte, pela localização topográfica da mesma no dispositivo da Constituição vigente.

Como apresenta a autora²⁵, o art. 202 revelou diálogos sobre o tema na época. Vejamos:

Os comentaristas do mencionado texto fundamental divergiram profundamente acerca da inteligência do preceito. Assim, para Themístocles Brandão Cavalcanti, o sentido da norma era “individualizar o imposto, atribuindo-lhe uma função política e colocando o critério fiscal sob a influência preponderante de sua repercussão no terreno social, subordinando o seu *quantum* à capacidade econômica do contribuinte”. Já para Alcino Pinto Falcão, o dispositivo era um verdadeiro “idiotismo”.

Ainda na Carta Constitucional de 1946, em seu art. 15, apresenta uma imunidade para aqueles de capacidade econômica restrita quanto aos impostos de consumo, muito embora textualmente apresentada de forma incorreta pelo legislador constituinte como “isentos”. Vejamos:

Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

§ 1º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Em 1961, através da Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, a Constituição de 1946 foi alterada, passando o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos* para a competência dos municípios.

O princípio da capacidade contributiva é ignorado com a Emenda nº 18, de 01.12.1965, editada no período da ditadura militar, muito embora se entenda que ainda possuía eficácia, conforme entendimento do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Aliomar Baleeiro²⁶, pois o princípio poderia ser deduzido de outras normas constitucionais, configurando-se como um princípio constitucional implícito.

25 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 18/19.

26 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 688.

Na Constituição de 1967, a competência para decretar impostos sobre a transmissão de bens imóveis recai novamente para a atividade dos Estados, conforme disposto no art. 24, I, da Carta; ocorre novamente a unificação, seja qual for a modalidade da transmissão, e esta será regulada perante os Estados da situação do imóvel.

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

[...]

Embora tenha desaparecido na Constituição Federal de 1967, o princípio da capacidade contributiva ressurgiu na Constituição de 1988, por meio do art. 145, § 1º, com o seguinte texto:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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. [...]

Sobre a interpretação do dispositivo apresentado, leciona Hugo de Brito Machado²⁷, em referência ao tributarista Ives Gandra da Silva Martins:

Na vigente Constituição, o princípio da capacidade contributiva está colocado de forma a ensejar interpretações divergentes. Ives Gandra da Silva Martins demonstra a impropriedade redacional do § 1º do art. 145, segundo o qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Para Silva Martins, melhor redigido estaria tal dispositivo dizendo “os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados segundo...”. Conclui, todavia, aquele eminente tributarista, que a melhor interpretação do mencionado dispositivo, não obstante sua impropriedade redacional, é no sentido de que a ressalva *sempre que possível* só diz

27 MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 78.

respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplicando no que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva.

Continua o referido autor²⁸:

Toda questão reside em saber o alcance da expressão sempre que possível, utilizada no § 1º do art. 145 da Constituição. É certo que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. A graduação segundo a capacidade econômica, todavia, é possível sempre, e não apenas em relação aos impostos pessoais.

Para Débora da Silva Roland²⁹, “o constituinte de 1988 elegeu quatro consectários do princípio da capacidade contributiva, capazes, portanto, de concretizá-la: a proporcionalidade, a seletividade, a personalização e a progressividade”.

Sobre esta última iremos debruçar nosso estudo.

2 PROGRESSIVIDADE COMO FORMA DE VIABILIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da progressividade, como define Roland³⁰, “é uma técnica que estabelece uma sucessão de alíquotas dispostas em estágios crescentes, distribuídas em diferentes percentuais na medida em que se aumenta a base de cálculo”. Portanto, é um dos meios mais eficazes para se alcançar uma justiça fiscal, por meio da redistribuição de renda.

No mesmo sentido, escreve Fernando Aurélio Zilveti³¹:

A progressividade é um critério econômico de aplicar maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado, distribuindo sua riqueza para atender aos direitos sociais das pessoas menos favorecidas. A progressividade é, portanto, um meio de distribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social. Tem a progressividade mero cunho de extrafiscalidade, como logo perceberá que meditar profundamente sobre o tema.

