



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS III - GUARABIRA
CENTRO DE HUMANIDADES
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

DANILO FERNANDES DE ALMEIDA BARBOZA

TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA AO ITCMD

**GUARABIRA-PB
2022**

DANILO FERNANDES DE ALMEIDA BARBOZA

TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA AO ITCMD

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado à Coordenação do Curso de
Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Ma. Talitha Giovanna Maranhão da Costa

**GUARABIRA-PB
2022**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

B258t Barboza, Danilo Fernandes de Almeida.
Técnica da **progressividade** aplicada ao ITCMD
[manuscrito] / Danilo Fernandes de Almeida Barboza. - 2022.
16 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -
Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Humanidades ,
2022.

"Orientação : Profa. Ma. Talitha Giovanna Maranhão da
Costa , Coordenação do Curso de Direito - CH."

1. Impostos reais. 2. Capacidade contributiva. 3.
Progressividade. 4. ITCMD. I. Título

21. ed. CDD 343.04

DANILO FERNANDES DE ALMEIDA BARBOZA

TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA AO ITCMD

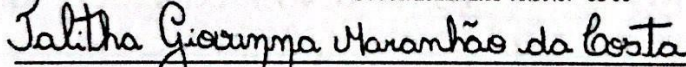
Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 29/11/2022.


BANCA EXAMINADORA

TALITHA GIOVANNA
MARANHÃO DA
COSTA:10486276406

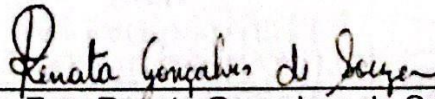
Assinado de forma digital por TALITHA
GIOVANNA MARANHÃO DA
COSTA:10486276406
Dados: 2022.12.05 15:39:07 -03'00'



Profa. Ma. Talitha Giovanna Maranhão da Costa (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Ma. Darlene Socorro Oliveira de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Esp. Renata Gonçalves de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	PODER DE TRIBUTAR.....	6
2.1	FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR.....	6
2.2	CONCEITO DE TRIBUTO	7
3	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR.....	10
3.1	CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	10
3.2	TÉCNICAS DE CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	11
3.2.1	Progressividade	11
3.2.2	Proporcionalidade	11
3.2.3	Seletividade	11
4	IMPLEMENTAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS REAIS.....	12
4.2	POSIÇÃO DA DOUTRINA: PROGRESSIVIDADE SOMENTE PARA OS IMPOSTOS PESSOAIS.....	13
4.3	POSIÇÃO DO STF: CASO DO ITCMD.....	13
5	CONCLUSÃO.....	15
	REFERÊNCIAS	16

TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE APLICADA AO ITCMD

Danilo Fernandes de Almeida Barboza¹

RESUMO

O presente artigo busca analisar a problemática a respeito da possibilidade da aplicação da técnica da progressividade ao ITCMD. O artigo tem como objetivo realizar uma análise, com base na doutrina, na legislação e na jurisprudência, acerca de tal questão. Para tanto, realizou-se a coleta de dados de variadas fontes do direito: Constituição Federal, legislação infraconstitucional, doutrina tributarista e jurisprudência das cortes superiores, em especial do STF (Supremo Tribunal Federal). Nessa senda, aplica-se o método de abordagem dedutivo, os procedimentos interpretativo e analítico, bem como as técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. Entendeu-se a importância do princípio da capacidade contributiva, bem como destacou-se como o mesmo atua como limitador de poder de tributar do Estado, por meio da implementação de técnicas de tributação, em especial da progressividade. Debateu-se sobre a diferença entre os impostos pessoais e reais, para assim possibilitar um melhor entendimento sobre a problemática. Constatou-se que apesar de grande parte da doutrina entender como impossível a aplicação da técnica da progressividade aos impostos reais, o STF, ao julgar caso relativo ao ITCMD, afirmou que tal técnica pode ser aplicada tanto aos impostos pessoais como aos reais.

