



# CADERNO DE DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Editores-Chefes:

Profa. Dra. Claudia Tannus Gurgel do Amaral

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura

ISSN 2675-0678

<http://www.seer.unirio.br/index.php/cdpp/>

# IMPOSTO SOBRE HERANÇAS, PROGRESSIVIDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

## INHERITANCE TAX, PROGRESSIVITY AND TAX JUSTICE

Ana Paula Graçano Dalpizzol<sup>1</sup>  
Daniela Olímpio de Oliveira<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo discute a plausibilidade da aplicação da ferramenta de progressividade de alíquotas ao Imposto sobre Transmissão de bens e direitos por *Causa Mortis* ou por Doação (ITCMD) no Brasil. Assim, parte-se da premissa de que o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado como norteador de todo o sistema tributário brasileiro e, sendo a progressividade uma das formas de expressão de tal princípio, cumpre aplicá-la a todos os tributos sempre que cabível. Dessa forma, pretende-se demonstrar que tal feito reflete, ainda, medida de justiça tributária em um contexto de regressividade do sistema arrecadatório. Para tanto, utiliza-se o método bibliográfico e jurisprudencial de pesquisa. É apresentado, inicialmente, o contexto atual da tributação no Brasil, passando-se a exposições sobre os temas da justiça tributária, da capacidade contributiva e da progressividade. Ao fim, é trazida à baila a discussão ocorrida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 562.045, o qual representa um marco na discussão sobre a constitucionalidade da aplicação da progressividade do ITCMD. Como resultado, assim, o estudo visa contribuir para o enriquecimento da discussão acerca do problema abordado e espera-se, portanto, que ele possa prover subsídios a novas pesquisas sobre o tema.

**Palavras-chave:** ITCMD; progressividade; capacidade contributiva; justiça tributária.

**Abstract:** This paper discusses the plausibility of applying the aliquot progressivity tool to the inheritance tax in Brazil based on the premise that the contribution capacity principle should be considered as a guide for the entire Brazilian tax system and, since progressivity is one of the forms of expression of such principle, it must be applied to all taxes whenever applicable. Thereby it intends to demonstrate that by achieving this it will be reached also a measure of tax justice in a context of regressivity of the tax collection system. Therefore, it has been used the bibliographic and jurisprudential research method. Thus, initially the paper presents the current context of taxation in Brazil, followed by presentations about tax justice, the contribution capacity principle and aliquot progressivity tool. At the end, the discussion that took place on the Brazilian Supreme Court appeal nº 562.045 is brought up, which

---

<sup>1</sup> Advogada. Pós-Graduada do Curso de Especialização em Direito Empresarial da Escola Brasileira de Direito (Ebradi). Bacharela em Direito pela Universidade Federal de Lavras (UFLA). *E-mail:* anapaula.dalpizzol@vlf.adv.br.

<sup>2</sup> Estágio pós-doutoral em curso em História do Pensamento Econômico na Universidade de São Paulo (USP). Mestranda em Filosofia na Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). Doutora em Direito e Sociologia pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Anhanguera/Uniderp. Especialista em Direito Público pela UFJF. Ex-Professora Adjunta da Universidade Federal de Lavras (UFLA). Pesquisadora de Justiça Tributária e Professora de Direito Tributário, Finanças Públicas e História Econômica. Líder do Grupo de Pesquisa (cadastrado no CNPq) intitulado “Tributação, Democracia e Desenvolvimento”. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7661-4648>.

represents a milestone of the discussion on the constitutionality of the application of the aliquot progressivity tool for the inheritance tax. As a result, the study aims to contribute to the enrichment of the discussion about the problem addressed and, therefore, it is expected that it can provide subsidies for further research on the subject.

**Keywords:** inheritance tax; aliquot progressivity tool; contribution capacity principle; tax justice.

## 1. INTRODUÇÃO

A tributação é inerente ao Estado. Constitui a principal fonte arrecadatória da qual ele dispõe para desempenhar suas funções e para alcançar os seus objetivos constitucionalmente previstos. Os problemas relativos à tributação, desde os primórdios, relacionam-se à forma e ao tamanho da arrecadação que, por ser uma imposição, muitas vezes foi relacionada à confisco e privação de liberdade patrimonial dos contribuintes.

Não somente, tendo em vista que o tema da tributação possui estrita relação com o tema das finanças do Estado, a forma como o Estado aloca seus gastos também influencia nas discussões doutrinárias e acadêmicas, mas principalmente no debate público. Entretanto, essa influência, muitas vezes negativa, não pode ser um entrave às mudanças necessárias na forma de cobrança dos tributos.

Os impostos, como cediço, são uma espécie de tributo cuja cobrança não guarda relação com qualquer atividade estatal, podendo, entretanto, cumprir duas funções precípuas: fiscal e extrafiscal. Ao assumirem função extrafiscal, os impostos prestam-se a apoiar o Estado na consecução de objetivos políticos, econômicos ou sociais. Nesse sentido, o presente artigo realizará um estudo acerca da função extrafiscal do imposto sobre heranças, ou ITCMD, no contexto tributário brasileiro, a fim de demonstrar, ao final, a plausibilidade e a necessidade em termos de justiça tributária da aplicação de alíquotas progressivas ao mencionado tributo.