Então, aquele que possui maior riqueza, ou seja, maior capacidade contributiva, maior será sua contribuição. Ao mesmo tempo em que, aquele que detém menor riqueza, menor será a sua capacidade contributiva, arcando com uma quantidade ainda menor para o imposto.

28 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 79.

29 ROLAND, Débora da Silva. Op. cit., p. 33/34.

30 Op. cit., p. 35.

31 ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, jan. 2002, p. 32.

Corroborando com mesma definição, o espanhol Fernando Pérez Royo³² manifesta-se neste sentido:

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

Complementa o referido autor³³:

También en relación a este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos.

Sobre a aplicação da progressividade aos impostos, destaque para a célebre frase de Roque Carrazza³⁴, ao proferir, que “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

Contudo, muitos autores entendem que em alguns tributos a progressividade não deve ser observada, pois não atende, principalmente, ao que tange ao caráter pessoal do tributo, conforme disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, interpretando o dispositivo de forma restritiva.

Em linha diversa, Luciano Amaro³⁵ entende que “a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado [...]”. E complementa:

[...] Mas os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal. Ou seja, não se pode, na criação de impostos reais (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte [...].

32 ROYO, Fernando Pérez. Derecho financiero y tributario. Parte general. 14. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2004. p. 41/42. Tradução livre: “Se entende por progressividade aquela característica de um sistema tributário segundo a qual, na medida em que aumenta a riqueza de cada sujeito, aumenta sua contribuição em proporção superior ao aumento de riqueza. Os que tem mais, contribuem em proporção superior aos que tem menos”.

33 Idem, p. 42. Tradução livre: “Também em relação a este princípio, devemos dizer que a progressividade, e em geral, tem o objetivo da redistribuição da renda, tem profunda ligação com o princípio da igualdade, entendida como critério material, o que deve ser feito com eficácia também em concorrência com os poderes públicos”.

34 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 88.

35 Op. cit., p. 165.

De acordo com Cesarino Pessôa³⁶, a classificação dos impostos em reais e pessoais surgiu por necessidades históricas, visto que na Itália, diante da dificuldade em encontrar uma forma mais justa de tributação após a sua unificação, os diferentes reinos possuíam sistemas de tributação distintos uns dos outros, seja quanto à estrutura ou aos tipos de tributos ali existentes. Diante dessa discussão, criou-se um tributo sobre a *ricchezza mobile* (riqueza móvel), devendo ser um imposto sobre as diversas categorias de renda.

Muito embora a própria Constituição italiana não imponha obstáculos quanto à aplicação da progressividade, podendo ser aplicada tanto nos impostos pessoais como nos impostos reais, conforme estudo de Urá Martins³⁷, ao verificar o teor do art. 53 da Carta italiana, “o sistema tributário é inspirado pelo critério da progressividade”.

No mesmo sentido, Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes³⁸ apresenta que, em nosso ordenamento, o princípio em questão deve ser atendido a todos os impostos, ao proferir que, “em nosso sistema jurídico, todo imposto, *a priori*, deve ser progressivo, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva. Essa é a regra geral [...]”.

A referida autora³⁹ descreve a diferenciação entre a progressividade e a proporcionalidade e suas implicações:

Progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta conflita com o princípio da capacidade contributiva porque faz com que pessoas economicamente fracas e fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. De fato, evidente que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, sendo idêntica a alíquota, a importância a ser desembolsada pelo primeiro a título de tributação será maior, desatendendo, destarte, ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto, uma vez que não está sendo levado em conta a capacidade econômica de cada qual. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, ou seja, sofrer variação na alíquota para mais em relação à maior base de cálculo.

Sobre o tema leciona Regina Helena Costa⁴⁰:

36 PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e impostos reais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 13, n. 60, p. 95/96, jan./fev. 2005.

37 MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do Direito como integrante de Dworkin. *Revista do Curso de Direito da FSG*, a. 6, n. 12, p. 180, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/viewFile/757/657>>.

38 FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 43.

39 Idem, p. 43.

40 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 103.

