

## **Aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva no ITBI**

**Flávio Couto Bernardes<sup>1</sup>**

**João Paulo Fanucchi de Almeida Melo<sup>2</sup>**

### **1 - Introdução**

O presente artigo tem por objetivo examinar as regras diretivas do Imposto incidente sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e direitos – ITBI, sob a ótica da justiça fiscal, consubstanciada na aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, no contexto do Sistema Tributário Nacional.

O eixo temático desenvolvido busca realizar uma análise crítica do referido imposto, de competência dos Municípios e Distrito Federal, no tocante ao exame da sua base econômica de tributação, procurando aferir se a efetividade de sua exigência atende aos preceitos constitucionais norteadores da justiça fiscal.

Para tanto, apresenta-se os aspectos da norma jurídica tributária do ITBI, em especial a definição de seu fato gerador e de sua base de cálculo. Justamente a partir dos elementos quantitativos do tributo que se examinará a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, parágrafo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil – CRBF.

Necessário, portanto, para se confrontar as mencionadas regras jurídicas, que se aborde a dimensão conceitual da isonomia tributária, com seu derivativo pela capacidade contributiva.

Tratados estes parâmetros conceituais, elenca-se as conclusões obtidas com a pesquisa do temário, sempre apresentando o desenvolvimento do texto mediante abordagem doutrinária e jurisprudencial relativa à matéria.

---

<sup>1</sup> Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Procurador do Município de Belo Horizonte e Advogado.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Professor do Curso de Graduação da Universidade José do Rosário Vellano – Unifenas – e Advogado.

## **2 – O ITBI em sede constitucional**

A CRFB de 1988 prevê, no artigo 156, inciso II, a competência tributária ativa dos Estados e Distrito Federal em relação ao ITBI. O parágrafo 2º do mesmo artigo dispõe, através de dois incisos, as hipóteses de não incidência tributária - 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 – e sobre o local onde é devido o imposto.

## **3 – O ITBI em sede infraconstitucional**

Neste aspecto, cabe ressaltar que o art. 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB, prevê que a definição do fato gerador, base de cálculo e da sujeição passiva dos impostos previstos em seu texto deverão ser definidos através da edição de normas gerais de Direito Tributário, exteriorizadas mediante a aprovação de uma lei complementar. A lei complementar em vigor, que trata de normas gerais de Direito Tributário no Brasil, é o CTN (COÊLHO, 2005, p. 93), ressaltando, todavia, a promulgação de leis complementares para definição dos aspectos tributários do ICMS – Lei complementar n. 87/96 – e do ISSQN – Lei complementar n. 116/2003.

O CTN prevê os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo da maioria dos impostos previstos na atual Constituição, como lembra Sacha Calmon (COÊLHO, 2005, p. 106). De fato e de acordo com a regra, no que tange ao ITBI, e ao contrário do que ocorre com o IPVA, por exemplo, o imposto ora em análise é discorrido em pormenores em sede infraconstitucional, entre os artigos 35 e 42 CTN. Esta definição dos aspectos normativos ocorreu juntamente com o Imposto incidente sobre a Transmissão de bens por Doação e Sucessão Hereditária, uma vez que a tributação incidente sobre a transmissão era unificada por ocasião da edição do Código Tributário.

Destaque-se, no entanto, que alguns dispositivos do CTN devem ser interpretados de acordo com o texto constitucional, isto é, “interpretação conforme” a Constituição de 1988. Como é cediço, o CTN foi editado em 1966, ainda sob a égide da Constituição de 1946. Isso não significa, portanto, que alguns dispositivos, como o art. 35 que atribui competência

tributária ativa aos Estados e não aos Municípios, não foram recepcionados pelo texto constitucional atual, justamente em razão da definição conjunta acima mencionada.

Como a Constituição traz enunciados preliminarmente vagos, exsurge a importância das leis complementares tributárias, que têm como finalidade, dentre outras atribuições, concretizar tais enunciados normativos. Nessa esteira, o art. 37 praticamente repete o parágrafo 2º do art. 152 da Constituição ao assentar que não é devido ITBI nos casos de “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.”