Palavras-chave: Impostos reais. Capacidade contributiva. Progressividade. ITCMD.

ABSTRACT

This article seeks to analyze the problem regarding the possibility of applying the progressivity technique to the ITCMD. The article aims to carry out an analysis, based on doctrine, legislation and jurisprudence, on this issue. In order to do so, data was collected from various sources of law: Federal Constitution, infra-constitutional legislation, tax doctrine and jurisprudence of the superior courts, especially the STF (Supreme Federal Court). In this way, the deductive approach method, interpretive and analytical procedures, as well as bibliographic and documentary research techniques are applied. The importance of the ability to pay principle was understood, as well as how it acts as a limiter of the State's taxing power, through the implementation of taxation techniques, in particular of progressivity. The difference between personal and real taxes was debated, in order to enable a better understanding of the problem. It was found that although most of the doctrine understands the application of the progressive technique to real taxes as impossible, the STF, when judging the case related to the ITCMD, stated that such a technique can be applied to both personal and real taxes.

Keywords: Real taxes. Contributory capacity. Progressivity. ITCMD.

¹ Graduando do Curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), e-mail: danilo.barboza@aluno.uepb.edu.br.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso trata da análise da técnica da progressividade como mecanismo para a implementação do princípio da capacidade contributiva. Busca, dessa forma, discutir em que espécies de tributos a técnica da progressividade pode ser aplicada.

Justificativa: analisar a divergência de entendimento acerca da possibilidade ou não, da aplicação da técnica da progressividade ao ITCMD, imposto real, com base na doutrina e decisão do STF.

Nesse contexto, almeja-se responder à seguinte pergunta: a técnica da progressividade pode ser aplicada ao ITCMD, imposto de transmissão causa mortis e doação, mesmo se tratando de imposto real e sem que esta progressividade esteja expressamente prevista na CF/88?

Tal pesquisa baseia-se em coleta de dados de variadas fontes do direito: Constituição Federal, legislação infraconstitucional, doutrina tributarista e jurisprudência das cortes superiores, em especial do STF (Supremo Tribunal Federal).

Parte da análise geral da noção de poder de tributar, passando pela definição de tributo e de imposto. Ato contínuo, aborda-se o princípio da capacidade contributiva, entendida como meio de limitação ao poder de tributar do Estado. Versa-se acerca das técnicas de implementação da capacidade contributiva, quais sejam, progressividade, proporcionalidade e seletividade. Afunila-se a questão para a análise da progressividade as espécies de impostos, pessoais e reais. Por fim, enfrenta-se diretamente a problemática ao tratar do caso do ITCMD, confrontando-se a posição da doutrina com a do Supremo Tribunal Federal.

2 PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar é entendido como o poder exercido pelo Estado, de forma legal, com o intuito de estabelecer obrigações dos contribuintes, de pagar tributos, contribuindo dessa forma para o financiamento das despesas estatais. A compreensão do poder de tributar, cumpre um papel fundamental no desenvolvimento da resolução da problemática proposta em tal artigo.

Debruçando-se sobre o que é o poder de tributar, considera-se de fundamental importância também buscar-se o entendimento de tributos, debatendo-se sobre seu conceito, bem como suas principais características e suas espécies, nesse caso em especial os impostos.

Tratando-se dos impostos, espécie de tributo, admite-se que é necessário abordar seu conceito, que se encontra no CTN, Código Tributário Nacional, bem como debater acerca dos entes competentes para instituir impostos.

2.1 FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR

Sabe-se que o Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, necessita de recursos para sua manutenção, dessa forma possui o direito legal de exigir dos cidadãos contribuintes parcela de seu patrimônio particular para fins de custeio de suas atividades administrativas estatais, o poder de tributação.