À alíquota deve ser imprimida a técnica da progressividade, que atende ao postulado da capacidade contributiva mais do que a simples proporcionalidade, uma vez que aquela desequilibrava sujeitos que se encontram em situações distintas, prestigiando o primado da igualdade e colaborando para a redistribuição de riqueza. Assim sendo, forçoso concluir-se pela inconstitucionalidade das exações fixas e das regressivas que não respondam a fins extrafiscais.

2.1 CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE A APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS

Inicialmente, Ataliba⁴¹ defendeu no Brasil a ideia de que o princípio da capacidade contributiva estava intrinsecamente ligado à aplicação de alíquotas progressivas. Já que todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados na capacidade contributiva, logo, todos seriam passíveis de tratamento progressivo.

Recentemente, Débora Roland⁴² dissertou sobre a importância da progressividade e sua relação com os demais direitos fundamentais. Vejamos:

A progressividade como instrumento de graduação de tributos está submetida a limites constitucionais que não podem ser ultrapassados, sob pena de violação dos direitos fundamentais do contribuinte. Os parâmetros a que está submetida a progressividade são, de um lado, o mínimo existencial e, de outro, a tributação com efeito confiscatório, constituindo-se em princípios constitucionais orientadores e vinculadores, de forma que o legislador, ao estabelecer a carga tributária, deve levar em conta tais parâmetros, respeitando a capacidade econômica do indivíduo.

Para Elisabeth Nazar Carrazza⁴³, “a progressividade das alíquotas é aplicável a todos os impostos e não somente ao imposto de renda, como querem alguns”. Para ela, somente a progressividade seria capaz de alcançar uma justiça fiscal.

Continua a referida autora:

Em verdade, a progressividade é uma característica de todos os impostos, da mesma forma que a todos eles se aplicam os princípios da legalidade, da generalidade e da igualdade tributária, que não são expressamente referidos na Constituição Federal, quando traça suas hipóteses de incidência genéricas. Inexistindo progressividade descumpre-se o princípio da isonomia, uma vez que [...] a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária.

41 ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-238, jan. 1990.

42 Op. cit., p. 82.

43 CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 102.

Já Hugo de Brito Machado⁴⁴ entende que um imposto ser considerado de caráter real não representa empecilho para o estabelecimento da progressividade como forma de viabilizar a capacidade contributiva. De acordo com o autor:

Primeiro, note-se que o § 1º do art. 145 não veda de modo algum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais [...]. À primeira vista, pode parecer que os impostos reais não se prestam para a realização do princípio da capacidade contributiva. Na verdade, porém, assim não é [...].

O que mais se debate quanto à aplicação de alíquotas progressivas está na afronta ao art. 145, § 1º, da Constituição Federal, quando se refere na pessoalidade dos impostos, considerado como pressuposto da progressividade, tornando-se um obstáculo para aqueles juristas que fazem uma interpretação restritiva da norma.

Aliomar Baleeiro⁴⁵ também entendia pela impossibilidade de graduação dos impostos reais; contudo, defendia a possibilidade nos casos de aplicação extrafiscal:

[...] em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo em casos de aplicação extrafiscal.

Alguns autores manifestam-se contra a constitucionalidade da Emenda nº 29/2000, que instituiu a atribuição da progressividade ao Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU, de acordo com o valor venal do imóvel. Entendem esses juristas que não se pode admitir a progressividade prevista expressamente na Constituição Federal: por se tratar de um imposto real, não há como mensurar a pessoalidade desse tributo, portanto, não há como captar a capacidade contributiva.

Seguindo essa linha de pensamento, Alexandre Monteiro⁴⁶ remete aos ensinamentos apresentados por Zilveti:

Nos termos postos por Zilveti, a progressividade é “pouco eficaz como instrumento de política fiscal, o que a afasta do ideal de igualdade na tributação e,

44 MACHADO, Hugo de Brito apud CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. IPTU e a Emenda Constitucional nº 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 1, n. 94, p. 133-139, 2003.

45 BALEEIRO, Aliomar apud BROFMAN, Paula Escholz Ribeiro. A (in)constitucionalidade da progressividade de alíquota do ITCMD. *Jus Navigandi*, Terezina, a. 18, n. 3576, 166 abr. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24201>>. Acesso em: 15 maio 2015.