Certamente, visando efetivar a segurança jurídica, o CTN define, nos termos do art. 37, § 1º do CTN, que “considera-se caracterizada a *atividade preponderante* referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo”.

O legislador nacional discorre, ainda, sobre o método utilizado para se constatar a atividade preponderante da pessoa jurídica constituída há menos de dois anos ou ainda a ser constituída, isto é, deve-se observar os três anos seguintes à data da aquisição dos bens imóveis, nos termos do art. 37, § 2º do CTN.

E mais, com visível intuito de demonstrar a importância do fato gerador para o direito tributário, o legislador infraconstitucional, nos termos do art. 37, § 3º do CTN, referenda que, após a aquisição de bens seja verificada a atividade preponderante não abrangida pela não incidência tributária. Nesta situação o imposto será devido de acordo com a lei em vigência e o valor do bem ou do direito à época da transmissão, e não da data da constatação da atividade preponderante.

Ademais, em total conformidade com o art. 146 da Constituição, a lei complementar nacional anota, também, que a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, sendo considerado contribuinte qualquer uma das partes envolvidas na operação – artigos 38, 40 e 42 do CTN.

A partir de tais elementos previstos em sede constitucional e infraconstitucional em âmbito nacional, os Municípios e o Distrito Federal promulgaram as suas próprias leis. Afinal, o direito tributário é de competência legislativa concorrente ou partilhada dos três entes federados, sendo certo que deverá ser respeitada a simetria dos processos legislativos,

isto é, os Municípios não podem violar preceitos previstos no CTN e na Constituição, nos termos dos artigos 24 e parágrafos, 25, 29 e 59 ao 75, todos do texto constitucional em vigor.

Introduzido o dimensionamento do ITBI no ordenamento jurídico, inclusive no que pertine às normas gerais de direito tributário, necessária a verificação dos principais elementos que integram a norma jurídica do imposto, permitindo a discussão quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva.

#### **4 – Aspectos da norma jurídica tributária do ITBI**

O tributo compreende uma série de elementos necessários para sua configuração, sendo uma de suas características primordiais a circunstância de não constituir sanção de ato ilícito. O tributo sempre se origina de um fato que seja conforme às regras jurídicas e que indique uma riqueza do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

O fato abstrato prescrito na norma jurídica tributária é denominado de fato jurígeno – terminologia utilizada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho –, hipótese de incidência – empregada por Geraldo Ataliba – ou fato gerador – uso comum –<sup>3</sup>. Uma vez ocorrido, surge a obrigação tributária consistente no direito do sujeito ativo – Poder Público/credor – exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro do sujeito passivo – contribuinte/responsável tributário.

Sendo uma imposição, por não decorrer de um acordo de vontade, não pressupondo qualquer forma de consentimento – basta a ocorrência do fato jurígeno para gerar a consequência – qual seja, o dever do recolhimento de uma prestação pecuniária. A norma jurídica tributária é considerada, então, uma norma de conduta, pois liga um fato – fato jurígeno – a uma consequência – relação jurídica tributária, tendo como dever o pagamento do objeto da relação –, desencadeado por um nexu imputativo.

A norma tributária de conduta, que gera o surgimento da obrigação/relação jurídica relativa a esta seara do direito, tem por raciocínio, o regresso ao conseqüente da regra-matriz de incidência ou prescriptor normativo. Nele há feixes de informações que indica os critérios de identificação dos elementos constitutivos do liame obrigacional tributário.

Na doutrina pátria, coube ao eminente professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo, Dr. Paulo de Barros Carvalho (1998), o mais completo estudo sobre a estrutura da norma tributária. Perfilhando-se à tese de Carlos

---

<sup>3</sup> O professor Sacha Calmon Navarro Coelho afirma, com propriedade, que “afiguram-se mais como apelidos diversos do que mudanças dogmáticas de conteúdo.” (2007, p. 376)

Cóssio, utiliza a denominação de hipótese endonormativa e consequência endonormativa para descrever o suposto, ou hipótese, e o consequente, ou consequência, da norma de conduta tributária – norma primária – . A hipótese é composta pelo conjunto dos critérios definidores do fato lícito submetido ao liame imputativo, enquanto a consequência contém os critérios que individualizam o fato jurígeno *in concreto*.

