

A aplicação do princípio da progressividade tributária aos impostos sobre o patrimônio e a situação específica do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI).

The application of the principle of tax progressivity to wealth taxes and the specific situation of the real estate transfer tax (ITBI).

Talita Barreto de Oliveira¹

RESUMO: Este trabalho busca analisar a aplicação do princípio da progressividade tributária aos impostos sobre o patrimônio e a situação ainda específica do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). O estudo dogmático-jurídico é feito através da revisão bibliográfica e do estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). Para a devida compreensão do objeto, explora-se, inicialmente, o instituto da progressividade tributária, o princípio da capacidade contributiva e a justificação dos impostos enquanto espécies tributárias. São examinados ainda os impostos reais que mais se aproximam da noção de patrimônio e como tem se dado a aplicação ou não da progressividade tributária a cada um deles. Busca-se analisar, por fim, a situação específica do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), imposto sobre o patrimônio que ainda tem fugido à regra dos demais impostos deste grupo quanto à aplicação do princípio da progressividade tributária.

Palavras-chave: Progressividade tributária. Capacidade contributiva. Impostos sobre o patrimônio. Imposto sobre transmissão de bens imóveis. ITBI.

¹ Advogada. Graduada em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Pós-graduada *lato sensu* em Direito Civil e Processo Civil pelo Centro Universitário Uniftec. Pós-graduada *lato sensu* em Direito Tributário e Aduaneiro pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas).

ABSTRACT: This work aims to analyze the application of the principle of tax progressivity to wealth taxes and the still specific situation of the Real Estate Transfer Tax (ITBI). The dogmatic-legal study is made through literature review and a study of the jurisprudence of the Federal Supreme Court (STF). For the proper understanding of the object, it explores, initially, the institute of tax progressivity, the principle of contributory capacity and the justification of taxes. The wealth taxes are also examined and how tax progressivity has been applied or not to each of them. Finally, the aim is to analyze the specific situation of the Real Estate Transfer Tax (ITBI), a wealth tax that has still escaped the rule of other taxes in this group regarding the application of the principle of tax progressivity.

Keywords: Tax progressivity. Contributory capacity. Wealth taxes. Real estate transfer tax. ITBI.

1 INTRODUÇÃO

Trata-se o princípio da capacidade contributiva – parâmetro do princípio da igualdade tributária e responsável por concretizá-la, em última análise, mais do que em sua acepção formal, em sua acepção material –, de justificação dos impostos, enquanto espécie tributária não vinculada a uma atividade estatal específica e não afetada a determinado órgão, fundo ou despesa. A capacidade contributiva, por sua vez, desdobra-se, quanto aos impostos diretos, na progressividade e, quanto aos impostos indiretos, na seletividade, como técnicas de tributação e de aperfeiçoamento deste princípio.

Durante muito tempo, porém, o entendimento da jurisprudência e da doutrina majoritária foi pela inaplicabilidade do princípio da progressividade aos impostos reais, ainda que diretos e ainda que reveladores de diferentes graus de riqueza, como no caso dos impostos sobre o patrimônio. Afirmavam que a progressividade seria aplicável apenas aos impostos pessoais. Isso, entretanto, conforme se verá no presente trabalho, tem mudado, em perfeita consonância com os princípios da progressividade, da capacidade e da igualdade tributárias e com a justificação dos impostos enquanto espécie tributária.

Um específico imposto sobre o patrimônio, entretanto, permanece com o entendimento jurisprudencial anterior ainda vigente: o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI),

que tem o estabelecimento progressivo de suas alíquotas vedado pela súmula 656 do STF, ainda válida.

Revela-se necessária, portanto, a análise da aplicação do princípio da progressividade tributária aos impostos sobre o patrimônio, examinando-se, ainda, ao final, a situação específica do ITBI.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E JUSTIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

A fixação das alíquotas de um tributo pode se dar de três modos: proporcional, progressivo e regressivo. A alíquota proporcional ocorre quando a determinado tributo é aplicada uma alíquota constante, que não muda de acordo com a base de cálculo e cujo resultado só aumenta à medida em que aumenta o valor sobre o qual incide. Já as alíquotas progressiva e regressiva crescem ou decrescem, respectivamente, conforme a elevação do valor da matéria tributável.