46 MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A progressividade em suas facetas fiscal e extrafiscal: uma releitura do instituto e de sua inter-relação com o imposto predial e territorial urbano (IPTU). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 103, p. 133, mar. 2012.

consequentemente, do princípio da capacidade contributiva”. [...] Além disso, deve-se notar que a utilização desmedida do instituto, não raras vezes, pode levar à estipulação de uma alíquota confiscatória de imposto, o que deve ser repellido sob pena de infringir a norma prevista no art. 150, IV, da CF/1988. Neste sentido, aduz Zilveti que “estabelecer uma progressão, simples ou graduada, não faz senão agravar a exação sobre uma riqueza tributada, mediante um critério que considera apenas a questão monetária. Não leva em conta a capacidade para contribuir para o custeio do Estado”.

Outro aspecto considerado desfavorável à progressividade é descrito por Débora Roland⁴⁷, ao interpretar a obra de Blum e Kalven Jr., afirmando que “a progressão diminui a produtividade econômica da sociedade”. Pois a minoria da população – economicamente importante – estará submetida às mais altas alíquotas, podendo se desestimular a produzir.

Prossegue a referida autora:

A obtenção da igualdade material é outra meta a que se propõe a progressividade, que se tem mostrado não só ineficiente como também, e principalmente, irreal. No entanto, esta atribuição é largamente difundida entre nós. [...]

2.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS AOS IMPOSTOS REAIS

No sistema constitucional tributário brasileiro, a progressividade está prevista no caso IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano, de forma facultativa, pois poderá ser progressivo de acordo com o valor do imóvel, com base no art. 156, § 1º, I, tendo alíquotas diferentes de acordo com a sua localização, e progressivo no tempo, para fins de promover o adequado aproveitamento do imóvel, conforme disposto art. 182, § 4º, II.

De forma semelhante, o constituinte buscou defender a aplicação de alíquotas progressivas para os proprietários de imóveis rurais, quanto à aplicação do ITR, visando também à função social do imóvel. São esses aspectos que passaremos a focar em diante.

2.2.1 Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU

O referido imposto possui caráter tipicamente fiscal e poderá ser progressivo, com base no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, a qual permite o uso de alíquotas progressivas com base no aproveitamento do imóvel, ou seja, a função social da propriedade urbana, sob pena de aplicação de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

47 Op. cit., p. 43.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000, foi alterada a redação do art. 156, dando nova forma de aplicação de alíquotas, estabelecendo que o IPTU também poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Para Regina Helena Costa⁴⁸, as duas formas de diferenciação de alíquotas não se confundem:

A diferenciação de alíquotas de cunho extrafiscal, consignada pelo art. 156, § 1º, II, como adverte o Texto Fundamental, não se confunde com a progressividade apontada no art. 182, § 4º, II [...]. A hipótese tem sido chamada, indevidamente, de progressividade sancionadora. Na verdade, trata-se da disciplina extrafiscal do IPTU, transformado em instrumento para compelir os administrados ao atendimento da função social da propriedade urbana.

Em 2003, foi editada a Súmula nº 668 do STF, que diz: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Destacar a constitucionalidade de aplicação da progressividade apenas nessas duas formas apresentadas. Então, o uso de alíquotas progressivas para o IPTU, proporcionalmente ao número de imóveis do contribuinte, é inconstitucional, e nesse sentido foi editada a Súmula nº 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado⁴⁹ dissertou dessa forma:

Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. Essa a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade.

Dessa forma, ao IPTU poderão ser aplicados dois tipos de alíquotas progressivas, sejam elas extrafiscais, de acordo com o já consagrado art. 182, § 4º, II, com base na função social do imóvel ou a mais recente progressividade fiscal, sancionada através da Emenda Constitucional nº 29/2000, levando em consideração o valor do imóvel, bem como a localização e o uso do imóvel.