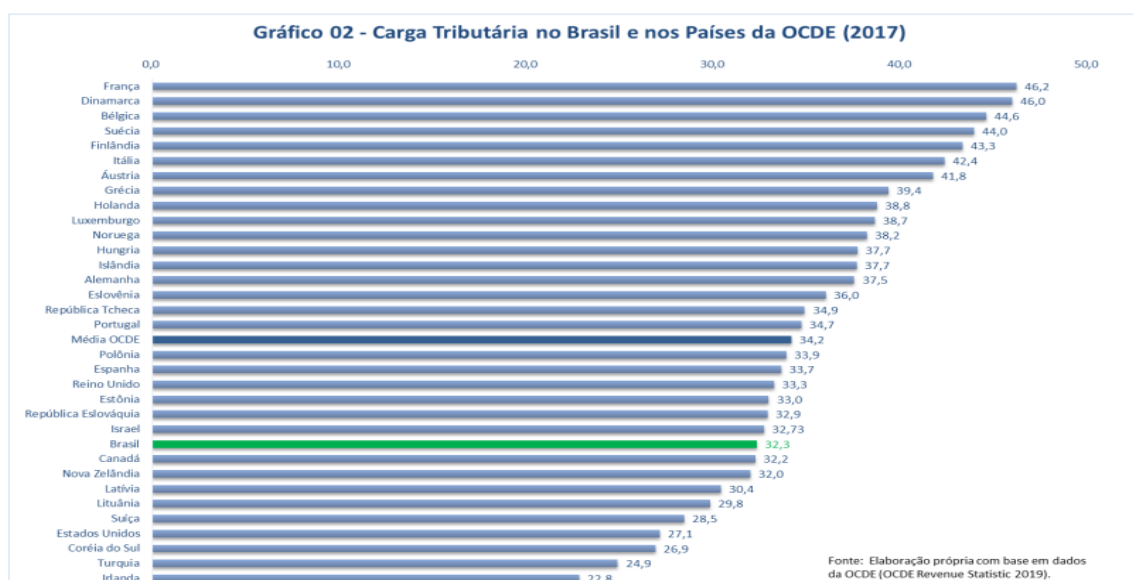
Para tanto, será trazida, inicialmente, uma breve exposição acerca do contexto atual da tributação no Brasil, seguida de uma apresentação sobre o ITCMD e suas principais características. Após, será explanado o tema da justiça tributária, trazendo-se à baila o estudo do princípio da capacidade contributiva e da ferramenta da progressividade. Ao fim, o artigo explicitará os pontos mais importantes da discussão travada no âmbito do RE nº 562.045, o qual é considerado um marco em termos de aplicação da progressividade ao ITCMD no Brasil.

## 2. CONTEXTO ATUAL DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Dados extraídos de estudos da Receita Federal do Brasil (2020)<sup>3</sup> demonstram que o Brasil, atualmente, possui carga tributária cujo percentual encontra-se abaixo da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em 2017, enquanto a referida média concentrava-se em 34,2% do PIB, a carga tributária brasileira alcançava um patamar pouco menor, de 32,3%.

Apesar disso, observa-se que a incidência desta carga encontra-se concentrada, principalmente, na tributação sobre o consumo de bens e serviços, enquanto a tributação sobre a propriedade aparece abaixo da média. No mesmo ano, a tributação sobre bens e serviços no Brasil representou 14,3% da carga tributária, bem acima da média da OCDE que é de 11,1%, enquanto que a tributação sobre a propriedade representou apenas 1,5% da carga, sendo a média da OCDE nesta modalidade de 1,9%.

Diante dos dados apresentados, vê-se que a carga tributária brasileira total não pode ser considerada excessiva. Ela, inclusive, é menor do que a carga tributária de grande parte dos países desenvolvidos, como, por exemplo, França (46,2%), Alemanha (37,5%) e Reino Unido (33,3%). Tal afirmação se confirma através das informações contidas no gráfico a seguir:



<sup>3</sup> Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 27/02/2021.

O que cria, portanto, a noção de que a tributação no Brasil é exorbitante, é a distribuição que lhe é conferida. Como sabido, a tributação sobre o consumo de bens e serviços é uma modalidade que se caracteriza como regressiva, visto que atinge todos os contribuintes na mesma proporção, conseqüentemente onerando mais aqueles que possuem menor poder aquisitivo. Dessa forma, não somente, mas principalmente por isso, o seu papel de extrema relevância dentro da carga tributária nacional acaba por contribuir na caracterização arrecadação tributária brasileira também como regressiva.

Diante desse cenário, partindo do pressuposto de que a justiça da arrecadação tributária está em sua harmonia, ou seja, “está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio e renda de uma lado, e aqueles que nada tem, senão despesas, de outro” (RIBEIRO, 2017), este artigo buscará defender a importância de se repensar a aplicação do imposto sobre heranças (ITCMD) no Brasil enquanto uma das ferramentas capazes de compensar a regressividade do recolhimento tributário.