Dessa forma, tem-se que o poder de tributar encontra seu fundamento político na soberania estatal, uma vez que é no exercício do supremo poder - a Soberania -

que o Estado exige dos indivíduos parte dos recursos financeiros de que necessita (LIMA, 2019)

Seguindo esse raciocínio, tem-se que, no exercício da sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita para a realização dos programas constitucionais. É isso que justifica a instituição do tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta (MACHADO, 2009)

2.2 CONCEITO DE TRIBUTO

Apesar de ser tratado na Constituição Federal no capítulo sobre o Sistema Financeiro Nacional, os tributos não possuem sua definição no âmbito da Constituição. Tal carta remete à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, conforme pode-se ler no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. (BRASIL, 1988).

Dessa forma, com a promulgação da Lei 5.127, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e sua posterior recepção pela Constituição Federal de 1988 com o status de Lei Complementar, tributo foi conceituado como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como pode-se ver no art. 3º da citada Lei: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

De tal conceito pode-se observar algumas características importantes dos tributos, como:

a) Prestação pecuniária: de tal sentença entende-se que o cidadão tem a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. De acordo com o artigo 162, I, do CTN, “o pagamento é efetuado: I – em moeda corrente, cheque ou vale postal” (BRASIL, 1966).

b) Compulsória: ao definir o tributo como prestação compulsória, o legislador quis evidenciar o comportamento obrigatório da prestação em dinheiro.

A prestação ao ser compulsória e, portanto, com um caráter obrigatório, afasta a possibilidade de qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. (CARVALHO 2012, p. 132).

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: em suma, urge aqui salientar que o ordenamento jurídico brasileiro desconhece o pagamento de tributos de forma *in natura*, assim entendida como a forma diversa de moeda, ou *in labore*, assim entendido como o pagamento do tributo mediante a prestação de serviços perante o Poder Público (MEDEIROS, 2016).

d) Que não constitua sanção por ato ilícito: importante destacar que tributo não pode ser confundido com multa, nem multa pode ser confundido com tributo.

Nestes termos, são os ditames do jurista Ricardo Lobo Torres: é importante destacar a diferença entre tributo e penalidade, uma vez que os tributos se originam da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada, enquanto a penalidade pecuniária está relacionada com o poder penal do Estado, e tem como objetivo resguardar a ordem jurídica. No próprio CTN, ao se definir tributo, exclui-se do seu conceito a prestação que constitua sanção por ato ilícito.

e) Instituída em Lei: tal quesito previsto no artigo em referência diz respeito ao fato de que só a lei pode instituir o tributo. Tal fator decorre diretamente do corolário princípio da estrita legalidade tributária, insculpido nos artigos 150, I, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 97, I, do Código Tributário Nacional, os quais, em suma, possuem o preceito normativo o qual estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de um tributo ou sua extinção”. (MEDEIROS, 2016).

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

– exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL 1988, Art. 150, I).

Somente a lei pode estabelecer: – a instituição de tributos, ou a sua extinção (BRASIL, 1966, Art. 97, I).

f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: o último quesito em evidência, que dá ensejo a uma caracterização de um tributo, diz respeito, *stricto sensu*, à imprescindibilidade do lançamento afim de mostrar-se como marco inicial do procedimento de exigibilidade do tributo. Conforme dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966).

Em consonância com esta afirmação, são os ditames do doutrinador Eduardo Sabbag (2015, p. 268.):

Por ser ato vazado em documento escrito, não se admite lançamento verbal. Além disso, o lançamento é ato vinculado, logo, não discricionário. De fato, o lançamento é balizado ou regrado na lei, vedando-se ao administrador tributário, na ação estatal de exigir tributos, a utilização de critérios de oportunidade ou conveniência (discricionariedade).

Com relação às espécies de tributos, existem no ordenamento jurídico um debate acerca da quantidade de espécies existentes, uma corrente entende, com base no código Tributário Nacional de 1966, existir 3 (três) espécies, a chamada teoria tripartida, outra corrente, com base no texto constitucional, entende existir 5 (cinco) espécies de tributos, a chamada teoria pentapartida.