O IPTU é um exemplo que demonstra a fragilidade do binômio “real *versus* pessoal”, pois, mesmo com o estereótipo de “imposto real”, o imposto

48 Op. cit., p. 402/403.

49 Op. cit., p. 403.

sobre propriedade territorial urbana vem se inclinando, principalmente, após a edição da EC 29/2000, para uma personalização. O argumento mais forte em defesa da referida emenda constitucional está na interpretação do art. 145 da Constituição Federal, pois não há vedação à progressividade para os impostos que são taxados como “reais”, entendendo que o “caráter pessoal” a que se refere o artigo não é sinônimo de tributo pessoal.

2.2.2 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR

Este imposto já foi de competência dos municípios por meio da Emenda Constitucional nº 5/1961, já foi também de competência dos Estados, quando da promulgação da Constituição Federal de 1946; atualmente, o art. 153, VI, da Constituição Federal de 1988 estabelece ser da competência da União Federal a instituição do ITR.

Contudo, existe a possibilidade de delegação da capacidade tributária aos municípios, por força do art. 153, § 4º, III, no qual estes ficariam encarregados em fiscalizar e cobrar esse imposto, desde que não implique redução do imposto ou renúncia fiscal.

É um importante instrumento da política agrária, combatendo fortemente os latifúndios improdutivos, com base no princípio da função social da propriedade. Trata-se, portanto, de um imposto marcado pelo caráter distributivista e extrafiscal. O art. 153, VI, § 4º, I, da Constituição Federal dispõe expressamente sobre a aplicação de alíquotas progressivas de forma a combater as propriedades improdutivas. Vejamos:

Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Esse aspecto da função social está conceituado no art. 186 da Carta Magna, no qual diz que

a função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigências estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

- III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

O art. 153, § 4º, II, contempla a imunidade do ITR sobre as pequenas glebas rurais em relação à tributação imobiliária, ressalva feita ao proprietário que possua mais de um imóvel rural; nesse caso, haverá a incidência do referido imposto. Aqui o constituinte prezou pela proteção ao pequeno produtor rural, aqueles que praticam atividade rural de subsistência.

3 NOVO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E POSSIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE NO ITCMD: O JULGADO RE 562045/RS

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela maioria dos votos sobre a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação – ITCMD conforme disposto no art. 18 da Lei gaúcha nº 8.821/1989. O debate na esfera tributária da referida Corte foi um marco no estudo do princípio da progressividade e da capacidade contributiva, pois quebrou todos os dogmas que existiam sobre esse tema.

A principal discussão versou sobre a interpretação do art. 145, § 1º, da Constituição Federal; anteriormente a esse debate, interpretava-se o referido dispositivo de forma equivocada, excluindo a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos ditos reais, limitando a aplicação da técnica da progressividade aos tributos da natureza pessoal.

O relator do Recurso Extraordinário nº 562.045, o Ministro Ricardo Lewandowski, bem como o Ministro Marco Aurélio votaram pelo desprovimento do extraordinário, entendendo que a referida lei gaúcha afrontou o princípio da capacidade contributiva consagrada na Constituição Federal, além de jurisprudência já pacificada pela Suprema Corte (RE 153.771/MG; RE 234.105/SP).

No julgado em questão, o Ministro Marco Aurélio posicionou-se afirmando que a regra geral a ser observada é a impossibilidade de instituir a progressividade nos tributos de natureza real, ressalvadas exceções específicas constantes no próprio texto constitucional, caso dos impostos sobre a propriedade territorial urbana e sobre a propriedade territorial rural, adotando, assim, uma posição mais restritiva quanto à interpretação do art. 145, § 1º, da Carta Magna.

Entende o ministro que a expressão “sempre que possível”, presente no artigo em debate, aponta a inviabilidade de gradação de alíquotas do imposto real, pois somente se pode examinar a capacidade contributiva individual nos impostos que pressupõem considerações pessoais.

Ainda em seu voto, o Ministro Marco Aurélio⁵⁰ apresenta que “o caráter real ou pessoal do tributo não é impeditivo à progressão de alíquotas, mas isso não significa afirmar que todo tributo esteja sujeito à mencionada técnica”.

