

Joel Bercário dos Passos\*

## Progressividade das alíquotas do ITCD

---

**Resumo:** O presente artigo visa a abordar um importante tema para o direito sucessório. Ao realizar a transmissão do patrimônio do *de cujus*, deve-se efetuar o pagamento do imposto. A Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituí-lo, cabendo ao Senado Federal a fixação das alíquotas máximas. Esse, por sua vez, autorizou a progressividade. Ocorre que atualmente há discussão sobre a progressão: alguns dizem que é inconstitucional, enquanto outros afirmam que é constitucional a progressividade das alíquotas.

**Palavras-chave:** Direito das sucessões. Progressividade das alíquotas. ITCD. Constitucionalidade.

### Progressivity of the tax ITCD

**Abstract:** The current article aims to tackle an important theme to the inheritance Law. As accomplishes the transmission of the *de cujus* patrimony, must carry out the tax payment, which the federal constitution assigned towards the states and the federal district the competence to insert it, as well as assigning the federal senate the responsibility of fixing the brought in capital maxims. This one, on its hand, allowed the progressivity. It occurs that currently there's a discussion about the progression, some say it's unconstitutional, while others affirm it's constitutional the brought in capital's progressivity.

**Key words:** Inheritance law. Brought in capital's progressivity. ITCD. Constituionality.

---

## Introdução

A transmissão dos bens e direitos entre parentes é um ato jurídico complexo, não se perfectibilizando em apenas um ato. A conformação dessa transmissão depende de vários requisitos, todos estipulados em lei.

Mesmo que determinada transmissão *causa mortis* seja de um único bem e esse não seja bem imóvel, é considerado como se assim fosse, pois, segundo o art. 80 do Código Civil, a herança é bem imóvel e indivisível, ainda que composta, exclusivamente, de bens móveis e divisíveis.

---

\* Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade da Serra Gaúcha, Caxias do Sul, RS, Brasil.

O Direito das Sucessões é, pois, o complexo de normas e princípios que disciplinam a transmissão do patrimônio de alguém que morreu para seus sucessores. Para que essa transmissão ocorra, é necessário fazer-se o arrolamento ou o inventário, conforme o caso concreto, sempre em obediência aos ditames legais.

Na abertura da sucessão, ocorre a transmissão da propriedade e da posse dos bens do *de cuius* aos herdeiros legítimos ou testamentários. Trata-se da aplicação de um dos mais importantes princípios do direito sucessório – o princípio da *saisine* – em que a propriedade e posse da herança se transmitem desde logo ao herdeiro. É importante lembrar: o herdeiro se investe na propriedade e na posse da herança no momento em que ocorre a morte do autor da herança, o *de cuius*.

O objeto deste artigo tem relação com a tributação envolvida nessa transmissão hereditária. A tramitação processual envolve a apuração do imposto devido, pois, em determinado momento, os autos do processo judicial de arrolamento ou inventário são encaminhados à Secretaria Estadual da Fazenda para que seja calculado o imposto devido: o ITCD.

Essa Secretaria, por sua vez, faz o cálculo com base na Lei Estadual 8.821/89, que dispõe sobre a progressividade da alíquota. Diante da controvérsia jurisprudencial acerca dessa progressividade, geralmente os herdeiros impugnam o valor apurado a título de ITCD, sob a alegação da inconstitucionalidade da progressividade do imposto.

Atualmente, o Poder Judiciário, em primeira instância, acolhe a impugnação, deferindo a base de cálculo para o menor índice (1%), pois concorda com a tese da inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas. No entanto, como diz o ditado, ainda temos muito pano para a manga, pois a discussão sobre o tema é muito relevante e controvertida.

Aqui se dissertará sobre as duas teses relevantes acerca do tema, que tratam, respectivamente, sobre a inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD e sobre a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD.

## 1 Tese da inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal diferentes impostos que seriam de suas competências exclusivas.

Destinou aos Estados e ao Distrito Federal, dentre outros tributos, o imposto incidente sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, conhecido como ITCD e também como ITCMD. É o que implica o artigo 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Desta forma, tal artigo constitucional, além de autorizar a criação e estipular a competência institucional, fez incumbir ao Senado Federal a fixação das alíquotas máximas.