## **2.1 Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos por *Causa Mortis***

Trata-se o Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos por *Causa Mortis* ou por Doação de tributo cuja competência para instituição pertence aos Estados desde a Constituição da República de 1891, o que se mantém na Constituição Federal de 1988, conforme consta do art. 155, inciso I.<sup>4</sup>

Em vista da forma como é aplicado atualmente, pode-se dizer que o tributo em questão cumpre função meramente fiscal. Isso porque, sua faceta extrafiscal consiste no desestímulo à acumulação de riquezas, o que pode ser perpetrado através da aplicação de alíquotas progressivas ao imposto. Suas alíquotas incidirão sobre o valor do quinhão transmitido, e não sobre a totalidade dos bens transmitidos.

Nesse sentido, importante destacar que conforme disposição do art. 155, §1º, IV, da Constituição Federal de 1988, o ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Atualmente, a alíquota máxima é de 8%, consoante Resolução nº 09 de 1992.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

<sup>5</sup> **Art. 1º.** A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Dispondo de tal maneira, a Carta Magna abriu brecha para que os Estados fixem as alíquotas de maneira progressiva, respeitando tão somente o teto máximo de cobrança. A Resolução supracitada, portanto, dispôs em seu art. 2º que as alíquotas do imposto em questão “fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”.

Dessa forma, a legislação reguladora conferiu ao ITCMD a possibilidade de pautar-se na chamada progressividade fiscal. Conforme ensina Eduardo Sabbag (2017, p. 207):

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a *progressividade fiscal* e a *progressividade extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. (grifo nosso)

Não obstante que a pauta da progressividade será pormenorizada em item posterior, neste momento importa observar que a progressividade pode assumir duas facetas. A faceta da fiscalidade denota verdadeira expressão do princípio da solidariedade, o qual norteia o sistema tributário nacional, admitindo alíquotas maiores para bases de cálculo maiores, otimizando e tornando mais justa a arrecadação ao permitir que a exigência fiscal aumente conforme cresce a capacidade do indivíduo de contribuir com o orçamento do Estado.

Por sua vez, a faceta da extrafiscalidade tem o objetivo de aumentar as alíquotas com o fito de estimular ou desestimular alguma situação, situação esta que deve ser considerada contrária aos princípios e direitos fundamentais que legitimam o Estado. Como sabido, a Constituição Federal prevê expressamente a progressividade extrafiscal para o IPTU, para o ITR e também para o IR.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...) 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; (...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Diante desse cenário, observa-se atualmente, nas leis estaduais que versam sobre o ITCMD, a aplicação do critério da progressividade fiscal por algumas unidades da federação, conforme se pode observar na tabela a seguir:

Estados	Legislação	Alíquotas	
		Mín	Máx
Acre	Lei nº 271/13		4%
Alagoas	Lei nº 5.077/89	2%	4%
Amapá	Lei nº 400/97		4%
Amazonas	Lei nº 19/97		2%
Bahia	Lei nº 4.826/89	4%	8%
Ceará	Lei nº 15.812/15	2%	8%
Distrito Federal	Lei nº 3.804/06	4%	6%
Espírito Santo	Lei nº 10.011/13		4%
Goiás	Lei nº 11.651/91	2%	8%
Maranhão	Lei nº 7.799/02	1%	7%
Mato Grosso	Lei nº 7.850/02	0%	8%
Mato Grosso do Sul	Lei nº 1.810/97		6%
Minas Gerais	Lei nº 14.941/03		5%
Pará	Lei nº 5.529/89	2%	6%
Paraíba	Lei nº 5.123/89	2%	8%
Paraná	Lei nº 18.573/15		4%
Pernambuco	Lei nº 13.974/09		5%
Piauí	Lei nº 4.261/89	2%	6%
Rio de Janeiro	Lei nº 7.174/15	4%	8%
Rio Grande do Norte	Lei nº 5.887/89	3%	6%
Rio Grande do Sul	Lei nº 8.821/89	0%	6%
Rondônia	Lei nº 959/00	2%	4%
Roraima	Lei nº 59/93		4%
Santa Catarina	Lei nº 13.136/04	1%	8%
São Paulo	Lei nº 10.705/00		4%
Sergipe	Lei nº 7.724/13	3%	8%
Tocantins	Lei nº 1.287/01	2%	8%

Fonte: Das autoras (2020).

No entanto, vê-se, no quadro acima, que apenas nove das vinte e sete unidades federativas arrecadam o máximo de 8% em certa faixa da base de cálculo, e que nem todas adotam o parâmetro da progressividade fiscal na cobrança do ITCMD. A média máxima nacional se concentra no em torno de 5,8%, que se revela um valor baixíssimo em termos de arrecadação. Diante desse cenário, resta claro que não há aplicação da progressividade extrafiscal na cobrança do ITCMD no Brasil.