Eduardo Sabbag destaca ainda a existência dos tributos fixos, que, ao contrário dos tributos variáveis – calculados com base em alíquotas proporcionais, progressivas ou regressivas aplicadas a uma base de cálculo –, possuem uma quantia determinada como montante a pagar.²

Tributo progressivo, portanto, é aquele em que suas alíquotas são fixadas de forma variável e crescente, de acordo com o aumento da base de cálculo, o que faz com que a sua onerosidade relativa aumente à medida em que o valor da matéria tributável é elevado.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, trata-se a progressividade de um princípio tributário específico, consequência do princípio geral da igualdade tributária. Como tal, deve ser utilizado quando, em ponderação com outros princípios específicos igualmente sustentados pelo princípio geral da igualdade, for importante para concretizá-la.³

A progressividade, nesse contexto, e ainda conforme o referido autor, costuma ser justificada e exigida quando é responsável por complementar e concretizar o princípio da

² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 365.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 397

capacidade contributiva, parâmetro do princípio da igualdade, e para o estabelecimento, portanto, de uma justa distribuição da carga tributária.⁴

Vale lembrar que enquanto a igualdade, na sua acepção formal, estabelece a igualdade de todos perante a lei, a igualdade material, responsável, em última análise, por efetivar o princípio da igualdade, prescreve a necessidade de eliminação ou mitigação das desigualdades de fato, justificando a aplicação de tratamento diferenciado sempre que houver, na prática, uma situação de desequilíbrio, como forma de reduzi-lo ou eliminá-lo.

Luciano Amaro esclarece, então, que o art. 150, inciso II, da Constituição Federal, ao vedar o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, possui, assim, duas faces: a primeira, que proíbe que o Estado discrimine em situações equivalentes, e a segunda, que determina a discriminação em situações em que seja obrigatório fazê-lo para o devido cumprimento do princípio da isonomia tributária.⁵

Schoueri ressalta que a progressividade não é, em si, contrária nem conforme o princípio da igualdade, devendo a sua compatibilização com este princípio ser analisada levando-se em conta os motivos que levam à diferenciação e também, claro, o grau de progressividade.⁶

Henrique Rocha Fraga, no mesmo sentido, esclarece que o princípio da progressividade se fundamenta nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Destaca, entretanto, que a progressividade pode ser utilizada para o atendimento de finalidades fiscais, em que se eleva a exigência tributária à medida em que a capacidade contributiva do contribuinte aumenta, ou para o atendimento de finalidades extrafiscais, quando se busca, com a elevação de alíquotas, estimular ou desestimular certos comportamentos. Nesse sentido, de acordo com o autor, não é inteiramente correto caracterizar a progressividade como aumento de alíquotas conforme a elevação da base de cálculo. Essa seria apenas a definição clássica de progressividade. Mas é necessário lembrar que a progressividade pode ser utilizada com finalidade extrafiscal, em que a elevação de alíquotas é utilizada como estímulo ou desestímulo a determinados comportamentos, de modo

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 401-404.

⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 134-137.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 405-406.

que seria mais correto definir progressividade como o aumento gradual da alíquota de um tributo, de acordo com critérios estabelecidos em lei.⁷

Sabbag, na mesma linha, afirma que a progressividade se desdobra em duas modalidades: a progressividade fiscal, caracterizada pela finalidade arrecadatória e baseada na capacidade contributiva dos indivíduos, e a progressividade extrafiscal, relacionada à modulação de condutas.⁸

Ainda consoante Fraga, a progressividade da tributação se fundamenta no efeito multiplicador da capacidade contributiva: indivíduos com maior capacidade contributiva têm maior possibilidade de fazer com que ela cresça mais e em maior velocidade do que indivíduos com menor capacidade contributiva. A tributação, assim, deve se dar de forma mais que proporcional, onerando mais os mais ricos e desonerando mais os mais pobres, em consonância com o princípio da igualdade que, lembremos, vai muito além da sua acepção formal e se perfectibiliza com a consideração necessária da sua acepção material.⁹

É nesse contexto que Amaro afirma que devem ser tratados com igualdade aqueles que detêm igual capacidade contributiva e, com desigualdade, aqueles que revelam riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.¹⁰

Betina Treiger Gruppenmacher e Carol Alves esclarecem, entretanto, que, no Brasil, apesar de a Constituição Federal estabelecer como objetivos fundamentais da República Federativa a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos, a tributação tem sido, na prática, regressiva, alcançando mais intensamente os menos favorecidos economicamente. A tributação, que deve ter papel proeminente na promoção da justiça, uma vez que é o mecanismo utilizado para financiar os gastos públicos e redistribuir riquezas, em vez de mitigar as diferenças sociais, tem sido responsável por incrementá-las. Afirmam, portanto: para que haja uma melhora substancial na redução de tais desigualdades, deve-se buscar, em

⁷ FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2160, 31 mai. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12901>>. Acesso em: 7 fev. 2023.

⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 365-366.

⁹ FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2160, 31 mai. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12901>>. Acesso em: 7 fev. 2023.

¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 134-137.

relação aos tributos diretos, uma tributação amplamente progressiva, e, em relação aos indiretos, o devido respeito ao princípio também específico da seletividade tributária.¹¹

A graduação dos impostos, nesse contexto, de acordo com Misabel Derzi, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, é fator determinante para a concretização da justiça social.¹²

Vale ressaltar, consoante Schoueri, que os impostos, enquanto espécies tributárias, são justificados, essencialmente, pela necessidade financeira do Estado de cobrir suas despesas gerais, sendo toda a coletividade chamada para o cumprimento dessa finalidade. Princípios elementares de justiça, entretanto, previstos inclusive constitucionalmente, afastam a ideia de que essas despesas gerais possam ser suportadas sem qualquer distinção em razão da situação econômica dos contribuintes. O legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, e em qual grau, não deve e não pode aumentar as desigualdades existentes, devendo, pelo contrário, atuar para reduzi-las ou eliminá-las. Por isso, devem pagar mais impostos aqueles que detêm mais condições para tanto, sendo essa a razão de ser do princípio da capacidade contributiva. A solidariedade somente se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. A capacidade contributiva, assim, apesar de não se apresentar como fundamento, em si, da tributação, trata-se de reflexo dos valores da justiça social e da solidariedade em matéria tributária. Schoueri, então, conclui: os impostos são espécies tributárias cuja hipótese de incidência se presta a ser índice de capacidade contributiva, sendo essa, portanto, a justificativa para a imposição dessa espécie de tributo.¹³

Sabbag esclarece, no mesmo sentido, que enquanto os tributos vinculados a uma atividade estatal específica tendem a se afastar do princípio da capacidade contributiva e encontram sua justificação na ideia de custo-benefício ou equivalência, os tributos não vinculados, como os são os impostos, encontram sua justificativa na capacidade contributiva dos indivíduos.¹⁴

¹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger; ALVES, Carol. Justiça social e progressividade da tributação. *JOTA*, São Paulo, 17 abr. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/justica-social-e-progressividade-da-tributacao-17042020>>. Acesso em: 26 mar. 2023.

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 178.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 211-219.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 358-360.

Conforme Amaro, os impostos, enquanto espécie tributária, não se relacionam a qualquer atividade estatal divisível e referível ao sujeito passivo e não possuem destinação específica, prestando-se, em verdade, ao financiamento das atividades gerais do Estado.¹⁵

Ressalta ainda, que a capacidade contributiva se trata, nesse contexto, de postulado universal de justiça fiscal e afirma, assim como Betina Treiger Gruppenmacher e Carol Alves, que a progressividade e a seletividade são, em última análise, as técnicas de tributação responsáveis por refinar esse princípio para os impostos diretos e indiretos, respectivamente.¹⁶

3 IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E A SITUAÇÃO ESPECÍFICA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

Impostos reais são aqueles que levam em consideração como hipótese de incidência tributária o próprio bem ou coisa, incidindo sobre eles de maneira objetiva. São também denominados de impostos sobre o patrimônio.

Luciano Amaro explica que a classificação que divide os impostos em reais ou pessoais verifica se predominam características objetivas ou subjetivas na configuração do fato gerador: se predominam os aspectos pessoais do contribuinte, estamos diante de um imposto pessoal, se, do contrário, predominam os aspectos objetivos do bem ou coisa, tem-se um imposto real.¹⁷

Conforme Eduardo Sabbag, são impostos reais, com exceção do Imposto de Renda (IR), todos os demais.¹⁸

São analisados no presente trabalho, entretanto, apenas aqueles impostos reais que mais se aproximam da noção de patrimônio e que se trata também, intrinsecamente, de impostos diretos, quais sejam, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), analisando-se, com

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 81-83.