Ocorre que ao fixar as alíquotas máximas o Senado Federal autorizou a progressividade, sendo esta inconstitucional, por vários motivos. Um deles é a inexistência de previsão expressa ou tácita no texto constitucional, permitindo a tal progressividade no ITCD, ao contrário do que acontece com o Imposto de Renda, o qual é um imposto de caráter pessoal, assim fundamentando com o princípio da capacidade contributiva.

No Estado do Rio Grande do Sul, o imposto ITCD foi instituído pela Lei 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que, em seus artigos 18 e 19, estabeleceu a progressividade da alíquota do Imposto *causa mortis*, variando de 1% a 8%, de acordo com valor venal, e 3% a 8% nas transmissões por doações, também de acordo com o valor venal.

Art. 18 – Na transmissão *causa mortis* por sucessão legítima, alíquota do imposto é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, compreendidos em cada quinhão, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

I – 1% (um por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 14.012 UPF-RS;

II – 2% (dois por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 14.012 UPF-RS e não exceda a 17.515 UPF-RS;

III – 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 17.515 UPF-RS e não exceda a 21.018 UPF-RS;

IV – 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF-RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

V – 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF-RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

VI – 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF-RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

VII – 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF-RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VIII – 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS;

Parágrafo único – Para efeitos do disposto neste artigo:

a) excetuam-se da soma dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo aqueles relativos aos bens relacionados no inciso VIII do art. 7º;

b) toma-se o valor da UPF-RS vigente na data da avaliação.

Art. 19 – Nas transmissões não referidas no artigo anterior, a alíquota é definida com base no resultado da soma dos valores venais da totalidade dos bens imóveis situados neste Estado, bens móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, avaliados nos termos do art. 12, aplicando-se a seguinte tabela:

I – 3% (três por cento), caso a soma dos valores venais não seja superior a 21.018 UPF-RS;

II – 4% (quatro por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 21.018 UPF-RS e não exceda a 22.769 UPF-RS;

III – 5% (cinco por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 22.769 UPF-RS e não exceda a 24.521 UPF-RS;

IV – 6% (seis por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 24.521 UPF-RS e não exceda a 26.272 UPF-RS;

V – 7% (sete por cento), caso a soma dos valores venais seja superior a 26.272 UPF-RS e não exceda a 28.024 UPF-RS;

VI – 8% (oito por cento), caso a soma dos valores venais exceda a 28.024 UPF-RS.

Parágrafo único – Para efeitos do disposto neste artigo:

- a) Incluem-se na soma dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo aqueles relativos aos bens, títulos, créditos e direitos nele referidos objetos de doação anterior entre os mesmos doador e donatário;
- b) excetuam-se da soma dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo aqueles relativos aos bens relacionados no Inciso do art. 7º;
- c) toma-se o valor da UPF-RS vigente na data da avaliação.

Por ser instituto inferior à Constituição Federal, a Resolução do Senado não poderia ter instituído a progressividade, contrariando a Carta Magna e ferindo o Princípio da Supremacia Constitucional. Diante da flagrante inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas, todos os contribuintes têm o direito de pleitear o pagamento da menor alíquota da progressividade utilizada no Estado. Sendo que a *causa mortis* é de 1% e a transmissão por doação é de 3%.

Comprova-se que a Lei Estadual 8.821/89, que estabeleceu alíquotas progressivas no cálculo do Imposto de Transmissão *causa mortis* e doação, está sendo considerada inconstitucional, em virtude de tratar de um imposto de natureza real, para o qual não é permitido o escalonamento de alíquotas, uma vez que não leva em conta a capacidade contributiva da pessoa, mas sim o valor venal do bem. Apenas em relação ao IPTU, pela existência de norma constitucional específica, é admitida a progressividade. Alguns julgados do TJRS para fins de ilustração:

