

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

ITBI E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

AUGUSTO ALVES CASTELO BRANCO DE SOUZA

FEIRA DE SANTANA/ BA

2011

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no presente artigo científico.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

Feira de Santana – BA, 30 de agosto de 2011. .

RESUMO

O objeto desta pesquisa acadêmica cerne à problemática da impossibilidade de aplicar-se o subprincípio da progressividade do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI consubstanciada no verbete sumular do Supremo Tribunal Federal - STF n.º 656: *“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel”*, no intuito de rechaçar tal inaplicabilidade em observância ao Princípio da Capacidade Contributiva aliada a Justiça Tributária. Para tanto, debruça-se sobre os aspectos característicos da espécie tributária relacionando-os com outras no afã de demonstrar uma série de contradições em torno do Princípio da Capacidade Contributiva.

Palavras-chave: ITBI, Princípio da Capacidade Contributiva, Progressividade, Justiça Tributária.

ABSTRACT

The object of academic research to the problem of heart failure to apply the subprinciple of progressivity of the tax transfer of immovable property - ITBI embodied in the entry summary of the Supreme Court - STF paragraph 656: *"It's unconstitutional the law that sets rates for the progressive ITBI based on market value of the property "*, in order to reject such an inapplicable in compliance with the principle of ability to pay coupled with the Tax Justice. For that, focuses on the characteristic features of the species tax relating them to others in the desire to demonstrate a series of contradictions around the principle of ability to pay.

Keywords: ITBI, Principle of Ability to Pay, Progressivity, Tax Justice.

1. INTRODUÇÃO

Os impostos são uma das espécies de exação tributária não vinculada a uma determinada atividade estatal. Diferenciando-se das taxas e das contribuições de melhoria, é tributo que não guarda natureza contraprestacional, porquanto seu fato gerador independe de qualquer ação estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou ao seu patrimônio.

Nesse sentido, para realização do seu mister arrecadatório, sem descurar dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, os impostos utilizam-se de diversas técnicas para definir o seu aspecto quantitativo. Levando-se em conta estas formas de quantificação, os impostos podem ser classificados em fixos, regressivos, proporcionais, seletivos ou progressivos.

Na presente investigação acadêmica, é através de regras e princípios plasmados em nossa Carta Constitucional, que será perscrutada a juridicidade do ITBI progressivo, ou seja, será averiguada minuciosamente a possibilidade jurídica da aplicação da técnica da progressividade de alíquotas ao imposto sobre transmissão *inter vivos* em face ao nosso ordenamento jurídico pátrio, bem como face ao arcabouço principiológico tributário e constitucional.

Para tanto, oferecemos preliminarmente, contornos didáticos sobre a espécie tributária (ITBI), para em ato contínuo aprofundarmos diante de questões ainda em voga dissonantes junto a Suprema Corte, buscando maior entendimento dos princípios tributários e sua aplicabilidade quanto a esta espécie tributária.

2. ITBI: ASPECTOS CARACTERÍSTICOS

2.1. Competência e Sujeito Ativo

A Magna Carta, em seu artigo 156, II, conferiu aos Municípios a competência para instituir o Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*¹. Competência que adrede na Constituição de 1969, pertencia aos Estados (CF, art. 23, inc. I, e CTN, art. 35), quando era chamado de ITBI estadual: hoje bipartido em ITBI municipal e o ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e por Doação) estadual. Este último regulado pelos Estados e Distrito Federal (art. 155, I).

2.2. Sujeito Passivo

O artigo 42 do Código Tributário Nacional deixa a critério de cada entidade política de direito público a eleição do contribuinte, que poderá ser qualquer uma das partes na operação tributada, ou seja, pode ser tanto o transmitente quanto o adquirente. A maioria dos municípios segue a orientação pelo pagamento do adquirente.

2.3. Hipótese de Incidência

O ITBI tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

¹ “CF/88_Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...) *omissis*

II - 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;

(...) *omissis*

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”

Em obséquio, esse é o seu conceito constitucional, estabelecido pelo art. 156, inciso II, da vigente Constituição Federal, dentro do qual o legislador munícipe deve definir suas hipóteses de incidência. Ressalte-se que por força do disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal esse conceito constitucional deve ser esmiuçado e explicitado, para evitar que os municípios brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes.