Divergindo desse entendimento, o Ministro Eros Grau⁵¹ expressou em seu voto uma aplicação mais abrangente dos efeitos do princípio da capacidade contributiva, sendo possível a progressividade ser aplicada aos impostos:

O entendimento de que a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD seria inconstitucional decola – digo-o com as vênias de estilo da suposição de que esse § 1º do art. 145 admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal [mencione caráter porque os impostos não pertencem ao reino da natureza]. Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

Alinhado com o entendimento de José Maurício Conti, o Ministro Eros Grau⁵² apresenta que a expressão “sempre que possível”, quando usada no sentido de que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos, deve ser afastada.

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.

Ao mencionar a doutrina de Hugo de Brito Machado, o Ministro Eros Grau⁵³ colaciona ao seu voto trechos do mencionado autor, apresentando que, 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.

O § 1º do art. 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 nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

50 STF – Inteiro teor do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045 do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade de aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>, p. 75.

51 Idem, p. 30.

52 Idem, p. 30.

53 Idem, p. 30.

O Ministro Menezes Direito acompanhou o voto do Ministro Eros Grau, manifestando que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, sejam de natureza progressiva. Ressaltou a alta carga tributária do nosso país; portanto, a aplicação de alíquotas progressivas seriam de grande valia, visando principalmente proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária.

O Ministro Ayres Britto⁵⁴ atentou para a compatibilidade entre impostos reais e alíquotas progressivas, anteriormente reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 423.768; trata-se do precedente que examinou a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, introduzida pela Emenda Constitucional nº 29.

Ideia elementar de que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui.

A Ministra Ellen Gracie⁵⁵ apontou diferentes formas de subjetividade de um imposto real, por exemplo, o IPTU, de acordo com a ocupação de uma família numerosa, entre outros aspectos. Vejamos:

Se a legislação do IPTU, de outro lado, determinar minoração do imposto quando se tratar de imóvel residencial ocupado por família numerosa, ou por aposentado que viva exclusivamente dos seus proventos ou acometido de doença grave, estará subjetivando o imposto real.

Nesse sentido, um imposto de caráter real, tipicamente arrecadatório, poderá ser individualizado, levando em consideração a capacidade contributiva de cada contribuinte, o que derruba por terra a tese de inviabilidade desses conceitos dogmáticos.

Importante ponto no voto do Ministro Ayres Britto⁵⁶ está na diferenciação entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Vejamos:

A capacidade econômica é de caráter puramente matemático, porquanto englobante do somatório absoluto do patrimônio e dos rendimentos de uma dada pessoa de direito privado. A seu turno, a capacidade contributiva é somente a parcela de riqueza passível de tributação; isto é, a parte do patrimônio e da renda que supera o razoavelmente necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais, ficando essa parte sobejante disponível para o poder impositivo-fiscal do Estado.

54 Idem, p. 50.

55 Idem, p. 66.

56 Idem, p. 51.

Semelhante estudo foi abordado por José Maurício Conti⁵⁷. Vejamos:

A capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o Fisco e contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, fazendo surgir a relação obrigacional. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está jurídica e legitimamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante.

Continua o referido autor⁵⁸:

Já capacidade econômica é representada pela capacidade de todos – ou quase todos – têm; é a aptidão dos indivíduos para obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou aptidão para obtê-la. Um indivíduo que tenha poucos recursos, que correspondam ao mínimo que necessita para sobreviver, tem capacidade econômica, mas não tem contributiva, pois não será legítima uma tributação que atinja esse “mínimo vital”.

Importante registrar a diferenciação dos conceitos desses institutos, pois uma pessoa que tenha capacidade econômica, mas nem sempre esta terá capacidade contributiva, levando em consideração que qualquer exação instaurada sobre esse contribuinte poderá prejudicar a vida em sociedade.

Outro ponto que cumpre salientar no voto do Ministro Ayres Britto⁵⁹ trata-se na proibição do efeito confiscatório na aplicação de alíquotas progressivas. Este é um importante aspecto que deve ser vedado, principalmente por se tratar de uns dos fundamentos que os doutrinadores sustentam como a negativa de uma progressividade de alíquotas.