EMENTA: SUCESSÕES. INVENTÁRIO. ITCD. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS. IMPOSTO REAL. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS DA LEI ESTADUAL QUE ESTABELECEU A PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. A Constituição Federal veda a progressividade de alíquotas para os impostos de natureza real, que são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas à realidade tributável, sem qualquer vinculação com a pessoa e as condições do sujeito passivo. A progressividade de alíquota no itcd, por ser um imposto real, é inconstitucional. Em razão da inconstitucionalidade da progressividade da alíquota do imposto, deve ser aplicada a menor alíquota prevista. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO.<sup>1</sup>

COM EXCEÇÃO DO IPTU, CUJA GRADUAÇÃO TRIBUTÁRIA FOI EXPRESSAMENTE AUTORIZADA PELA CARTA MAIOR, PARA O FIM DE DAR EFETIVIDADE AO PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA. DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO ITCD, INSTITUÍDA PELA LEI

---

<sup>1</sup> Agravo de Instrumento 70028820108, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Claudir Fidelis Faccenda, Julgado em 02/03/2009.

ESTADUAL 8.821/89, É DE SER APLICADA AO TRIBUTO EM QUESTÃO A MENOR ALÍQUOTA PREVISTA NA REFERIDA LEI, QUAL SEJA, DE 1%. RECURSO DESPROVIDO.<sup>2</sup>

SUCESÕES. TRIBUTÁRIO. ITCD. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. Por afrontar o artigo 145, § 1º da Constituição Federal, é vedada a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão *mortis causa* e doações (ITCD) previstas na Lei Estadual 8.821-89. Alíquota máxima de 1%. Precedente do Órgão Especial desta Corte. A intimação do Estado se dá por intermédio da Secretaria da Fazenda. NEGADO SEGUIMENTO.<sup>3</sup>

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ITCD. PROGRESSIVIDADE. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL MÁXIMO. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL. O ITCD, instituído no Estado do Rio Grande do Sul pela Lei 8.821/89, prevê a progressividade de alíquotas vedada pela Constituição Federal para os impostos de natureza real. Pretendesse o legislador constituinte a aplicação da progressividade ao ITCD, o faria de modo expresso, como o fez no caso do IPTU quando, através da Emenda Constitucional 29/2000, alterou a redação do § 1º do art. 156 da Carta Magna. A Constituição Federal estabelece que ao Senado Federal compete fixar a alíquota máxima a ser aplicada ao ITCD, cabendo aos Estados, todavia, estabelecer a alíquota, obedecido o limite máximo determinado por aquela Casa Legislativa. Competência do Ente Federativo para instituir o imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Precedentes do STF. Em virtude da inconstitucionalidade da progressividade do tributo instituído pela Lei 8.821/89, deve ser aplicada a menor alíquota prevista. AGRAVO PROVIDO EM PARTE.<sup>4</sup>

A progressividade tributária somente é possível, nos termos do § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, nos impostos pessoais, porque neles o fato gerador já é a própria expressão direta e imediata da capacidade contributiva. Assim diz o referido texto:

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.

Ora, a Constituição Federal deixa bem claro que a progressividade somente acontecerá quando o imposto tiver caráter pessoal, que não é o caso do ITCD, que tem caráter real.

---

<sup>2</sup> Agravo de Instrumento 70019346170, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Raupp Ruschel, Julgado em 11/05/2007.

<sup>3</sup> Agravo de Instrumento 70019327279, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Berenice Dias, Julgado em 07/05/2007.

<sup>4</sup> Agravo de Instrumento 70012405965, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, Julgado em 14/12/2005.

## 2 Tese da constitucionalidade e progressividade das alíquotas do ITCD

Há entendimento de que a progressividade da alíquota do ITCD é constitucional, pois apartada do contexto normativo tributário e examinada isoladamente, a progressividade apresenta-se como figura desprovida de valor, finalidade e utilidade intrínsecos. Em efeito, ela nada mais é do que mecanismo de tributação, possuindo caráter nitidamente instrumental. A progressividade existe para servir e dar efetividade a princípios jurídicos fundamentais. Esses, sim, dotados de substância e valor; notadamente o da capacidade contributiva ou da proporcionalidade da atividade impositiva estatal e o da igualdade tributária. De todas as “ferramentas” empregadas no exercício dessa atividade, a progressividade revela-se, seguramente, como a mais eficiente à realização da justiça fiscal, pois, por seu intermédio, a carga tributária pode ser mais bem adequada às riquezas produzidas e/ou adquiridas pelo particular.