Considera-se **bens móveis por natureza** os imóveis que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, as árvores e os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo, conforme Código Civil 2002, art. 79, primeira parte; **bens imóveis por acessão física** é considerado tudo que a força humana incorporar permanentemente ao solo, como a sua semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano (art. 43, II, CC/2002); **os direitos reais sobre bens imóveis** cuja transmissão está sujeita ao imposto são os indicados na lei civil (Código Civil de 1916, arts. 674, I a VI). Nessa mesma lei também se encontram definidos os direitos reais de garantia cuja transmissão não enseja a incidência do imposto, quais sejam: a anticrese, a hipoteca e o penhor. A **cessão de direitos** pode ser feita por meio de sentença judicial, de lei, ou de livre acordo entre o cedente e o cessionário.

Não incide esse imposto também sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF, art. 156, §2º, inc. I). Frise-se que os §§ 1º a 4º, do art. 37, do Código Tributário Nacional, recepcionados pela vigente Constituição, estabelecem regras definidoras do alcance da limitação constitucional acima referida. Assim, na transformação de sociedades, o imposto não incide porque não ocorre transmissão de propriedade de bens ou direitos, implicando simplesmente na mudança do tipo societário. Da mesma forma, o valor dos imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43, inc. III, do Código Civil, não é hipótese de incidência, porque tal inclusão implicaria tributar aqueles imóveis, o que não é

admissível, porque a transmissão da propriedade deles não se encontra no âmbito constitucional do imposto e, assim, não pode ser, pelo mesmo, atingida.

2.4. Elemento Espacial e Temporal

O elemento espacial é entendido como o território do Município da situação do bem. Já o elemento temporal indica o momento da transmissão ou da cessão de direitos.

2.5. Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, nos termos do art. 38 do CTN.

Consigne-se que o valor venal não tem o mesmo significado de preço de transmissão, porquanto o preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar, já o valor dos bens é determinado pelas condições do mercado. Assim, é irrelevante o preço de venda constante da escritura.

Em caso de o Fisco não aceitar o preço, aplica-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN, cabendo o arbitramento.

2.6. Alíquotas

Durante a vigência da Constituição anterior o Senado Federal interferia na fixação de alíquota máxima. Hoje, os Municípios são livres para dosar a carga tributária, que é proporcional, incidindo em **porcentagem única** sobre as bases de cálculo.

2.7. Lançamento

O lançamento do imposto de transmissão é feito por meio de declaração do contribuinte. A autoridade administrativa, por sua vez, procede à avaliação do bem e calcula o tributo, do qual se expede a respectiva guia para recolhimento.

Pode o ITBI ser objeto de lançamento de ofício, quando constatada a ocorrência de seu fato gerador sem que o respectivo pagamento tenha sido efetuado.

Pois bem, esclarecidos contornos didáticos da espécie tributária, parte-se para questões que ainda pendem dissonâncias práticas e doutrinárias em vista dos vieses principiológicos constitucionais ditados ao Sistema Tributário Nacional. É o que se segue.

3. POSIÇÃO DO STF FACE À PROGRESSIVIDADE DO O ITBI

Há dois casos relevantes que tratam da impossibilidade de cobrança do ITBI de forma progressiva, julgados pelo Supremo Tribunal Federal: RE 227.033/SP e RE 234.105/SP. Ambos são recursos contra decisões de segunda instância que admitiram essa forma de cobrança, segundo a Legislação Municipal de São Paulo. De acordo com os acórdãos, a lei do município, ao instituir a cobrança progressiva do ITBI, presumiu maior capacidade contributiva dos sujeitos passivos compradores de imóveis maiores, de modo a *“conferir a um tributo real uma personalização ilegítima”*.

Consigne-se, antes disso, que a progressividade de alíquotas é técnica tributária consagrada e aplicada a vários impostos, tendo inclusive o texto constitucional determinado expressamente sua observância no imposto de renda (art. 153, § 2º, I). E para a maior parte dos estudiosos esta técnica como correta no sentido de realizar a Justiça Fiscal, sendo ela inerente ao princípio da capacidade contributiva.