Neste ponto, importante destacar a decisão do Supremo Tribunal Federal no âmbito do RE nº 213.266, em que se discutiu a possibilidade de o Estado de Pernambuco dispor em sua lei complementar que a alíquota máxima do ITCMD equivaleria “ao limite máximo fixado em resolução do Senado Federal”. No acórdão, restou consignada a impossibilidade de o Estado dispor de forma vaga e imprecisa sobre a alíquota, uma vez que seria sua competência constitucional o estabelecimento desta. Conforme explicitado no voto do relator:

A automaticidade empreendida contraria o sistema constitucional, misturando-se institutos diversos, competências normativas próprias, como são a referente à fixação da alíquota, sempre a cargo do Poder Legislativo local, e o estabelecimento do teto a ser obedecido em tal procedimento.<sup>7</sup>

Perpassada tal questão, observando as alíquotas do ITCMD cobradas nos Estados, percebe-se que, assim como ocorre com o Imposto de Renda, a partir de dado ponto, a tributação torna-se proporcional, de forma que sobre quinhões não tão expressivos incidirá a mesma alíquota que incide sobre quinhões milionários ou até bilionários. Nesta situação descrita, tem-se, então, que a partir de dado momento a tributação do ITCMD deixa de observar o princípio da capacidade contributiva, uma vez que onera igualmente – com a mesma alíquota, bases de cálculo discrepantes. Da forma como explica Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 91), referindo-se à progressividade na cobrança do Imposto de Renda:

Ao onerar com uma alíquota de 10% salário de R\$500,00 mensais, por exemplo, retira-se do patrimônio do contribuinte quantia que lhe fará seguramente muita falta no atendimento de suas necessidades básicas. O mesmo percentual de 10%, incidente sobre um salário de R\$5.000,00, faria também falta ao empregado, mas, embora a proporção seja a mesma, essa falta seria menor. Em se tratando de um salário de R\$100.000,00, 10% já não fariam praticamente falta nenhuma. *É essa utilidade, cada vez menor, que a riqueza tem para quem a acumula que justifica, por imposição dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma tributação progressiva.* (grifo nosso)

Todavia, tal cenário não revela somente um problema de justiça no que concerne ao princípio da capacidade contributiva, como também de aprimoramento da arrecadação tributária do Estado. Deixar de onerar mais as transmissões de valores maiores também faz com que o Estado arrecade menos e, por consequência, converta uma quantidade menor de

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213.266. **Diário da Justiça Eletrônico**. Publicado em: 17/12/1999. Acesso em: 10/03/2021.



produto de arrecadação em favor da sociedade contribuinte ou mesmo do financiamento da própria máquina estatal.

### 3. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Em seu escrito “O mito da propriedade”, Thomas Nagel e Liam Murphy ao tratarem sobre o tema da justiça tributária, objetivam demonstrar a razão pela qual é necessário analisar as políticas tributárias como parte de um sistema distributivo geral. Dessa forma, buscam convencer o leitor de que avaliar a justiça ou injustiça de um sistema tributário atendendo somente a regras e mecanismos de arrecadação seria uma postura míope:

O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36).

Dessa maneira, seria necessário, a fim de se julgar justo ou injusto um sistema de tributação, considerar tanto a política de arrecadação quanto a política de gastos do Estado, nunca uma ou outra separadamente. Nessa toada, os autores rechaçam o princípio da capacidade contributiva pelo fato de que ele não leva em conta a política de gastos do governo:

Mas também essa abordagem como um todo é falha em seus fundamentos. Se a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, os retos critérios de justiça distributiva não farão referência alguma a essa distribuição, nem mesmo tomando-a como base. A justiça distributiva não é a aplicação de uma função aparentemente equitativa a uma distribuição inicial de bem-estar moralmente arbitrária. *Apesar dos pressupostos implícitos de muitas pessoas, a justiça de um esquema tributário não pode ser avaliada pelo fato de as alíquotas médias aumentarem suficientemente à medida que a renda cresce.* (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 43).

Assim, vê-se que a discussão sobre justiça tributária engloba dois momentos: um que precede à prática, concentrado na dogmática e na hermenêutica da questão, que pode ser caracterizado, por exemplo, pela atividade legislativa, e outro que se refere à prática, cujo expoente é a política de gastos públicos do governo.

Este artigo considera, portanto, que realmente não se pode olvidar que a discussão sobre justiça tributária deve ser inserida, conforme lecionam os autores em questão (2005, p. 53), no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo.

Assim, não se ignora, para fins de justiça tributária, a importância da análise da maneira pela qual os afetados pela tributação são atingidos pela política de gastos públicos.

Pelo contrário, tem-se como notória e necessária a intersecção entre ambos os pontos da discussão. De toda sorte, compreende-se aqui, ao contrário do que sustentam Murphy e Nagel, não ser inútil o estudo separado de um dos momentos da discussão.

Isso porque, a Constituição Federal, ao arquitetar o sistema tributário nacional, torna-se o parâmetro maior para a análise do que se configuraria enquanto um tributo justo dentro de seu próprio arcabouço. Logo, considera-se que um tributo justo, seria, então, aquele que atende aos princípios norteadores do sistema constitucional tributário, princípios estes que guardam consonância com os ditames da justiça tributária, conforme será demonstrado a seguir.