Todavia, não se pode conceber que a progressividade (enquanto mera técnica de tributação) se situe em patamar hierárquico idêntico ao dos princípios constitucionais substanciais tributários, a ponto de se concluir que a falta de alusão à progressividade no texto constitucional, relativamente a esse ou àquele tributo, significa vedação a sua utilização. Seria o mesmo que retirar dessas garantias supremas um de seus mais importantes elementos de concretização e transformá-las em simples e inócuos enunciados principiológicos. Na verdade, a Constituição não reduz a normatização da progressividade de alíquotas a permiti-la ou proibi-la; ao revés, a Carta sugere ou impõe ao legislador de tributos a sua adoção, conforme sua utilização se mostre, pela ordem, aconselhável ou imprescindível à realização dos princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva.

A procedência da assertiva antecedente é denotada pelo próprio texto constitucional, dizendo respeito a dois tributos que, mesmo dispondo de hipóteses de incidência diversas da atinente ao ITCD, a esse se assemelham pela base de cálculo, quais sejam, o imposto territorial rural, ITR, e o imposto sobre a propriedade territorial urbana, IPTU. No primeiro caso, a Lei Fundamental impõe a adoção da progressividade, como instrumento de realização da função social da propriedade fundiária, de índole extrafiscal; no segundo, dando fim à antiga celeuma sobre a aplicabilidade da progressividade, em âmbito do IPTU, derivada de acientífica e superada classificação dos impostos em “reais” e “pessoais”, o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional 29/2000, sugere a adoção de indigitada

técnica de tributação. Em relação à capacidade contributiva, pois, com a edição da EC 29/2000, aos argumentos em contrário, restou dirimida qualquer dúvida quanto à possibilidade de aplicação desse princípio aos impostos reais.

Pois bem! Ontologicamente, o ITCD é dos impostos com a técnica da progressividade de alíquotas. Quanto a isso, vale registrar o insuspeito magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho, que, a propósito, preleciona:

9.12 – As alíquotas de heranças e doações – Seus fatos jurídicos

Devem ser progressivas, para gáudio dos princípios da personalidade e da capacidade contributiva. O Senado porá tetos (art. 155, §1º, IV).

[...]

As alíquotas são progressivas para realizar o princípio da capacidade contributiva e para graduar a carga com igualdade, pelo merecimento. É dizer, os parentes próximos merecem mais que os distantes. Os alemães cognominam os parentes distantes que venham a herdar de ‘os parentes que riem’. Sabedoria milenar comum à raça humana.<sup>5</sup>

Vale destacar, também, a lição do saudoso professor Alfredo Augusto Becker, em suas referências à eficácia jurídica da regra constitucional que jurisdicizou o princípio da capacidade contributiva, *in verbis*:

Terceiro alcance da eficácia jurídica – O legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte [...].<sup>6</sup>

A respeito da necessidade de autorização constitucional à introdução da progressividade ou adequação ao princípio da capacidade contributiva, vale transcrever a posição de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*:

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 345 e 477.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 499-500.



Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem para mais, à medida que forem aumentando suas bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota.

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de imposto, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.

[...]

Muitos estudiosos dizem que só o imposto de renda (IR) e o imposto predial e territorial urbano (IPTU) devem ser progressivos (e que mesmo no IPTU, a progressividade só é possível no tempo quando se implementa uma das situações descritas no § 4º do art. 182 da CF). Isto se deve ao fato de que só em relação a eles a Constituição expressamente determina sejam progressivos (arts. 153, § 2º, I, e 156, § 1º).

Com o devido acatamento, discordamos. A nosso sentir, com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, todos os demais devem ser progressivos, para que possam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes.<sup>7</sup>

Da leitura do art. 155, § 1º, IV, da CF/88, verifica-se que inexistente vedação à progressividade do imposto em tela, cabendo ao Senado definir as alíquotas máximas.