Para o Pretório Excelso, nos termos de um dos acórdãos, na Constituição, registra não haver autorização expressa para cobrança do ITBI progressivo, pois, se o constituinte o quisesse, teria estabelecido expressamente.

Dessarte, seja porque a constituição não autoriza expressamente cobrança progressiva do ITBI, seja porque não é possível presumir-se maior capacidade contributiva dos compradores de imóveis maiores, o STF afastou a cobrança progressiva, ou seja, a Corte examinou a matéria sob o aspecto da progressividade fiscal, prevista no § 1º do art. 145 da CF², para concluir pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas, porque “*imposto de natureza real que é, não pode variar na razão presumível da capacidade contributiva do sujeito passivo*” (RE 234.105-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo STF, de 14-4-99).

Concluindo, utilizaram-se essencialmente de dois argumentos:

- a) Não autorização da progressividade na CF; e,
- b) ITBI tem natureza de imposto real.

Interessante notar que a mesma retórica ocorrera com o IPTU, do qual o STF, pelos mesmos argumentos supramencionados, não permitia a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte, mesmo diante da pré-existente regra genérica da progressividade tributária constante no artigo 145, § 1º da CF. Foi apenas com o advento da Emenda Constitucional 29/2000 que se permitiu a progressividade fiscal do IPTU. *Ad argumentandum*, há entendimento doutrinário no qual a progressividade do IPTU sempre se mostrou possível, e até mesmo, implicitamente exigida pela nossa Carta Republicana³. Será necessário esperar uma nova emenda constitucional obrigando a progressividade mais do que expressa na CF ao ITBI?

² CF/88, 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.

³ FURLAN, Valéria. **Imposto predial e territorial urbano**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 139-140.

Não se requer sejam os Ministros do STF legisladores positivos. Contudo, imprescindível consignar que vige mandamento expresso na Magna Carta quanto à possibilidade de atribuir aos impostos a aplicabilidade da progressividade, tudo em consonância ao Princípio da Isonomia Tributária instrumentalizado pelo Subprincípio da Capacidade Contributiva. A regra, portanto, é a possibilidade de progressividade, não se admitindo ao legislador discricionariedade, impondo-se um inafastável grau de imperatividade no comando *“deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a possibilidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte”*⁴.

4. DISMISTIFICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DOS IMPOSTOS : CARÁTER REAL OU PESSOAL

Preliminarmente, a clássica classificação dos impostos de natureza real ou pessoal, conforme se extrai da obra do Professor Eduardo Sabbag, é de forma pouco científica advinda da Ciência das Finanças⁵.

Atribuiu-se, através dessa classificação, o caráter real ao ITBI. À guisa dessa regra, não se pode eleger alíquotas progressivas, sejam fiscais ou parafiscais. Discorrendo acerca da clássica divisão entre a progressividade fiscal e extrafiscal, o mestre Eduardo Sabbag⁶ leciona:

"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, mas se paga“, caracterizando-se pela finalidade arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de "riqueza presumível do contribuinte". A segunda, por sua vez, filia-se à *modulação de condutas*, no bojo do interesse regulatório. Consoante a previsão explícita na Carta Magna, exsurtem 3 (três) impostos progressivos: o imposto sobre a renda, o IPTU e o ITR."

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.390.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 158.

⁶ Idem, ibidem, p.403

Consigne-se, que a classificação “real” *versus* “pessoal” não detém endosso generalizado dos juristas pátrios. Os impostos pessoais seriam aqueles que consideram apenas os aspectos referentes à pessoa do contribuinte, enquanto os impostos reais, por sua vez, seriam os que levam em conta tão somente as características do bem ou direito a ser tributado.

Contrário a essa classificação, o insigne Sacha Calmon Navarro Coelho aduz que é atitude falha separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre pessoas, e reais quando incidirem sobre as coisas, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atingirá o proprietário independente da coisa, em face do vínculo *ambulat cum dominus*, consignando que a coisa acompanha o dono ⁷.

No mesmo sentido, o professor Hugo de Brito Machado assevera que *“não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser intensamente aplicado em relação a eles.”*⁸.