A atividade tributária consiste na principal forma de arrecadação de recursos pelo Estado, sendo, portanto, indispensável ao funcionamento deste. Como dito, tal atividade encontra substrato e, antagonicamente, limitação, na Constituição Federal, uma vez que deve ser empenhada nos termos do Estado Fiscal por ela instituído, respeitando-se os direitos nela garantidos, bem como seus princípios e objetivos.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da solidariedade como um dos objetivos fundamentais da República, conforme disposição de seu art. 3º, inciso I. Este dispositivo informa que a atuação estatal deve nortear-se pela busca da construção de uma sociedade livre, justa e solidária.<sup>8</sup> Dessa maneira, tem-se que o princípio da solidariedade é, em verdade, uma norma-diretriz para a edição das legislações infraconstitucionais. É o que explica Bernardo Gonçalves Fernandes:<sup>9</sup>

Certo é que esses objetivos não devem ser enxergados com desconfiança ou mesmo como uma espécie de panaceia formal, mas ao invés disso, como alocados dentro dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil. São, portanto, normas (tese dos princípios como normas) constitucionais que devem ser seguidas (diuturnamente). *Nesses termos, a noção dos objetivos deve ser eminentemente processual (sempre um caminhar para) e normativa (com medidas jurídicas e políticas concretas) para o cumprimento dos ditames constitucionais neles inseridos.* (grifo nosso)

---

<sup>8</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

<sup>9</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 9. ed. Salvador: **JusPodivm**, 2017, p. 315.

Dessa maneira, traçando um paralelo dessa diretriz constitucional com a questão tributária, pode-se inferir que dela decorrem deveres mútuos, tanto para o Estado quanto para os cidadãos, e que tais deveres se complementam na busca pela sociedade solidária. O Estado deve trabalhar buscando efetivar uma tributação e, conseqüentemente, uma política de gastos públicos, justas. Por outro lado, aos cidadãos cabe o dever de contribuir com o orçamento público através do pagamento de tributos justos.

Nesse sentido, tem-se que não há que se falar em direitos fundamentais dissociando-os dos deveres fundamentais: o Estado Fiscal estabelecido pela Constituição Federal pressupõe a superação de uma política individualista em favor de uma política voltada ao coletivo.

É nesse cenário que surge o conceito de justiça tributária dentro do sistema tributário brasileiro, conceito este que deve ser considerado como expoente e guia maior do sistema, uma vez que deriva da interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, a qual traz, dentre outros, os princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da transparência fiscal. O arcabouço constitucional permite concluir, portanto, que o justo tributo é aquele que atende aos princípios norteadores do sistema, os quais compõem a justiça tributária.

Assim, a presente pesquisa se reserva à defesa da utilização da ferramenta da progressividade na prática do imposto sobre heranças como demanda advinda do princípio da capacidade contributiva, a fim de demonstrar que sua aplicação reflete medida de justiça tributária dentro do Estado Fiscal brasileiro. Dessa maneira, os próximos tópicos serão dedicados a breves exposições sobre a ferramenta e o princípio mencionados e, ao fim, será analisada a discussão travada no âmbito do Recurso Extraordinário nº 562.045

### **3.1 Capacidade contributiva e progressividade**

O princípio da capacidade contributiva chegou ao Estado Fiscal brasileiro de forma implícita no início do século passado, tendo posteriormente sido expressamente previsto pela Constituição de 1946, desaparecendo novamente da letra constitucional durante os regimes autoritários (1967/1969) (TORRES, 2011, p. 93). Atualmente, encontra-se positivado na Constituição Federal de 1988 em seu art. 145, §1º, veja-se:

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

§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. (grifo nosso)

Em que pese o artigo transcrito referir-se somente à figura dos impostos, grande parte da doutrina atualmente entende que se trata, na verdade, de um princípio norteador de toda a tributação, aplicável a todas as espécies de tributos. Nesse sentido, afirma Leandro Paulsen (2020, p. 99):

Embora o texto constitucional positivasse o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos (...), cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.

Além disso, a norma em apreço utiliza-se da expressão “sempre que possível”, levando a uma ideia infundada de que a aplicação do princípio seria facultativa a depender da vontade do legislador ou da interpretação do caso concreto, o que não é verdade. Da forma como explica Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 14):

12. Capacidade contributiva. Observância “sempre que possível” – O “sempre que possível” a que se refere o § 1º do art. 145 da CF/88 não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das “circunstâncias” econômicas, *mas sim que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico*. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e não pela boa vontade do legislador ou do aplicador da lei. Nesse sentido, pode-se mesmo dizer que a expressão é desnecessária, pois toda e qualquer determinação contida em uma norma jurídica somente poderá ser exigida se seu cumprimento for possível. (grifo nosso)

Trata-se, portanto, de diretriz fundamental do sistema tributário brasileiro como um todo. Tal princípio informa que os cidadãos deverão contribuir com o orçamento estatal na medida de sua capacidade econômica. Logo, autoriza o Estado brasileiro, com vistas a garantir igualdade real na gradação do ônus tributário, tributar mais intensamente as pessoas que auferem rendas maiores e possuem mais patrimônio.

Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva impõe limites máximo e mínimo ao dever do cidadão de pagar tributos, tornando justo o tributo pago. Como

parâmetro, garante que ninguém recolherá tributo superior à sua capacidade econômica de contribuir e, da mesma forma, também não recolherá tributo inferior à sua possibilidade de financiar o orçamento público, já que à sociedade como um todo compete tal função, na medida de sua capacidade. Aqui se revela uma faceta do princípio da solidariedade em aplicação ao direito tributário, bem como uma ideia de justiça distributiva na prática da cobrança de impostos.