Na hipótese endonormativa, o mestre paulista considera necessária a identificação dos seguintes critérios: a) material, que vem a ser a descrição do próprio fato econômico tributável; b) temporal, sendo o momento em que se considera ocorrido o fato jurígeno; c) espacial, que é o lugar onde ocorre o fato. Na consequência, por sua vez, aponta dois critérios: a) pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo(s); b) quantitativo, composto dos elementos mensuradores do fato jurígeno. Estes seriam os critérios imprescindíveis para a estruturação da relação jurídica tributária, que, para Paulo de Barros Carvalho, não se encontram no texto da lei, mas na proposição extraída pela Ciência do Direito – dever-ser – do prescritivo da norma – ser – .

O eminente professor titular da Universidade Federal do Estado de Minas Gerais, Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 382 e ss.), reconhecendo no ilustre catedrático paulista quem melhor escreveu sobre o tema na literatura jurídica luso-hispânica, diverge em alguns pontos da estrutura normativa apresentada acima. Primeiramente, ao substituir o termo “critério” por “aspectos” da norma tributária e, substancialmente, por considerar que na hipótese endonormativa deve estar presente o aspecto pessoal, sendo que na consequência endonormativa permaneceria o aspecto subjetivo – mesma finalidade do critério pessoal da teoria de Paulo de Barros Carvalho, ou seja, identificar os sujeitos ativo e passivo –, acrescido dos aspectos de como, quando e onde pagar a prestação compulsória. Acrescentaria, ainda, no consequente normativo, o aspecto procedimento, que seria justamente o modo de desenvolvimento da relação jurídica tributária.

Outros autores<sup>4</sup> sustentam que todos os aspectos da norma tributária encontram-se na hipótese de incidência, na medida em que seria necessária a existência dos mesmos para a reailzação do fato gerador. Ocorre, contudo, que o fato jurígeno é uma parte da estrutura normativa tributária, gerando automaticamente sua consequência – hipotética –, para que se consolide a relação jurídica. Deve-se analisar a norma em sua integralidade, com as delimitações de cada parte que a compõe, sendo certo de que ambas são indissociáveis e para

---

<sup>4</sup> Amílcar Arújo Falcão, Diro Jarach, Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros.

a exata análise da relação jurídica tributária, imprescindível se torna a identificação entre a hipótese de incidência normativa e a base tributável.

Analisada a estruturação da norma jurídica, passa-se a proceder ao estudo dos aspectos que compõem a norma tributária do ITBI, procurando identificar objetivamente suas características essenciais, observado o escopo do presente trabalho.

#### **4.1 – Hipótese de incidência do ITBI**

O antecedente da norma jurídica tributária identifica a hipótese abstrata que se efetivará através da ocorrência do fato concreto, desencadeando o fenômeno da subsunção do fato à norma, com a aplicação do conseqüente normativo. Independentemente da divergência doutrinária já aqui apontada, adotar-se-á, no presente trabalho, a terminologia “fato gerador” para a identificação do fato tributável, ou seja, da hipótese de incidência tributária.

O aspecto material do fato gerador do ITBI é a transmissão *inter vivos* de bens imóveis ou direitos a título oneroso, isto é, o próprio núcleo da tributação, do fato econômico eleito pelo legislador como representativo da capacidade econômica do contribuinte, permitindo a criação deste tributo com a respectiva transferência da parcela de seu patrimônio para o Estado.

Visualiza-se justamente no núcleo da tributação a idéia de exteriorização da riqueza do contribuinte, que será objeto de apuração para se definir a exata medida de sua contribuição para o custeio do Estado, via tributação. Daí a significativa importância deste signo presuntivo de capacidade econômica para o escopo deste estudo.

O aspecto espacial do ITBI está delimitado pela repartição da competência tributária, uma vez que o texto constitucional pátrio atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a capacidade de instituir o citado imposto. Sendo assim, o fato de o bem estar no território municipal ou distrital acarreta a incidência da norma tributária, definindo a competência e a sujeição ativa, como se verá adiante.

O aspecto temporal, que define o momento de ocorrência do fato gerador, vincula-se à presunção de riqueza que se renova no momento em que ocorre a efetiva transmissão do bem imóvel<sup>5</sup>.