Já no tocante à suposta contrariedade do ordenamento estadual sobre o ITCD ao princípio da isonomia (art. 150, I, da CF/88), pela incidência de alíquotas diferenciadas, diz respeito às judiciosas razões expostas pelo eminente Magistrado Dr. Carlos Eduardo Zietlow Duro, em sentença proferida no processo 00104681787, *in verbis*:

[...] De outra parte, deve ser observado o disposto no art. 145, § 1º, da CF, que permite, sempre que possível, que os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, visando adequar o tributo à capacidade econômica de cada contribuinte, definindo que um contribuinte que possua um patrimônio maior, pague um imposto maior que o contribuinte que não se encontra em situação tão privilegiada, sem que se possa falar em qualquer ofensa ao princípio da isonomia, que não proíbe, observado o caso, tratamentos distintos para pessoas desiguais, uma vez que o tratamento uniforme aos contribuintes em situações distintas geraria injustiça, princípio este que também se aplica aos impostos reais.

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Oportuno salientar que a inconstitucionalidade do imposto de transmissão *causa mortis* já foi analisada pelo Tribunal de Justiça, com rejeição da tese, conforme se verifica na APC 598274348.<sup>8</sup>

Esse, aliás, foi o entendimento demonstrado no julgamento do colendo Supremo Tribunal Federal sobre o tema, originário de processo deste Estado, respaldando a progressividade tal como sustentado pela Fazenda Pública. Cuida-se do julgamento do Recurso Extraordinário 411943-RS relator o Ministro Eros Grau (DJ 31/05/2006), nestes termos postos:

DECISÃO: Discute-se no presente recurso extraordinário a constitucionalidade da progressividade da alíquota do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ICD.

2. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul afirmou ser constitucional a legislação estadual que fixa alíquotas progressivas para o aludido tributo.

3. O recorrente alega violação do disposto nos artigos 145, § 1º, e 52, da Constituição do Brasil.

4. O Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 234.105, Pleno, DJ de 31.3.00, ressaltou que “enquanto na transmissão *causa mortis*, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão inter vivos aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda” [RE n. 234.105, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 31.3.00].

5. Nesse recurso extraordinário, o Ministro Marco Aurélio consignou:

‘Leio o preceito para minha reflexão, para minha tranquilidade maior quanto à conclusão a que vou chegar acerca do tema:

‘Art. 145 [...]

§ 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.’

A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação, a meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.’

---

<sup>8</sup> Excerto de sentença proferida nos autos do processo 00104681787, pelo MM. Juízo da 4ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre.

6. No que respeita à violação ao disposto no artigo 52 da CB/88, dada a ausência de preceitos normativos de caráter geral – editados pela União – os Estados-membros possuem competência legislativa plena para disciplinar o ICD [artigo 24, § 3º, da CB/88].

7. O artigo 34 do ADCT prevê que “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”.

8. Ademais, o acórdão recorrido firmou que o Estado-membro observou a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal [artigo 155, § 1º, IV, da CB/88].

Nego provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 15 de maio de 2006.

Da mesma forma, o RE 563261/RS, julgado em 26/09/2007 e tendo como relator o Min. Marco Aurélio:

DECISÃO: IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO – ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PRECEDENTE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PROVIMENTO. 1. O Tribunal de origem, ao entender inconstitucional a fixação de alíquotas progressivas na disciplina do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, proferiu acórdão conflitante com interpretação desta Corte. Confirmam, a propósito, trecho do voto do ministro Carlos Velloso, ao relatar o Recurso Extraordinário 234.105-3/SP, decidido por unanimidade no Plenário: Tem-se, portanto, a regra: enquanto na transmissão *causa mortis*, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão inter vivos aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda. Naquela oportunidade, discorrendo sobre o princípio da capacidade contributiva, consignei: Leio o preceito para minha reflexão, para minha tranquilidade maior quanto à conclusão a que vou chegar acerca do tema: Art. 145 [...] § 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. A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto. 2. Ante o precedente, conheço e dou provimento ao extraordinário para, reformando o acórdão de origem, assentar a constitucionalidade da progressividade do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, prevista na norma legal estadual. 3. Publiquem.