Certo de que a alíquota progressiva pode resvalar para o desvario do confisco, mas, aí, o caso será de aferição do caráter razoável e proporcional da lei. Controle judicial sobre a atividade legislativo-tributária, então, para que esta nem descambe para a zona da gula arrecadatória nem desequipe contribuintes em situação factual de igualdade.

Desta feita, a lei deve sempre buscar a razoabilidade, usando alíquotas diferenciadas para cada contribuinte, porém evitando sempre que se tribute de forma a confiscar os bens. Lembrando bem a definição de imposto, pois o imposto não é uma penalidade ou uma condenação, mas sim um meio de arrecadar de acordo com a capacidade contributiva do agente passivo.

57 CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 24.

58 CONTI, José Maurício. Op. cit., p. 24.

59 STF, idem, p. 54.

Ainda sobre esse controle do efeito confiscatório, cumpre salientar sobre o teto das alíquotas fixadas pelo Senado Federal, no caso do ITCMD, conforme previsto no art. 155, IV, § 1º, da Constituição Federal. Nessa hipótese, não há o que se falar em tributo com efeito de confisco quando estiver dentro da regulamentação do Congresso Nacional, atualmente estabelecida em 8% (oito por cento).

A Ministra Ellen Gracie⁶⁰ ainda em seu voto manifestou-se quanto à impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao ITBI, por se tratar de uma transmissão onerosa em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática.

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento à vista ou a prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador.

Divergimos aqui do entendimento da eminente Ministra Ellen Gracie, levando em consideração o fator da subjetividade arguido pela própria ministra em seu voto no julgamento do RE 562.045/RS, já citado no presente estudo. Se não vejamos: ao tratar do IPTU, a Ministra Ellen Gracie sustentou a tese de que o imposto pode ser subjetivo, ainda quando tiver apenas caráter arrecadatório.

Sobre a subjetividade do IPTU, a ministra alegou a possibilidade de determinar uma minoração do imposto quando, por exemplo, o contribuinte for aposentado que viva exclusivamente dos seus proventos, sustentando a tese de que o ITCMD poderia ter o fator da subjetividade, mesmo sendo um imposto real.

Entendemos que o fator da subjetividade também deve ser aplicado ao ITBI. Podem ser levados em consideração vários fatores subjetivos, como: único imóvel residencial familiar; imóveis adquiridos através de programas sociais – atualmente vemos o Programa “Minha Casa, Minha Vida” do Governo Federal – que auxiliam pessoas mais carentes a comprar a moradia; valor venal do imóvel, tal como é aplicado ao IPTU, conforme o art. 156, I, da Constituição Federal; bem como a localização e o uso do imóvel, também aplicável ao IPTU, nos ditames do art. 156, II, da Constituição.

Esse julgado mostra a quebra do óbice que existia quanto à aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais, principalmente àqueles sem previsão expressa da constituição. Diante desse fato, abre-se a possibilidade de galgar

60 Idem, p. 68.

novos passos, levar a essência desse julgado para os próximos casos similares, mostrar os avanços e aprender com eles.

3.1 APLICAÇÃO EXTENSIVA AO ITBI E POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DA SÚMULA Nº 656 DO STF

A doutrina não era pacificada sobre o tema da progressividade; tornou-se mais turbulenta com a Emenda Constitucional nº 29/2000, instituto que consagrou a progressividade ao IPTU, de acordo com o valor venal dos imóveis, e ainda mais debatido a partir do julgado RE 562.045/RS, no qual vemos a mudança no entendimento da nossa Suprema Corte.

Com o julgado do ITCMD e declaração de sua constitucionalidade quanto à aplicação de alíquotas progressivas, surge uma nova alternativa para que outros tributos sejam vislumbrados com a aplicação desse princípio. O entendimento atual segue a linha de que todos os impostos devem ser aplicados conforme a capacidade econômica do contribuinte, e, sempre que possível, terão caráter pessoal.

Texto que sempre esteve expresso em nossa Carta, porém não era entendida nessa forma pelos nossos juristas e pelos tribunais superiores. A interpretação da progressividade era restrita aos impostos pessoais, tanto que para o Imposto sobre Transmissão de bens imóveis foi editada Súmula nº 656 do STF, explicitando a inconstitucionalidade da lei municipal que aplicava alíquotas progressivas com base no valor venal dos imóveis.