A teoria tripartida é aquela prevalente à época da elaboração do Código Tributário Nacional, qual seja no ano de 1966, a qual estabelecia que tributos, independentemente da destinação de sua receita, seriam divididos em 3(três)

espécies, quais sejam (1) impostos, (2) taxas e (3) Contribuições de melhorias, de acordo com os ditames de seu artigo 5º. Esta teoria sempre gozou de grande prestígio entre diversos doutrinadores, já que foi criada a partir da aceção da norma explícita estampada no Código Tributário Nacional de 1966 (MEDEIROS, 2016). Conforme art. 5º do CTN: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966).

Neste sentido, imperioso trazer à baila os ditames do Professor Paulo de Barros Carvalho, o qual acentua que “há três espécies de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, afirmando-se que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer dessas configurações e as contribuições ou são impostos ou são taxas” (CARVALHO, 2012, p. 132.).

Ocorre que em meados das décadas de 80 e 90, com o advento da Constituição de 1988, foi acrescentado ao ordenamento jurídico brasileiro as figuras dos empréstimos compulsórios e das contribuições, as quais, em sua materialidade, preencheram todos os 6 (seis) quesitos caracterizadores de um tributo, delineados no artigo 3º do Código Tributário Nacional, quais sejam “(1) prestação pecuniária (2) compulsória, (3) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, (4) que não constitua sanção por ato ilícito, (5) instituída em lei e (6) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. De acordo com a corrente doutrinária majoritária, existem 5 (cinco) espécies de tributos no atual sistema tributário nacional. (MEDEIROS, 2016).

2.3 CONCEITO DE IMPOSTOS

Conforme consta do art. 16 do CTN, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Com relação a questão de competência para instituir impostos, tanto o CTN, quanto da Constituição Federal trataram do assunto, de acordo com o CTN, compete à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes e ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios (BRASIL, 1966, art. 16). Já o art. 145 da Constituição elencou que entes podem instituir impostos, vejamos: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II – taxas [...]; III - contribuição de melhoria” (BRASIL, 1988).

Ainda com relação a competência para instituir tributos, a Constituição Federal determinou quais tributos seriam de competência da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios. Nesse sentido, a União tem competência para instituir os seguintes impostos, conforme art. 153 da CF/88: “importação de produtos estrangeiros, exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988).

Já os estados e o Distrito Federal podem instituir os seguintes tributos, nos termos do art. 155 da CF/88: “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as

operações e as prestações se iniciem no exterior e propriedade de veículos automotores” (BRASIL, 1988).

Por sua vez, os municípios podem instituir os seguintes impostos, de acordo com o art. 156 da CF/88: “propriedade predial e territorial urbana, transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988).

3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Surgindo como uma limitação ao poder de tributar, o princípio da capacidade contributiva tem o objetivo de fazer com que tal tributação ocorra de maneira equilibrada, justa e com respeito à liberdade e ao patrimônio do indivíduo.

Na realidade, a expressão capacidade contributiva em sua origem foi genericamente considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio, indicando as forças econômicas individuais que propiciavam o pagamento diferenciado dos tributos. A carga tributária seria então proporcional à riqueza ou ao patrimônio acumulado (MEIRELLES, 1997).

Ao mesmo tempo em que se entendia que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxação proporcional à renda, entendeu-se por bem impor uma limitação, baseada no conceito do mínimo para a existência. Assim, os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária, considerando-se que aquela parte destinada às necessidades elementares do indivíduo eram consideradas como despesas de produção, não sujeitas à tributação (MEIRELLES, 1997)

3.1 CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

De acordo com art. 145 da CF/88, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Com base em tal artigo surgiu o princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma temos que o princípio da capacidade contributiva é considerado o valor que assegura a igualdade na tributação. Esse princípio determina que o ônus do tributo seja distribuído de acordo com a capacidade de contribuir de cada sujeito, evitando que a tributação seja igual em valor. Ou seja, a tributação igualitária de hoje é aquela em que cada cidadão paga de acordo com a sua capacidade. A igualdade perseguida, portanto, é do impacto do tributo sobre as finanças de cada pessoa, e não a igualdade de valor cobrado de cada um (HECK, 2014).