No egrégio TJRS também há julgados com esse entendimento, sustentado pela Fazenda Pública, como demonstram os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. ALÍQUOTA 8% A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 1992. Falecimento do *de cujus* ocorreu após a vigência da Resolução nº 9, do Senado Federal, por isso aplicável ao caso. A Lei Estadual 8.821/89, em seu art. 18, estabelece *alíquotas progressivas, não havendo inconstitucionalidade*. Os quinhões excedem a 50.000 UPF-RS, neste caso a alíquota é de 8%, inexistindo abuso. Sentença de improcedência. Apelação improvida.<sup>9</sup> (Grifou-se).

Inventário. Imposto de transmissão *causa mortis*. Alíquotas progressivas. 1. *Não há eiva de inconstitucionalidade na legislação estadual que prevê a progressividade das alíquotas do imposto de transmissão 'causa mortis'*, o que encontra arrimo no art. 145, §1º, da CF 2. Ocorrido o óbito sob a vigência da Resolução nº 9/92 do Senado Federal, é de 8% a alíquota máxima do imposto de transmissão *causa mortis*. Agravo desprovido.<sup>10</sup> (Grifou-se).

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. POSSIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. *Não há qualquer inconstitucionalidade na progressividade fiscal do Imposto de Transmissão Causa Mortis*, instituída pela Lei Estadual e perfeitamente admitida pela norma constitucional inserida nos arts. 145, §1º, e 155, I, ambos da Carta Política. Restrição única é o limite da alíquota, estabelecido pelo Senado Federal, que uma vez resguardado, torna hígido o tributo devido nos termos da Lei Estadual 8.821/89. [...].<sup>11</sup> (Grifou-se).

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ITCID. ALÍQUOTA. LEI ESTADUAL. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL. COISA JULGADA. 1. Interesse da Fazenda Pública não se coaduna necessariamente com o interesse público. Desnecessidade de intervenção do órgão do Ministério Público. Inteligência da súmula 189 do STJ. Voto vencido do revisor. 2. Os efeitos da coisa julgada só ocorrem entre as partes da relação jurídica. Inteligência do art. 472 do CPC. 3. A Lei Estadual 8821/89 que estabelecia as alíquotas, para fins de ITCID, até 8% não teve sua validade afetada em razão do conflito com a Resolução do Senado Federal que, conforme competência outorgada pela Constituição Federal (art. 155, § 1º, IV), limitava as alíquotas até 4%. Teve, tão-só, sua eficácia prejudicada. Assim, a partir de 06/05/1992, quando a Resolução 9/92 do Senado Federal passou a autorizar alíquotas de até 8%, a Lei Estadual, que já era válida, restabeleceu sua eficácia técnica plena. Logo, para os óbitos ocorridos – fato ge-

<sup>9</sup> TJRGS, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível 598 27434 8, j. 11.08.99, Rel. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

<sup>10</sup> TJRGS, 7ª Câmara Cível, Agravo de Instrumento 70001694769, j. 20.12.2000, Rel. Des.ª Maria Berenice Dias.

<sup>11</sup> TJRGS, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível 70002438646, j. 20.06.2001, Rel. Des. Henrique Osvaldo Poeta Roenick.

rador do ITCD – a partir de tal data, possível é a incidência das alíquotas até 8%. APELO PROVIDO, PREJUDICADO O REEXAME.<sup>12</sup> (Grifou-se).

Desse último aresto, pertinente a transcrição de excerto do voto do eminente Des. Henrique Osvaldo Poeta Roenick (presidente e revisor), perfeitamente aplicável ao caso versado nos autos, *in verbis*:

[...] Inexistindo, pois, qualquer óbice constitucional ao legislador ordinário, no que tange à aplicação de alíquotas progressivas ao Imposto de Transmissão *Mortis Causa*, resguardado o limite máximo de 8%, não há que se falar em inconstitucionalidade da Lei, muito menos indébito a ser repetido. Mesmo porque a Carta Política de 1988 consagrou a possibilidade da progressividade dos impostos, de modo a atender ao princípio da capacidade contributiva, estampado no seu art. 145, § 1º, como de início já referido.