Ademais, hodiernamente, essa classificação perdeu a nitidez, principalmente, a partir do advento da Súmula n° 539 do STF, que validou a redução do IPTU incidente sobre imóvel ocupado pela residência de proprietário, que não possua outro. Somente o exame do fato gerador em todos os seus aspectos permitirá classificar determinado imposto em real ou pessoal ⁹.

O art. 145 da CF, ao preceituar que *“os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*, não significa que estaria vedada a progressividade para impostos que,

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, PP. 78-79.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 76.

⁹ HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Disponível em [://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1400](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1400). Material da 2ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – Universidade Anhanguera - Uniderp|REDE LFG.

doutrinariamente, são conceituados como de natureza real. O caráter pessoal não é sinônimo de tributo pessoal ¹⁰.

5. PROGRESSIVIDADE DO ITCMD: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 562.045/ RS

O ITCMD (imposto de transmissão *causa mortis* e por doação), de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem como hipótese de incidência a herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural, ou doação entre pessoas. Desse modo, ocorre sempre em caráter não oneroso, seja pela transmissão da propriedade de quaisquer bens, seja pela transmissão (cessão) de direitos em decorrência de falecimento de seu titular ou transmissão e cessão, gratuitas.

Inobstante semelhanças entre o ITBI e o ITCMD, no que diz respeito a transmissão de propriedade em si e à mesma base de cálculo, qual seja, o valor de mercado do bem objeto da transmissão, a jurisprudência pátria vem rechaçando a progressividade do ITBI. Entrementes, em recente julgamento parcial do Recurso Extraordinário n.º 562.045¹¹, que aponta até o momento, o placar de quatro votos contra um, vem demonstrando uma mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal, tornando-se mais favorável a aplicação da progressividade ao ITCMD.

Portanto, faria algum sentido considerar a progressividade do ITCMD, sem que lhe atribua tal característica ao ITBI, observada largo grau de semelhança, premente no que concerne à natureza tributária dessas espécies tributárias?

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, p. 170.

¹¹ **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS - ITCD. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Questão relevante do ponto de vista econômico, social e jurídico que ultrapassa o interesse subjetivo da causa. (RE 562045 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 01/02/2008, DJe-036 DIVULG 28-02-2008 PUBLIC 29-02-2008 EMENT VOL-02309-05 PP-01070).

6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E O ITBI

A capacidade contributiva se subordina ao ideal de justiça distributiva. Obriga que cada contribuinte pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao insigne critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “premissas de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva.

Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais (traço da isonomia contributiva).

A capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, refere a CF/88, é capacidade de pagar. Traduz que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

O princípio da capacidade contributiva detém como subprincípios: a progressividade, a proporcionalidade, a personalização e a seletividade.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado, que serve de orientação para o ulterior processo de concretização normativa (legislador). Pode aparecer explicitamente no texto constitucional, como agora acontece no Brasil, ou implicitamente, como na Constituição de 1967/69. Abre-se para uma série de possibilidades de concretização, inicialmente através de subprincípios, para alcançar grau maior de concretude nas normas de imposição.

O subprincípio da progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo.

O subprincípio da proporcionalidade não se tornou explícito na CF. Significa que o imposto incide sempre por alíquota única, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais. É objeto de legislação infraconstitucional e pode ser aplicado a todos os tributos não sujeitos aos princípios da progressividade e da personalização, como, por exemplo, ao imposto de transmissão *inter vivos*.

O subprincípio da personalização, estampado junto com o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), já havia aparecido no texto do art. 202 da Constituição de 46. A personalização do imposto *causa mortis*, representada pela majoração de sua incidência de acordo com os quinhões ou grau de parentesco dos herdeiros, que é uma das conquistas da tributação moderna, ficou bloqueada pelo art. 155, § 1º, IV, que prevê a fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal.

O subprincípio da seletividade, que informa o IPI e o ICMS, disciplinados nos arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, da CF 88, aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo. Representa um elemento de personalização agregado a um tributo que originalmente se definiria como imposto real. A EC 29/00, ao modificar o art. 156, § 1º, da CF 88, permitiu que o IPTU tenha “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”, o que significa que o imposto municipal passa a ser seletivo em função do bairro ou região da cidade, ou da finalidade comercial, atendendo à pretensa variação da capacidade contributiva (progressividade conforme a função social da propriedade).