Levando-se em conta também as questões pertinentes ao mínimo existencial, tem-se que capacidade contributiva pode ser considerada como a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre (MEIRELLES, 1997).

Vale ressaltar que essa capacidade é proveniente dos bens e rendas que o indivíduo possui, ou seja, da sua capacidade econômica. Com isso, existe indivíduos

que não possuem requisitos para contribuir com erário, por ter uma renda inferior do que é considerado tributável do imposto de renda. Para os fins tributários e de lei, ele é um consumidor ativo, mas não tem capacidade contributiva (OLIVEIRA, 2021).

3.2 TÉCNICAS DE CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Pode-se concretizar o princípio da capacidade contributiva utilizando as técnicas da (i) progressividade, (ii) proporcionalidade ou (iii) seletividade.

3.2.1 Progressividade

Como dito, a técnica da progressividade é um meio pelo qual o Estado adequa a tributação com a capacidade contributiva. Se o tributo não respeitar a capacidade contributiva, ele será inconstitucional.

Nesse sentido tem-se que a progressividade implica na variação das alíquotas em função da base de cálculo, isto é, quanto maior a manifestação de riqueza objetivo do tributo, mais elevada será a alíquota incidente (TAVARES, 2012, p. 25).

3.2.2 Proporcionalidade

A técnica da proporcionalidade não está prevista na Constituição Federal de forma expressa, ela define que quanto maior for a capacidade contributiva, maior será o tributo a ser pago. Desse modo, quanto maior a capacidade contributiva do sujeito passivo, representada por uma base de cálculo superior, maior será o valor do tributo a ser pago (OLIVEIRA, 2021).

A proporcionalidade é materializada pelo emprego da alíquota fixa e base do cálculo variável pela norma jurídica-tributária. Deve se pontuar a proibição do excesso de execução com finalidade de ultrapassar os direitos fundamentais do contribuinte. (TAVARES, 2012, p. 25)

Ainda sobre a técnica da proporcionalidade, Denari acrescenta: “Sem obstância, em nosso sistema tributário, a quase totalidade dos impostos são proporcionais, isto é, instituídos com base em alíquota incidente sobre o valor do objeto tributado, ou seja, sobre a base de cálculo” (DENARI, 2008, p. 84).

3.2.3 Seletividade

Já com relação à técnica da seletividade, tem-se que a mesma pode ser conceituada como aquela que escolhe, perante determinados critérios, a incidência dele de forma diferente aos títulos tributados. Em outras palavras, a lei estabelece o valor dos tributos em função da utilidade social do bem objeto de tributação.

Um exemplo são as alíquotas mais onerosas para produtos supérfluos, como: cosméticos e bebidas e alíquotas menores para produtos essenciais, como: produtos da cesta básica. Outros exemplos são: ICMS - artigo 155, parágrafo 2º, inciso III e o IPI artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, ambos previstos na Constituição Federal.

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isso é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros (BALEIRO, 2004, p.161).

4 IMPLEMENTAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS REAIS

Sabendo-se que o princípio da capacidade contributiva objetiva tratar a tributação de forma que a mesma seja pautada com base na capacidade econômica do contribuinte, e considerando que uma das principais técnicas de concretização de tal princípio é a técnica da progressividade, é importante entender se tal técnica é aplicável aos impostos reais.

Considerando que os impostos reais levam em conta os bens ou coisas, sem levar em conta as condições dos contribuintes, e os pessoais levam em conta as pessoas, as condições do contribuinte.

Assim, busca-se pacificar os questionamentos a respeito da implementação da capacidade contributiva aos impostos reais, em que parte da doutrina, entende não ser possível aplicar a técnica da progressividade, e, portanto, o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, e segundo o STF não existe impedimento para aplicação de tal técnica aos impostos reais.