Trago à colação, por oportuno, excerto de artigo intitulado *O Imposto sobre Transmissão de Bens Causa Mortis*, de autoria de Adriano Piraíno, publicado em Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 11, Revista dos Tribunais, 1995, p. 75-101:

‘A Constituição Federal de 1988 admite a progressividade dos impostos de modo geral, no parágrafo primeiro do art. 145, ao dispor, no § 1º, que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].

[...]

O que importa é que, se considerarmos que o recebimento da herança ou legado resulta de qualquer forma em um aumento da capacidade contributiva do herdeiro ou legatário, quanto maior o valor que cada um receber, maior será o aumento de sua capacidade contributiva. Por conseguinte, tem-se que o imposto sobre a transmissão *causa mortis* pode ser progressivo em função do valor da quota de cada herdeiro ou legatário.

No art. 155, que cuida do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, nada é dito em relação à progressividade, de onde se conclui que ela pode ser adotada pelo legislador ordinário com fundamento na regra geral do art. 145, no momento de se estabelecer as alíquotas do imposto. Logicamente, a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal deve ser sempre respeitada.

É importante lembrar a regra contida no parágrafo único do art. 35 do Código Tributário Nacional, qual seja, que os fatos geradores são tantos quantos forem os herdeiros ou legatários. Em outras palavras, para cada herdeiro ou legatário ocorre um fato gerador distinto, o que permite que se estabeleçam alíquotas diferenciadas para cada um, possibilitando assim, a progressividade do imposto.’

---

<sup>12</sup> TJRGs, 1ª Câmara Cível, Apelação e Reexame Necessário 70013741301, j. 31.05.2006, Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Canibal.

O próprio art. 2º, da Resolução nº 9/92, de forma até desnecessária porque a previsão é constitucional, estabelece que: “As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”.

Não seria demais apontar a lição do sempre lembrado Hugo de Brito Machado, que assim dispõe sobre o tema:

O imposto sobre heranças e doações terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal (Constituição Federal, art. 153, §1º, inc. IV).

Salvo essa limitação, prevalece a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de tais alíquotas.

O Estado do Ceará fixou alíquota progressiva, que tem como teto a alíquota máxima fixada pelo Senado. Estabeleceu a progressividade em razão do valor da base de cálculo, dispondo que em função desse valor, fixado em unidades fiscais, a alíquota será equivalente a 50%, 75% e 100% da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal.<sup>13</sup>

[...] Sendo assim, inexistente inconstitucionalidade ou ilegalidade a justificar o pedido de restituição de indébito.

Assim, nesse contexto, nenhum vício incide sobre a progressividade do ITCDD prevista na Lei 8.821/89, de modo que não há inconstitucionalidade na progressividade das alíquotas do ITCDD.

Pergunta-se: O que fazer nas ações judiciais nas quais não seja acolhida a tese da constitucionalidade da progressividade das alíquotas do referido imposto? Aplicar a menor alíquota? É óbvio que não, pois se os artigos 18 e 19 da Lei Estadual 8.821/89 fossem inconstitucionais, por lógico que a inconstitucionalidade seria total e não parcial. Desse modo, deve ser aplicada a legislação anterior e não a menor alíquota que instituiu a progressividade, uma vez que, tratando-se de inconstitucionalidade de lei superveniente à Constituição, aplicar-se-ia a lei anterior que não restou revogada, dando-se o chamado efeito *restitutório* da lei.

O Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 259.339-7/SP, assim se manifestou sobre o tema, *in casu*, relacionado ao ITBI, mas que segue a mesma linha do caso em testilha:

[...] recolher o ITBI calculado pela menor das alíquotas previstas no citado dispositivo, implicaria fazer incidir, entre a lei anterior e a subsequente, declarada inconstitucional, uma terceira que jamais existiu, a que estabelece alíquota única para o tributo, equivalente à menor das previstas no escalonamento que – dado o critério progressivo – se reputou vedado pela Constituição. Tal como declarada pelo Plenário, a inconstitucionalidade atinge o sistema da progressividade

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

como um todo, da menor à maior alíquota, devendo ser calculado o imposto na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito. Nestes termos, decidiu a Turma em 18.4.2000, no RE 260.670 de que fui relator. Assim, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento em parte, para reconhecer o direito de recolher o imposto incidente sobre o negócio jurídico em causa, calculado nos termos da legislação anterior referida.