Para o insigne Prof. Ricardo Lobo¹²:

“O princípio da capacidade contributiva encontra limites nos princípios da segurança dos direitos individuais. A igualdade presente na capacidade contributiva deve se compatibilizar com a igualdade que informa os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc. A justiça fiscal não sobrevive sem a segurança jurídica. De modo que, a pretexto de captar eventual excesso de riqueza ou súbito incremento na capacidade contributiva, o legislador não pode instituir imposto com eficácia retrooperante, nem desrespeitar o princípio da anterioridade, dando eficácia imediata às novas tributações, ainda que o aconselhe o sentimento de justiça. A capacidade contributiva há que informar a tributação nos quadros estritos da legalidade democrática.” (*grifos nossos*)

Consigne-se que a ressalva constitucional do conteúdo do art.145, §1º, tem dois objetivos principais:

a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; e,

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade.

Com efeito, a capacidade contributiva e os seus diversos subprincípios são mensurados de forma diferente em cada imposto, a depender das respectivas possibilidades técnicas. O subprincípio da personalização aplica-se ao IR, não sendo “possível” a sua extensão ao imposto de importação ou de transmissão de bens imóveis. A expressão “*sempre que possível*” permite que a capacidade contributiva e os seus subprincípios se ajustem às várias espécies de impostos, mas não admite que deixem de ser aplicados quando isso for possível: o IR não será regressivo, pois atua sob a orientação do subprincípio da progressividade; os impostos reais não seguirão o subprincípio da personalização, pois até a progressividade, quando admitida (ex. IPTU), é refratária a critérios subjetivos.

Noutra monta, a ressalva constitucional visa a compatibilizar a capacidade contributiva com a extrafiscalidade. Sempre que possível o legislador observará o princípio da capacidade econômica; mas, em certos casos, a seu prudente critério, poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento econômico, a proteção do meio ambiente, a inibição de consumo de mercadorias nocivas à saúde etc. Todavia não é possível ao legislador buscar finalidades extrafiscais que impliquem em privilégios odiosos ou que subvertam a capacidade contributiva e os seus subprincípios, tornando, por exemplo, regressivo o IR.

A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, deixando ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal. Por não ter conteúdo muito claro nem contorno rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo.

Apesar de ser princípio de interpretação do direito tributário, a capacidade contributiva não autoriza o juiz a buscar, no caso concreto, de forma positiva ou negativa, o justo fiscal, nem a controlar *in abstracto* a atividade discricionária do legislador, reputando-a injusta. Salvo nos casos em que a lei tenha ofendido os direitos individuais, seja violando as possibilidades técnicas dos impostos ou exacerbando a extrafiscalidade.

Apesar disso, a Suprema Corte fixou entendimento, exarando a súmula nº 656 do STF, que diz: “*é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI*”.

Desponta o STF, com a devida vênia, coadunar com a Regressividade do ITBI, imprimindo ao mesmo neutralidade coincidente com os impostos proporcionais muito utilizados na Idade Moderna.

Com efeito, subsistem férteis críticas à técnica da proporcionalidade, como se reproduz da lição do insigne Geraldo Ataliba: “*os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade*”¹³.

Evidente paradoxo se encerra quando o Estado Brasileiro vive o dilema de conciliar a justiça distributiva com a impossibilidade de expandir a incidência tributária para além do permissivo mínimo vital e do não confisco. Lamentavelmente, resta a opção pela tributação regressiva, mais onerosa às famílias menos favorecidas, agravando-se cada vez mais a concentração de renda e as desigualdades sociais, o que destoia do papel positivo do Estado violando o Princípio Mor do Combate a Erradicação da Pobreza e Marginalização e Redução das Desigualdades Sociais e Regionais (art. 3º, CF).

O Poder Judiciário não se deve aliar a tecnicismos falhos consubstanciados em fundamentos ilegítimos para afastar um dos objetivos principais da República. A progressividade é um comando, a que se confere larga sincronia com os objetivos constitucionais do Estado Brasileiro, visa igualar o sacrifício dos contribuintes, representando a Equidade Vertical (uma das dimensões da noção de equidade na tributação), no sentido de dar tratamento desigual para os desiguais. Portanto, não basta arrecadar a receita, mas “arrecadar a receita exigida pela justiça”¹⁴.