4.1 IMPOSTOS REAIS X IMPOSTOS PESSOAIS

Sabe-se que, na doutrina, os impostos apresentam diversas classificações, dentre elas pode-se destacar a que trata dos impostos reais e os impostos pessoais, que leva em conta o caráter pessoal e material das hipóteses de incidência dos impostos.

Dessa forma, temos que os impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades, vale dizer, o aspecto pessoal desses impostos não tem relação com a estrutura do seu aspecto material (COSTA, 2013, p. 131).

Pode-se ainda definir os impostos reais como aqueles que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerado, sem analisar a situação do titular desses bens. São os que enfatizam certas coisas, sem considerar a condição ou riqueza global dos seus titulares. (BARRETO, 2012, p. 280).

Dessa forma, resume-se os impostos reais, como os impostos que se relacionam com o bem patrimonial em si, sem levar em consideração a situação do titular desse bem.

Já os impostos pessoais, são aqueles que incidem sobre condições e características pessoais do contribuinte. Um exemplo clássico de tal caso é o imposto de renda.

Imposto pessoal também pode ser conceituado como sendo o imposto que é instituído levando em conta a situação pessoal do contribuinte, além da matéria tributável. O exemplo mais típico é o do Imposto de renda. De índole subjetiva, leva em consideração os dados pessoais do contribuinte, para atingi-lo mais ou menos intensamente, de acordo com a capacidade contributiva. (DENARI, 2008, p. 84).

Outra importante definição é a que diz que os impostos pessoais são “aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos” (KFOURI, 2012, p. 94)

4.2 POSIÇÃO DA DOUTRINA: PROGRESSIVIDADE SOMENTE PARA OS IMPOSTOS PESSOAIS

Sabe-se que a progressividade pode ser conceituada como "o critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota" (PAULSEN, 2016, p. 71). Ela encontra seu fundamento em um dos princípios basilares do direito tributário brasileiro, previsto no §1º, art. 145 da Constituição Federal:

Art. 145. Omissis.

[...]

§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.

Com isso, grande parte da doutrina, levando em conta a redação do § 1º do art. 145 da CF/88, reconhece como impossível a aplicação da técnica da progressividade para os impostos reais. De acordo com tal entendimento, o citado parágrafo, de forma implícita, prevê a aplicação da técnica da progressividade apenas para os impostos pessoais. Dessa forma, para os impostos reais serem progressivos, é necessário a autorização expressa da CF/88.

No entanto, outra parte da doutrina, entende como possível a aplicação da técnica da progressividade também aos impostos reais, discordando do entendimento a respeito do texto constitucional, uma vez que tal texto não proíbe que os impostos reais sejam progressivos. Dessa forma, tem-se que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, e o texto constitucional prevê é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. Assim, um imposto real pode ser progressivo mesmo sem que esta progressividade esteja expressamente prevista na CF/88.

Assim, para que o princípio da capacidade contributiva seja concretizado, uma opção é a aplicação da técnica da progressividade. Por meio dela, diminui-se os impostos daqueles que têm menos riqueza, bem como aumenta-se os daqueles que têm mais. Na prática, almeja-se variar a alíquota de acordo com a base de cálculo, considerando a base de cálculo como a manifestação da riqueza do contribuinte, quanto maior a base de cálculo, mais capaz economicamente será o contribuinte, enquanto que para uma menor base de cálculo, menos capaz economicamente será o contribuinte.

4.3 POSIÇÃO DO STF: CASO DO ITCMD

Presente na Constituição Federal, no artigo 155, I e § 1º, bem como no CTN, nos artigos 35 a 42, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos.