Assim, se eventualmente a decisão for no sentido da inconstitucionalidade da progressividade, a melhor solução ao caso concreto seria a aplicação da alíquota prevista na lei anterior. Todavia, como no Brasil não há o efeito da repristinação, essa solução também não seria correta. O correto, no caso, é a tese da constitucionalidade das alíquotas progressivas, pois tecnicamente esse entendimento é o mais adequado aos princípios Constitucionais abordados neste trabalho.

## **Considerações finais**

Como visto, as teses acerca do tema das alíquotas do ITCD são controvertidas e bem fundamentadas.

Questiona-se: Quando a Constituição Federal incumbiu o Senado Federal fixar alíquotas máximas, será que também autorizou a sua progressividade? Ora, se as tributações, em geral, têm um caráter social para redistribuir as riquezas de um modo a amenizar as diferenças sociais, será que não seria justo também escalonar as alíquotas do ITCD para sobejar a função social? Em conclusão, entende-se que sim.

Os impostos ajustados à capacidade contributiva permitem que os cidadãos cumpram, perante a sociedade, deveres de solidariedade política, econômica e social. O princípio da capacidade contributiva está extremamente ligado ao princípio da igualdade. Esse princípio exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e, sobretudo, discrimine, no sentido legal da palavra, na medida de suas desigualdade, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente. Aplica-se, em casos concretos, o tratamento entre os iguais, tratando igualmente, e os desiguais tratando desigualmente.

O princípio da igualdade na Constituição Federal está no seu preâmbulo como compromisso de assegurar a igualdade e a justiça. É o primeiro dos direitos e garantias fundamentais (CF, art. 5<sup>o</sup>): “Todos são iguais perante a lei [...]”.

Exatamente para garantir a igualdade é que a própria Constituição Federal concede tratamento diferenciado. A aparente incompatibilidade da progressividade das alíquotas, em relação ao princípio da igualdade, solve-se ao se constatar que a igualdade formal, igualdade de todos perante a lei, não conflita com o princípio da igualdade material, que é o direito à equiparação mediante a redução das diferenças sociais. Trata-se da consagração máxima aristotélica, de que o princípio da igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam.

Contudo, sem sombras de dúvidas, a tese da constitucionalidade para o escalonamento das alíquotas prevalece, pois é um mecanismo muito eficiente para se alcançar a Justiça Fiscal. A discussão sobre ser ou não ser imposto de caráter pessoal para aplicação da progressividade cai por terra com a Emenda Constitucional 29/2000.

Por conclusão, é importante frisar que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal retomou julgamento de recurso extraordinário de número 562045, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, em que o Min. Eros Grau, em voto de vista, abriu divergência, e deu provimento ao recurso para declarar a constitucionalidade do dispositivo questionado. Salientou, inicialmente, que o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCO é constitucional, decorrente da suposição do § 1º, do artigo 145, da CF, afirmando que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva. Os votos dos Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa acompanharam a divergência do Ministro Eros Graus, pedindo vista dos autos o Min. Carlos Britto. Tem-se como relator o Ministro Lewandowski.<sup>14</sup>

Por fim é válido salientar que o estudo acerca da progressividade das alíquotas do ITCO é bastante relevante, considerando-se a sua atualidade e uma vez que atinge diretamente a sociedade, tanto para as condições sociais, como para as condições econômicas e políticas, que estão entrelaçadas pelos interesses globais da coletividade.

---

<sup>14</sup> Informativo do STF de número 520.



## Referências

- BRASIL. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GOMES, Orlando. *Sucessões*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAF, 2000.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. v. 6.
- VICENTE, Marcelo Alexandrino Paulo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 14. ed. São Paulo: Método, 2008.

*Recebido em 01/05/2009 e aprovado em 10/09/2009.*