De toda sorte, é possível depreender que, conforme explica Ricardo Lobo Torres (2011, p.94), o princípio da capacidade contributiva é aberto e indeterminado, não sendo capaz de alcançar concretude sem ferramentas normativas de regulamentação da forma de cobrança de tributos. Uma das ferramentas capazes de realizar tal façanha é a progressividade, a qual é tratada pelo referido autor como um subprincípio da capacidade contributiva (2011, p.89).

Trata-se a progressividade de ferramenta de gradação das alíquotas, informando que sobre os tributos deverão incidir alíquotas maiores na medida em que maior for a base de cálculo. Conforme aclarado por Leandro Paulsen (2020, p.101), tal instrumento não se confunde com a seletividade, uma vez que desta decorre uma tributação diferente de acordo com o objeto tributado (mercadoria, produto ou serviço, em regra).

Na análise da progressividade enquanto ferramenta, importante constar que ela pode assumir duas formas: a simples e a graduada, da maneira com que explica Hugo de Brito Machado (2010, p. 318):

O imposto progressivo é aquele cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada. A progressão, isto é, o crescimento da alíquota, pode ser simples ou graduada. Simples é aquela em que cada alíquota aplica-se a toda a matéria tributável. E graduada é aquela em que cada alíquota maior aplica-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.

Muito se discute na doutrina sobre qual forma de aplicação do critério da progressividade seria compatível com os mandamentos da Constituição Federal de 1988. O autor em questão menciona, em seguida, que a seu ver seria a graduada, vez que a simples lesionaria o princípio da capacidade contributiva, opinião com a qual se filia este artigo.

Além disso, a título de nota, nesse ponto é importante recordar a questão já abordada alhures, sobre a distinção entre progressividade fiscal e progressividade extrafiscal. Como

dito, a primeira possui característica meramente arrecadatória, enquanto a segunda busca estimular ou desestimular alguma situação, situação esta que deve ser contrária aos princípios e direitos fundamentais que legitimam o Estado, como ocorre, por exemplo, com o não cumprimento da função social da propriedade.

Nessa toada, importa à discussão recordar também que a Constituição Federal de 1988 positivou a utilização da progressividade extrafiscal somente com relação a três impostos, quais sejam o Imposto de Renda, o Imposto Predial Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural. Em decorrência disso, em face da omissão constitucional, debate-se sobre a possibilidade de aplicação da ferramenta em questão a outros impostos, como no caso do ITCMD. Tal celeuma foi objeto da discussão travada no âmbito do Recurso Extraordinário nº 562.045, o qual será examinado no tópico a seguir.

### **3.2 A discussão do Recurso Extraordinário nº 562.045**

Trata-se o RE nº 562.045 de Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão que julgou inconstitucional o art. 18 da Lei estadual nº 8.821/1989, o qual instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD. Naquela oportunidade, a inconstitucionalidade foi declarada indicando como fundamento que o art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 somente faz referências aos impostos de natureza pessoal. Dessa forma, o RE nº 562.045 debruçou-se sobre a interpretação a ser conferida ao citado artigo constitucional.

Antes de adentrar a discussão trazida no âmbito do recurso em questão, importa fazer uma breve anotação acerca da classificação dos impostos enquanto reais ou pessoais. Conforme explica Leandro Paulsen (2020, p. 257), consideram-se tributos pessoais “aqueles que são dimensionados conforme a capacidade contributiva efetiva do contribuinte mediante consideração das suas circunstâncias particulares”, ou seja, aqueles que “possuem caráter acentuadamente subjetivo, focando não apenas no fato gerador, mas na pessoa do contribuinte”. Por outro lado, com relação aos impostos reais, segue lecionando (2020, p. 257):

(...) consideram-se tributos reais aqueles que tomam como fato gerador uma situação reveladora de capacidade econômica, mas sem levar em conta as circunstâncias relativas a cada contribuinte em particular. Nesse caso, trabalha-se com uma capacidade contributiva objetiva. Exemplo, é o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, sempre igual independentemente de o veículo estar quitado ou

ser financiado, de o contribuinte ter outros veículos ou não, de ser solteiro ou pai de família.

A decisão do recurso em exame tornou-se um marco para a discussão sobre a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD. Antes dela, a corte suprema entendia, como regra, que a progressividade somente seria aplicável aos impostos pessoais, uma vez que somente estes permitem a realização de presunções acerca de circunstâncias pessoais dos contribuintes que expressem sua capacidade econômica e contributiva. Tal entendimento, inclusive, levou à edição da Súmula nº 656, que trata da progressividade no caso do ITBI.<sup>10</sup>

Dessa forma, o voto do relator, Min. Ricardo Lewandowski, considerou, em suma, que a interpretação do art. 145, §1º levaria à conclusão de que a progressividade é vedada no caso de impostos reais. Isso porque, seria da natureza destes não considerar qualidades pessoais que refletem o poder econômico dos contribuintes, devendo aquela, por outro lado, guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Nesse sentido, argumentou que se o artigo em comento se referisse a todos os impostos, não haveria necessidade de tal dispositivo constitucional, e que tal feito equivaleria a “permitir que o legislador ordinário ampliasse ou, quiçá, desprezasse as hipóteses em que a Constituição autoriza, expressamente, a progressividade para os impostos reais, graduando-os de maneira distinta ou com finalidade diversa”. Por fim, afirmou que não é da lógica do próprio sistema admitir que um ente federado, utilizando-se da ferramenta da progressividade, interfira na concentração de renda, visto que compete privativamente à União legislar sobre direito civil, o qual trata da disciplina de propriedade. Por tais razões, negou provimento ao recurso.