A doutrina pátria também é rica em defensores da tributação progressiva no afã de maior Justiça Social. É o que propõe Misabel Derzi, donde "a

¹³ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **Separata da Revista de Direito Tributário**, 1991, p.49.

¹⁴ RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

gradação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social" ¹⁵.

Geraldo Ataliba defende a progressividade como "uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos". Além disso, leciona que "todos os impostos sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo" ¹⁶.

A progressividade do ITBI é legítima, porquanto a presunção de que o adquirente de um imóvel de maior valor tem maior capacidade de arcar com o ônus tributário do que quem negociou um imóvel de valor menos elevado, devendo por isto suportar uma tributação mais gravosa. Demais disso, a progressividade não é necessariamente uma pena aos mais ricos.

A progressividade é o modo de assegurar a justa tributação dos indivíduos, estabelecendo entre eles uma igualdade de sacrifícios, critério já consagrado pelos estudiosos do assunto como o mais adequado em termos de Justiça Tributária.

Não é novidade que o imposto proporcional não é, pois, um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar a igualdade de sacrifício. Através da progressividade do imposto que se obterá maior exatidão no cálculo: é pela progressividade que se satisfaz a justiça fiscal no imposto.

Esmiuçando, é com a progressividade que a taxa do imposto se eleva à medida que a importância da matéria tributável majora-se. O imposto progressivo permite levantar sobre os recursos taxados, uma parte tanto maior quanto mais importante for o valor destes recursos. Noutros termos, o montante do imposto aumenta mais que proporcionalmente aos recursos tributáveis. Assim, se o

¹⁵ DERZI, Misabel A. M. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In "V Congresso Brasileiro de Direito Tributário". Separata da Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 178.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva, p.49.

rendimento é de 10.000 reais e gravado com um imposto de 2%, o de 10 milhões será gravado, por exemplo, com um imposto de 6%.

O fundamento da progressividade é o de igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes: repousa na observação de que é a base de cálculo moderna da utilidade, a saber, o valor de um bem diminui à medida que a quantidade deste bem aumenta, uma vez que cada nova unidade do bem permite satisfazer necessidades cada vez menores.

Portanto, sendo a capacidade contributiva um dos princípios tributários consagrados expressamente em nosso ordenamento jurídico, em face do disposto no art. 145, § 1º, da Constituição, correta é a utilização de alíquotas progressivas, promovendo-se maior distribuição de rendas e justiça social.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Imperativo que o Princípio da Capacidade Contributiva, como corolário da Isonomia Tributária, possa se estender ao Imposto de Transmissão *Inter Vivos*. Não resta dúvida que o melhor caminho para o ajustamento de dissidências jurisprudenciais e doutrinárias seja sempre a Justiça Social, que em matéria tributária representa-se na figura da Justiça Fiscal, não fosse assim, o mesmo não aconteceria com o IPTU, que acabou se permitindo a progressividade e a consonante aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, face à função social da propriedade.

Portanto, defendeu-se nessa tímida pesquisa que, de regra, sempre deve ser aplicada a progressividade do ITBI, salvo proibição constitucional expressa, primando-se pela Justiça Fiscal e Social.

8. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **Separata da Revista de Direito Tributário**, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARRETO, Aires. **Progressividade dos impostos e o ITBI**. In Repertório IOB de Jurisprudência 1/10246.
- CARVALHO, Paulo B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CONTI, José Mauricio. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.
- CONTI, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
- CONTI, José Maurício. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1401>. Material da 2ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – Universidade Anhanguera - Uniderp|REDE LFG.
- DERZI, Misabel A. M. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações**. In "V Congresso Brasileiro de Direito Tributário". Separata da Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: IBET - Resenha Tributária, 1986.
- FURLAN, Valéria. **Imposto predial e territorial urbano**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Disponível em [://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1400](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1400). Material da 2ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – Universidade Anhanguera - Uniderp|REDE LFG
- HARADA, Kiyoshi. **ITBI progressivo**. In Repertório IOB de Jurisprudência 1/10245.
- HUGON, Paul. **O imposto. Teoria moderna e principais sistemas**. São Paulo: Renascença, 1945.
- MACHADO, Hugo B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.