¹⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138-142.

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 89-90.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363.

base na legislação, doutrina e jurisprudência, como tem se dado a aplicação ou não do princípio da progressividade a esse grupo de impostos.

Vale destacar, nesse momento, que, além do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), o ITR, o IPTU, o IPVA e, mais recentemente, o ITCMD possuem a progressividade expressa na Constituição Federal.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União, é previsto no art. 153, inciso VI, da Constituição Federal. Dispõe o § 4º do mesmo artigo que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A progressividade do ITR, portanto, conforme Leandro Paulsen, enseja tanto o estabelecimento de alíquotas maiores à medida em que aumenta a base de cálculo, que é a definição clássica de progressividade, quanto a utilização extrafiscal do ITR, para que seja mais onerado o proprietário de propriedades rurais que não estejam cumprindo com a sua função social.

Explica ainda o referido autor que o STF, apesar de, por longo período, não ter admitido a progressividade de impostos reais, mudou de entendimento ao longo do tempo e passou a entender ser válida a aplicação da progressividade tanto para impostos pessoais quanto para impostos reais, e constitucional adoção de alíquotas progressivas de ITR¹⁹, porquanto se trata de imposto direto e de ser a progressividade uma forma de realização do princípio da capacidade contributiva.²⁰

Como bem explica Márcio André Lopes Cavalcante, para o STF, tem sido irrelevante o fato de um imposto ser real ou pessoal para fins de sujeição à progressividade, sendo errada a suposição de que o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, somente permite a progressividade para os impostos pessoais.²¹

¹⁹ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 720.945-SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 09 set. 2014, Segunda Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 18 set. 2014.

²⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 228.

²¹ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Progressividade das alíquotas do ITR. *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/64c26b2a2dcf068c49894bd07e0e6389>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

Vale ressaltar que, pelo contrário, o art. 145, § 1º, da Constituição, determina que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e não faz distinção entre impostos pessoais e reais. Sendo o respeito ao princípio da capacidade contributiva, portanto, um mandamento constitucional.²²

Luciano Amaro esclarece que esse dispositivo se refere também aos impostos reais, pois a capacidade contributiva se trata de postulado de justiça fiscal que deve ser aplicada universalmente a essa espécie tributária, a menos que isso não seja possível quando, em ponderação com outros princípios específicos e técnicas tributárias, outra deva ser a escolha para o cumprimento do princípio da igualdade tributária.²³

Márcio Cavalcante, seguindo o que vem entendendo o STF na interpretação do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, explica que a expressão "sempre que possível" se aplica apenas à primeira parte do dispositivo, que afirma que os impostos terão caráter pessoal. Assim, os impostos terão caráter pessoal sempre que possível. Não se aplica, entretanto, à segunda parte do dispositivo, que dispõe que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isso porque a interpretação que deve se dar a essa segunda parte é a de que essa espécie tributária deve ser graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte sempre.²⁴

De qualquer forma, a progressividade deve ser utilizada como técnica tributária de refinamento do princípio da capacidade contributiva nos impostos diretos sempre que for responsável por concretizar do princípio da igualdade tributária, o que é inegável no caso dos impostos sobre patrimônio, impostos reais em análise no presente trabalho e inequivocamente reveladores de riqueza.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência dos Municípios, é previsto no art. 156, inciso I, da Constituição Federal. Dispõe o § 1º do mesmo artigo que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Isso tudo sem prejuízo da progressividade no tempo tratada pelo art. 182, § 4º, inciso II, da Carta Magna.

²² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 fev. 2023.

²³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138-142.

²⁴ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. As alíquotas do ITCMD podem ser progressivas? *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br/2013/03/as-aliquotas-do-itcmd-podem-ser.html>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

Neste último dispositivo, a Constituição trata especificamente da progressividade em caso de propriedades urbanas que não estão cumprindo sua função social. Nesse contexto, é facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, que o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: parcelamento ou edificação compulsórios; imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; e, por fim, desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais, sendo, portanto, a progressividade do IPTU no tempo a segunda medida a ser empregada.