Em voto dissonante, o Min. Eros Grau sustentou que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo aqueles que não possuam caráter pessoal. Segundo ele, o que a CF/88 informa, na verdade, 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”.

Dessa maneira, realiza uma classificação econômica dos impostos, concluindo como uma dessas classificações a dos “tributos graduados”, sendo estes aqueles “cuja quantia a pagar varia conforme uma relação matemática, crescente ou decrescente”. Segue explicando

---

<sup>10</sup> Súmula 656: 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.

que de tal espécie extrapolam os conceitos de progressividade e regressividade, que poderão ser diretas ou indiretas, a depender da classificação do imposto (como direto ou indireto). Assim, afirma que todos os impostos “estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante”. Com tais fundamentos, deu provimento ao recurso para declarar constitucional o dispositivo da Lei estadual.

Acompanhando o voto do Min. Eros Grau, o Min. Menezes Direito realizou uma observação interessante sobre a questão, levando em conta a questão tributária em perspectiva mais ampla, conforme se observa na passagem a seguir transcrita:

[...] não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, *porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária.* Ora, se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la? Por que oferecer uma interpretação mais estreita? (grifo nosso)

Em sequência, o Min. Marco Aurélio levanta discussão acerca da necessidade de regulamentação da matéria da progressividade no ITCMD em todo o território nacional, como ocorreu com o IPTU. Neste ponto, o Min. Ayres Britto declara que importa à discussão interpretar o art. 145, §1º, da Constituição Federal, do que discorda o Min. Marco Aurélio alegando que se o preceito daquele artigo fosse suficiente para fundamentar a aplicação de progressividade ao ITCMD, não haveria necessidade de previsão expressa de progressividade para o IPTU através da Emenda Constitucional nº 29, por exemplo.

Em voto também divergente do relator, a Min. Ellen Gracie trouxe uma nova forma de interpretar a classificação de impostos reais e pessoais, além de traçar um paralelo importante entre o ITCMD e o ITBI, imposto real sobre o qual o STF não admitiu a incidência de progressividade:

Mas isso é apenas uma caracterização genérica, porque *é perfeitamente possível que alguns impostos reais sejam pessoalizados e que alguns impostos pessoais sejam realizados.* Vou dar um exemplo. O clássico exemplo de imposto pessoal é o Imposto de Renda e, por isso mesmo, ele admite todas as deduções, ajuntando-se às circunstâncias particulares do contribuinte. No entanto, o imposto de renda pode ser



um imposto de base fixa quando, por exemplo, ele incide sobre os investimentos na área financeira. Então, ali, aplica-se uma alíquota única, sem consideração à individualidade do contribuinte e sem possibilidade de posterior acerto dessas contas. Essa é uma hipótese.

O próprio IPTU – que é, em princípio, um imposto real – também admite personalização. São aquelas hipóteses em que, por exemplo, se admite que as pessoas que possuem um único imóvel, e/ou que sejam acometidas de doença grave sejam dispensadas ou tenham diminuição nessa contribuição.

O imposto de transmissão causa mortis tem diferenças – segundo penso, Ministro Marco Aurélio – em relação ao outro imposto de transmissão, inter vivos, na medida em que, *neste imposto de que estamos tratando, se considera sempre uma transmissão a título gratuito. Há necessariamente um engrandecimento do patrimônio do recipiente – ou da doação ou da herança -, enquanto que no imposto o inter vivos geralmente há onerosidade*, ou seja, adquire-se o bem imóvel, mas, em contrapartida, adquire-se também a obrigação do pagamento de um financiamento, por exemplo. (grifo nosso)

Ao fim, tão somente o Min. Marco Aurélio acompanhou o voto do relator para negar provimento ao recurso, votos, portanto, vencidos, tendo sido provido o recurso para reconhecer a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD.

Antes de adentrar as notas conclusivas, importante destacar precedente de outro Recurso Extraordinário que guarda relação com a progressividade no caso do ITCMD. Trata-se do RE nº 602.256, no qual o Estado de Pernambuco apresentou sua irresignação diante de decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado que entendeu que dispositivo de Lei estadual que aplicava alíquotas progressivas ao ITCMD com base no grau de parentesco do sucessor para com o *de cujus* não guardava relação com o princípio da capacidade contributiva.

No mesmo sentido, o STF, em decisão monocrática de relatoria do Min. Edson Fachin, negou provimento ao recurso em questão, sustentando:

Na hipótese, o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, *não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes*, à luz da equidade vertical. (grifo nosso)

Dessa maneira, possível observar, com base nos ensinamentos da doutrina e nos precedentes judiciais existentes, que a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD deve sempre ter como base de aplicação, tão somente, o quinhão recebido por cada sucessor, não a totalidade da herança, tampouco o parentesco das partes envolvidas. Somente é possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo, e conseqüentemente sujeitá-lo ao critério da progressividade, levando em conta o acréscimo patrimonial gratuitamente recebido por ele.