No caso do Imposto de Transmissão Causa Mortis e doação, o fato gerador é a transmissão, por morte ou doação, de quaisquer bens e direitos. A hipótese de incidência foi ampliada, pois antes se circunscrevia aos bens imóveis. Hoje, dada a natureza jurídica da herança, alcança também o capital das empresas, representado

por cotas ou ações, além de tudo e qualquer outro bem integrante do patrimônio do de cujus ou que tenha se sujeitado à doação (MACHADO, 2009, p. 381)

Mesmo considerando que as hipóteses de incidência do imposto estadual em análise são as transmissões causa mortis aos herdeiros e legatários e a doação de quaisquer bens e direitos, e que o fato gerador do ITCMD ocorre na data do falecimento do autor da herança, o Supremo Tribunal Federal tratou do assunto por meio das Súmulas 112 113 e 114:

Súmula 112-STF: O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo.

Súmula 113-STF: O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula 114-STF: O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo, de definir que o cálculo do imposto vem a ser realizado posteriormente, com o processo de inventário ou de arrolamento dos bens deixados pelo falecido.

Conhecendo-se o ITCMD, e sabendo-se que ele se trata de um imposto real, o STF no julgamento do RE 542.485, em 2013, entendeu ser possível a aplicação da técnica da progressividade a tal imposto, dessa forma aceitou a extensão da progressividade ao ITCMD, ainda que ausente a previsão constitucional.

No caso do RE 542.485, as alíquotas progressivas do Estado do Rio Grande do Sul foram questionadas. O caso chegou até o Supremo Tribunal Federal que, independentemente do fato de o ITCMD ser um imposto real e do fato de não haver previsão constitucional para a sua progressividade, considerou a lei que instituiu a progressividade do ITCMD constitucional. No caso, prevaleceu o respeito ao art. 145, §1º, que consagra o princípio da igualdade material tributária, bem como o respeito à capacidade contributiva. Isso fica claro na ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. Lei Estadual: Progressividade da Alíquota do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, §1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. (BRASIL, 2013)

A progressividade realiza o mandamento do §1º, art. 145. Por isso, "ela entrelaça-se com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, e da vedação ao confisco, de moda que a carga tributária seja mais significativa para os contribuintes que revelam superior riqueza" (PAULSEN, 2016, p. 71). Como todos esses princípios estão expressos na Constituição, "os impostos que não sejam progressivos resultam em injustiça e inconstitucionalidade" (ATALIBA 1991, p. 49).

Nessa toada, o STF, ao julgar o caso do ITCMD do Rio Grande do Sul, deixou de lado as teses doutrinárias de que imposto real não pode ser progressivo, e a de que a progressividade só pode existir se expressamente prevista no texto constitucional, para concretizar o art. 145, §1º (RIBEIRO, 2018).

Ao dizer, em seu art. 145, §1º, que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", a Constituição está dando um mandamento que deve ser seguido em toda a extensão do Direito Tributário. Os impostos devem ser pessoalizados e devem respeitar a capacidade contributiva. Isso quer dizer, "quanto mais se ganha, mais se paga" (SABBAG, 2015, p. 453).

Em resumo, o STF deixou claro que a lei pode prever a progressividade tanto para os impostos pessoais como também para os reais. De acordo com tal entendimento ao sustentar o respeito à capacidade contributiva premiada no art. 145, §1º, permite a progressividade para um determinado imposto, deve permiti-la também para os outros que têm as mesmas características.

Em outras palavras, o entendimento que afirma ser inconstitucional a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, sendo tal progressividade admitida exclusivamente para os impostos de caráter pessoal com base no § 1º do artigo 145 da CF, não encontra sustentação em tal texto, uma vez que a Constituição diz que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal, e que ainda todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, resta claro que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

Sendo assim, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal fica claro que é, não somente possível, mas também essencial que a capacidade contributiva seja implementada também aos impostos reais, para que a tributação ocorra de maneira equilibrada, justa e com respeito à liberdade e ao patrimônio do indivíduo.