O IPTU, portanto, conforme se depreende do disposto na Constituição Federal, assim como o ITR, enseja a aplicação da progressividade tanto de forma fiscal, pela aplicação de alíquotas maiores à medida em que elevada a base de cálculo, quanto de forma extrafiscal, pelo não cumprimento da função social da propriedade.

A súmula 668 do STF afirma ser inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido alíquotas progressivas para o IPTU antes da Emenda Constitucional 29/2000, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Isso porque, antes dessa Emenda, a Constituição previa apenas, além do disposto no art. 182, § 4º, inciso II, que o IPTU poderia ser progressivo para assegurar o cumprimento da função social da propriedade (art. 156, § 1º). A possibilidade de utilização do IPTU de forma progressiva em razão do valor do imóvel e de utilização de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel passou a ter previsão na Constituição somente após a EC 29/2000. Evidencia-se, portanto, em uma análise *a contrario sensu* da súmula 668 do STF, que o entendimento da Suprema Corte é pela constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ao menos após a EC 29/2000.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados, é previsto no art. 155, inciso III, da Constituição Federal. O § 6º do mesmo artigo, alterado pela EC 132/2023, estabelece que o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental. Antes da Emenda Constitucional em questão, havia previsão de progressividade apenas em função do tipo e da

utilização do veículo automotor, portanto, somente extrafiscal. Agora, a Constituição traz de forma expressa também a fiscal.

Ressalte-se que o STF já possuía precedentes legitimando a utilização desse tipo de progressividade para o IPVA, com base, sobretudo, no entendimento já reiterado da Suprema Corte de que todos os tributos se submetem ao princípio da capacidade contributiva.²⁵

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), de competência dos Estados e previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal, que não contava com previsão expressa no texto constitucional acerca da aplicação do princípio da progressividade em quaisquer dos seus tipos, passou a contar também a partir da referida Emenda Constitucional (EC 132/2023), que estabeleceu a progressividade em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação (§ 1º do dispositivo em questão).

Essa aplicação, inclusive, já era validada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A progressividade do ITCMD, consoante José Eduardo Soares de Melo, foi considerada legítima pelo STF²⁶, levando-se em conta, assim como nos demais casos, o entendimento de que também há, no ITCMD, revelação de capacidade contributiva.²⁷

Márcio Cavalcante explica que, conforme vem decidindo o Supremo Tribunal Federal, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, sejam eles pessoais ou reais. E, no caso do ITCMD, por se tratar de imposto direto, este princípio pode ser realizado por meio da técnica da progressividade.²⁸

É esse também o caso de todos os impostos sobre patrimônio analisados neste trabalho: tratando-se todos de impostos diretos, a técnica a ser utilizada para a realização do princípio da capacidade contributiva é a técnica da progressividade. Caso estivéssemos diante de impostos indiretos, conforme as lições já vistas de Luciano Amaro, Betina Treiger Gruppenmacher e Carol Alves, teríamos a seletividade como técnica a ser empregada.

²⁵ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 406.955-MG. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 04 mar. 2011, Segunda Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 21 mar. 2011.

²⁶ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário nº 562.045-RS. Relatora: Ministra Carmén Lúcia. Brasília, 06 fev. 2013, Plenário, Diário de Justiça Eletrônico, 26 nov. 2013.

²⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 268-269.

²⁸ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. As alíquotas do ITCMD podem ser progressivas? *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2013/03/as-aliquotas-do-itcmd-podem-ser.html>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

No caso do ITCMD, Cavalcante esclarece ainda que o STF foi além do que decidido quando analisada a progressividade do IPTU, e afirmou que esse imposto poderia ser progressivo mesmo que esta progressividade não estivesse expressamente prevista na Constituição Federal, sendo desnecessária, portanto, a edição de Emenda Constitucional para que a progressividade pudesse ser aplicada.²⁹

O Imposto sobre 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 (ITBI), nesse contexto, de competência dos Municípios e previsto no art. 156, inciso II, da Constituição Federal, é o único imposto sobre o patrimônio que ainda tem fugido à regra quanto à aplicação do princípio da progressividade.

Quanto ao ITBI, há uma súmula, ainda vigente, que veda o estabelecimento de alíquotas progressivas: a súmula 656 do STF.