#### 4. NOTAS CONCLUSIVAS

Conforme exposto no último item, um dos argumentos do relator do RE 562.045, quem entendeu como inconstitucional a aplicação da progressividade ao ITCMD, foi de que a acumulação de riquezas somente pode ser combatida pela União, vez que a ela compete legislar sobre propriedade. Todavia, este artigo considera que tendo sido o princípio da capacidade contributiva previsto constitucionalmente, e tendo sido também prevista pela CF/88 a competência dos Estados para legislar sobre o ITCMD, a aplicação da progressividade extrafiscal pelos Estados enquanto expressão daquele princípio parece estar em consonância com a Carta Magna.

Além disso, foi possível observar na discussão do RE mencionado que a classificação dos impostos enquanto reais ou pessoais pouco importa, na realidade, à aplicação da ferramenta da progressividade. Isso porque, impostos reais podem ser pessoalizados, e impostos pessoais podem ser realizados, a depender do caso concreto. Entende-se aqui, então, que o critério de “pessoalização” ou realização dos impostos, nesse caso, deve ser a efetivação de tributos justos.

No caso da herança, objeto do ITCMD, considera-se relevante para a discussão levar em conta que se trata de um acréscimo a título gratuito no patrimônio do recipiente. O imposto, então, somente implicará na redução da quantia recebida, não atingindo o patrimônio pessoal deste.

Nestes termos, conforme discutido no decorrer do presente artigo, a aplicação da ferramenta da progressividade no caso do ITCMD, principalmente no que concerne à sua faceta extrafiscal, mostra-se como uma realidade palpável. A acumulação de riquezas, sem dúvidas, é contrária aos princípios e direitos fundamentais que legitimam o Estado brasileiro, não por si só, mas principalmente pela sua maior consequência – a pobreza. A base de todo o processo de acumulação capitalista, como cediço, é a propriedade privada, que contribui, pela lógica do próprio sistema, para a concentração de riquezas na mão de uma parcela pequena da sociedade e, conseqüentemente, para o desenvolvimento das desigualdades.

A importância da propriedade privada hoje, entretanto, encontra-se muito vinculada à herança, ou seja, aos processos intergeracionais que ocorrem dentro da maior instituição social existente – a família. A transferência intergeracional de riquezas com base no parentesco garante a possibilidade de que o *de cuius* deixe aos seus familiares certo bem-estar patrimonial. Isso significa, portanto, que a depender do fator sorte, a posição e o pressuposto

de um indivíduo dentro da sociedade determina-se, em regra, por ser membro de família que lhe possibilitará bases patrimoniais para desenvolver-se dentro do sistema: a depender das circunstâncias, inclusive o trabalho pode ser dispensável para a vida do indivíduo.

Por tais razões, considerada a importância da herança no processo de acumulação de riquezas, se justifica a relevância da discussão trazida neste escrito. A progressividade, em sua faceta extrafiscal, é instrumento adequado para, além de otimizar a arrecadação de recursos pelo Estado, agregar ao ITCMD a capacidade de ser aplicado conforme ideais de justiça tributária e distributiva.

Não somente, conforme exposição realizada no primeiro item, em um contexto de regressividade do sistema, é imprescindível refletir sobre formas de compensar tal característica. Dessa maneira, privilegiar a progressão nos casos em que seja possível permite onerar os contribuintes de forma mais justa, fazendo com aqueles que tem maior capacidade contributiva e econômica financiem em maior peso o orçamento público.

De toda sorte, da forma como foi dito ao início deste artigo, entende-se aqui que a discussão sobre justiça tributária não se esgota na análise da forma de cobrança do ITCMD, sendo indispensável considerar-se também a forma como o Estado trata o orçamento público. A progressividade extrafiscal aplicada ao ITCMD só gerará efeitos quando a renda tributada for devidamente convertida em favor da coletividade.

Dessa maneira, alcançando-se a conclusão de que o princípio da capacidade contributiva deve ser tido como norteador de todo o sistema tributário brasileiro, opina-se ser imprescindível que o poder público, do ponto de vista da justiça tributária, comece a pensar formas de aplicar a ferramenta da progressividade ao ITCMD, uma vez que ela decorre diretamente de observância àquele princípio. Portanto, faz-se necessário, neste contexto, discutir a necessidade ou não de regulamentação da matéria em âmbito federal e refletir sobre quais estratégias deveriam ser adotadas neste caso.

## **REFERÊNCIAS**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213.266. **Diário da Justiça Eletrônico**. Publicado em: 17/12/1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045. **Diário da Justiça Eletrônico**, ed. 233. Publicado em: 27/11/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 602.256. **Diário da Justiça Eletrônico**, ed. 229. Publicado em: 13/11/2015.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jul. 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36117/26816>. Acesso em: 15 fev. 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, jan. 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/viewFile/25565/19718>. Acesso em: 13 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, jan. 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18025>. Acesso em: 13 fev. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Democracia, desigualdade e tributação progressiva. In: DANIELA OLÍMPIO DE OLIVEIRA (org.). **Tributação, democracia e desenvolvimento**. Lavras: UFLA, 2017. p. 157-176.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.