5 CONCLUSÃO

No desenvolvimento do presente estudo, iniciou-se com a análise geral da noção de poder de tributar, bem como pela definição de tributo e de imposto. Abordou-se o princípio da capacidade contributiva, e a forma como se relaciona com o poder de tributar do Estado, e as técnicas de implementação da capacidade contributiva, quais sejam, progressividade, proporcionalidade e seletividade. Realizou-se a análise da progressividade as espécies de impostos, pessoais e reais. Por fim, tratou-se diretamente a problemática do caso do ITCMD, confrontando-se a posição da doutrina, progressividade apenas para os impostos pessoais, com a decisão do STF, progressividade tanto para os impostos reais como pessoais.

Diante de toda explanação acerca dos temas tratados, foi possível chegar a solução para a problemática proposta: a técnica da progressividade pode ser aplicada ao ITCMD, imposto de transmissão causa mortis e doação, mesmo se tratando de imposto real e sem que esta progressividade esteja expressamente prevista na CF/88?

Assim, a respeito da aplicação da técnica da progressividade no caso do ITCMD, mesmo se tratando de imposto real, concluiu-se que a técnica da progressividade pode ser aplicada tanto para impostos pessoais, quanto para impostos reais, segundo julgamento do Supremo Tribunal Federal.

Com isso pode-se concluir que a análise realizada conseguiu atingir seu objetivo, uma vez que deixou claro o entendimento acerca da possibilidade ou não, da aplicação da técnica da progressividade ao ITCMD, imposto real.

Assim, é importante destacar que a realização desta pesquisa – com objetivo de coletar dados de variadas fontes do direito, Constituição Federal, legislação infraconstitucional, doutrina tributarista e jurisprudência das cortes superiores, em especial do STF (Supremo Tribunal Federal) – propiciou importante contribuição para o campo de conhecimento do direito tributário.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo, **Progressividade e Capacidade Contributiva**, Separata da RDT, 1991.

BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5 ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei n.º 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 out 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 542485/2013. Extraordinário. ITCMD. Progressividade. Constitucional. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário 562045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 fev. 2013. Brasília: STF, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3477266>. Acesso em: 12 novembro 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2012.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. ITCMD pode ser progressivo. **Buscador Dizer o Direito**, Manaus. Disponível em: <https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/3c7417b8df0daf23f39f445e740c7a43>. Acesso em: 08 nov. 2022

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**, 9ª edição. Atlas, 06/2008. Vital Source Bookshelf Online.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. **Imunidade Tributária**. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/imunidade-tributaria/>. Acesso em: 18 out. 2022.

HACK, Érico. **Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo**, 2014, Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 21.

KFOURI J, Anis. **Curso de Direito Tributário**, 2ª Edição. Saraiva, 07/2012. Vital Source Bookshelf Online.

LIMA, Alcides Saldanha. **Soberania e poder de tributar**, 2019. ESMAFE Escola de Magistratura Federal da 5ª Região. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj7momP4fz6AhX0EFkFHaV3BOgQFnoECEQQAQ&url=https%3A%2F%2Frevista.trf5.jus.br%2Findex.php%2Fesmafe%2Farticle%2Fdownload%2F107%2F118%2F&usg=AOvVaw1f8nIP8bqX1jhpKVu-t-o->. Acesso em: 17 out. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito financeiro e tributário**. 30.ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. **Conceito de tributo e as espécies tributárias**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/conceito-de-tributo-e-as-especies-tributarias/>. Acesso em: 18 out 2022.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa, 1997.

OLIVEIRA, Bárbara Roberta Castro. **Princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário brasileiro**, 2021. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/56432/principio-da-capacidade-contributiva-no-direito-tributario-brasileiro>. Acesso em: 26 out 2022.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RIBEIRO, Mateus de Lima Costa. **A progressividade tributária na jurisprudência do STF**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5508, 31 jul. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/60232>. Acesso em: 7 nov. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 7ª Edição, Editora Saraiva, 2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmulas 112, 113 e 114**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=114.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>. Acesso em: 21 out. 2022.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**, 4ª edição, 2012, Editora Saraiva.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12 ed. Rio de Janeiro, 2005.