Ocorre que, como já visto, essa súmula vai de encontro aos princípios da capacidade contributiva e igualdade tributária e à própria justificação dos impostos e já não é mais compatível com o próprio entendimento do Supremo Tribunal Federal. Trata-se o ITBI de imposto sobre o patrimônio, imposto direto e revelador de riqueza, devendo, portanto, ser a ele aplicada a progressividade tributária como forma de justa distribuição da carga tributária. A transmissão onerosa de um bem imóvel no valor de R\$100.000,00 (cem mil reais) revela, sem qualquer dúvida, uma capacidade contributiva muito menor quando comparada à transmissão onerosa de um imóvel de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), por exemplo. A aplicação da proporcionalidade, nesse contexto, não é suficiente para uma justa distribuição da carga tributária, por conta do efeito multiplicador da capacidade contributiva, e alcançará de forma muito mais intensa o menos favorecido economicamente.

Vale ressaltar que a súmula 656 foi editada em 2003, quando ainda prevalecia no STF o entendimento de que não se aplicava aos impostos reais o princípio da capacidade contributiva, sendo, portanto, perfeitamente questionável a partir da mudança de entendimento da Suprema Corte. Espera-se, porém, por tudo quanto já exposto no presente trabalho, que seja o referido verbete cancelado num futuro próximo.

²⁹ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. As alíquotas do ITCMD podem ser progressivas? *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br/2013/03/as-aliquotas-do-itcmd-podem-ser.html>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

Enquanto a Constituição Federal estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos, a tributação não pode ser, na prática, regressiva, alcançando mais intensamente os menos favorecidos economicamente.

O entendimento de que devem pagar mais impostos quem tem mais condições para tanto é, como se sabe, a razão de ser do princípio da capacidade contributiva.

4 CONCLUSÃO

Os impostos sobre o patrimônio, quais sejam, o ITR, o IPTU, o IPVA, o ITCMD e o ITBI, são impostos reais diretos e revelam, indubitavelmente, riqueza. Devem portanto, respeito, para o devido cumprimento do princípio da igualdade tributária e para a justa distribuição da carga de tributos, ao também princípio da capacidade contributiva, refinado, nesses casos, pela progressividade tributária.

Ressalte-se que, para além disso, o Supremo Tribunal Federal já consolida o entendimento de que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, sejam eles reais ou pessoais.

O ITR, o IPTU, o IPVA e o ITCMD possuem previsão expressa de aplicação da progressividade tributária na Constituição Federal, o que foi validado pelo STF, ampliando, inclusive, no caso do IPVA e do ITCMD, o quanto disposto no texto constitucional antes da EC 132/2023. Espera-se, agora, quanto ao ITBI, o cancelamento da súmula 656 do STF, que apesar de prejudicada, segue vigente.

Importante lembrar, por fim, que a tributação, inclusive em respeito ao disposto na Constituição Federal, deve ter papel proeminente na promoção da justiça, uma vez que é o mecanismo utilizado para financiar os gastos públicos e redistribuir riquezas. É necessário, portanto, através dos impostos enquanto espécies de tributos, e respeitando-se sempre a igualdade tributária e a capacidade contributiva, onerar mais os economicamente mais fortes e desonerar os mais fracos economicamente para que haja uma justa distribuição da carga tributária e para que, através haja, através da tributação, justiça social e eliminação ou redução das desigualdades de fato.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no 720.945-SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 09 set. 2014, Segunda Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 18 set. 2014.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no 406.955-MG. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 04 mar. 2011, Segunda Turma, Diário de Justiça Eletrônico, 21 mar. 2011.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário no 562.045-RS. Relatora: Ministra Carmén Lúcia. Brasília, 06 fev. 2013, Plenário, Diário de Justiça Eletrônico, 26 nov. 2013.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Progressividade das alíquotas do ITR. *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em:<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/64c26b2a2dcf068c49894bd07e0e6389>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. As alíquotas do ITCMD podem ser progressivas? *Buscador Dizer o Direito*, Manaus. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br/2013/03/as-aliquotas-do-itcmd-podem-ser.html>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2160, 31 mai. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12901>>. Acesso em: 7 fev. 2023.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; ALVES, Carol. Justiça social e progressividade da tributação. *JOTA*, São Paulo, 17 abr. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/women-in-tax-brazil/justica-social-e-progressividade-da-tributacao-17042020>>. Acesso em: 26 mar. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.