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.

Podemos notar que essa súmula está superada, diante de todo o debate sobre o tema; dessa forma, não merece prosseguir com esse teor, culminando pela sua revogação. A presente súmula desrespeita o princípio da capacidade contributiva, conseqüentemente, o princípio da progressividade, de maneira que necessita de atualização.

Alinhados com o voto dos Ministros Menezes Direito e Eros Grau, os impostos devem ser progressivos para proteger os interesses dos contribuintes. É sabido que o Brasil tem uma tributação elevada, principalmente nos impostos sobre o consumo, mas não podemos deixar de observar os impostos sobre o patrimônio.

Com base em que a cláusula “sempre que possível”, apresentada no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, não significa dizer que o caráter pessoal dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do con-

tribuinte sejam de adoção facultativa pelo legislador. Portanto, a graduação dos impostos é medida a ser respeitada, visando à aplicação do princípio isonômico.

Nesse sentido, a aplicação da progressividade deve ocorrer em qualquer imposto, sendo observadas as suas subjetividades, afastando toda e qualquer norma jurídica que afronte esse entendimento consolidado pela Suprema Corte brasileira.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto neste trabalho, buscou-se analisar o princípio da capacidade contributiva e sua relação com o princípio da igualdade, princípio este norteador do sistema jurídico democrático. Mostramos que o princípio da capacidade contributiva exposto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, pode manifestar-se de diversas maneiras; contudo, a melhor forma para atingir uma justiça fiscal é por meio da aplicação da progressividade, tendo em vista o atual momento de estratificação do país.

Vemos que a progressividade serve para garantir uma redistribuição de renda, porém observando sempre a razoabilidade, evitando que seja instituído um imposto com efeito de confisco, modalidade vedada pelo atual ordenamento jurídico constitucional-tributário. A progressividade de alíquotas servirá de ferramenta para garantir uma redistribuição de renda, exigindo mais daqueles que possuem maior capacidade econômica.

Podemos observar que a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais deixou de ser um óbice para o atual entendimento dos legisladores e ministros do Tribunal Superior. É patente, ao verificarmos a Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituiu a progressividade ao IPTU, bem como o acórdão do Recurso Extraordinário de nº 562.045/RS, o qual consagrou constitucional a aplicação de alíquotas progressivas a outro imposto real, o ITCMD.

Com a observância no atual entendimento do princípio da capacidade contributiva, deve ser garantido aos municípios aplicar alíquotas de forma progressiva ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, atendendo os critérios subjetivos do imposto, visando à justiça fiscal.

Por se tratar de um imposto com idêntica hipótese de incidência, com relação ao ITCMD, inclusive historicamente, os dois impostos nasceram juntos, apresentando em alguns momentos da história como único imposto, bem como alinhado ao novo entendimento do STF, no qual deve ser atendido o princípio da capacidade contributiva a todos os impostos. Merece ser revogada a ultrapassada Súmula nº 656 do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar apud BROFMAN, Paula Escholz Ribeiro. A (in)constitucionalidade da progressividade de alíquota do ITCMD. *Jus Navigandi*, Terezina, a. 18, n. 3576, 166 abr. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24201>>. Acesso em: 15 maio 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília/DF, 1988.
- CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. *O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária*. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos, 2011.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CONTI, José Maurício. *Direito tributário atual – Número 16. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI: principais questões*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. *Princípio da capacidade contributiva*. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do Direito como integrante de Dworkin. *Revista do Curso de Direito da FSG*, a. 6, n. 12, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/viewFile/757/657>>.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

PERES, Eliane Lamarca Simões. *Justiça fiscal e progressividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e impostos reais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 13, n. 60, jan./fev. 2005.

ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*. Parte general. Decimocuarta Edición. Madrid: Thomson Civitas, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

STF – Inteiro teor do Acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045 do Supremo Tribunal Federal sobre a Constitucionalidade de aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 76, jan. 2002.

_____. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Data da submissão: 3 de outubro de 2016

Data do aceite: 4 de outubro de 2018