Por fim, o aspecto pessoal terá por conseqüência, sobretudo nos impostos incidentes sobre o patrimônio, a definição de quem será o contribuinte deste tributo. Isto

---

<sup>5</sup> Nesse sentido, deve-se recorrer à legislação civil. A transmissão de bens imóveis ocorre quando do registro do ato junto ao Cartório – art. 1245 do Código Civil.

porque, este aspecto da norma jurídica determina quem realiza o fato gerador, no caso em análise, a pessoa que transfere ou adquire bem imóvel submetido à incidência tributária. Ganha especial relevo nesta discussão, pois é exatamente a medida de sua riqueza que o ITBI pretende atingir, como mecanismo de assegurar um sistema fiscal justo e equilibrado.

#### **4.2 – Conseqüente normativo do ITBI**

Ocorrido o fato gerador, automaticamente há o surgimento da relação jurídica tributária, com a estrutura da obrigação tributária daí decorrente. Logo, necessário identificar os sujeitos desta relação – sujeito ativo e passivo – e seu objeto – a quantificação do crédito tributário –, já que seu nexu imputativo decorre da norma jurídica.

O sujeito ativo da obrigação tributária relativa ao ITBI é o Município ou o Distrito Federal, na medida em que estes entes não costumam delegar a capacidade tributária ativa para outras pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Indireta. Trata-se de decorrência lógica do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária.

O sujeito passivo, por sua vez, pode ser o contribuinte, o alienante ou adquirente do bem imóvel, que pratica o aspecto material do fato gerador; ou o responsável tributário, como sendo o terceiro, designado pela lei, que possua vinculação com a relação jurídica tributária em questão. Interessa, para o presente trabalho, a sujeição passiva do contribuinte, pois a capacidade econômica tributada será sempre a sua, ainda que o dever jurídico venha a ser cumprido pelo responsável.

O aspecto quantitativo da norma tributária define o objeto da obrigação tributária, por se tratar dos critérios que permitem estabelecer o montante a ser recolhido aos cofres públicos, esperando-se, naturalmente, que este valor seja condizente com a capacidade econômica do contribuinte.

No ITBI, a base de cálculo, como mensuração econômica do aspecto material da hipótese de incidência, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Neste imposto os valores objeto do lançamento tributário aproximam-se substancialmente dos valores de mercado, ou seja, o valor praticado entre as partes na operação.

Com relação à alíquota, a lei complementar nacional sobre normas gerais em matéria tributária prevê, em seu art. 39, que a alíquota máxima será fixada pelo Senado Federal, sendo certo que, visando dar efetivo caráter extrafiscal à norma, nos casos de política nacional de habitação, a alíquota deverá ser mais baixa. Sendo assim, torna-se imprescindível examinar a competência municipal e distrital para estabelecer alíquotas progressivas e/ou

diferenciadas, que é justamente o cerne desta discussão através da análise do princípio da capacidade contributiva.

O aspecto procedimental estabelece o mecanismo de desenvolvimento da relação jurídica tributária. É a visão dinâmica da relação inserida na norma. Este critério assegura ao cidadão que a forma de relacionamento entre as partes estará disciplinada na lei, sobretudo para resguardar seus interesses perante o Estado.

Evidenciado os aspectos da norma jurídica do ITBI, passa-se a abordar o conceito do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, no intuito de verificar a compatibilidade da aplicação destas regras para o imposto em questão.

## **5 – Princípio da capacidade contributiva**

Os princípios constitucionais são normas diretivas que visam balizar a formação de determinado sistema jurídico, a partir de considerações relevantes neles consagrados. São normas tidas como imprescindíveis à estruturação deste sistema. Estes princípios traduzem, por exemplo, a exteriorização de alguns direitos fundamentais, normalmente considerados auto-aplicáveis. Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 198), “são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.”

Nesta concepção, os princípios constitucionais tributários são colocados como forma de limitação do exercício da competência tributária por parte dos entes federados. Na construção das ordens jurídicas parciais, devem ser rigorosamente atendidos estes preceitos. O fato de consagrarem restrições, assegurando garantias fundamentais aos contribuintes e a implementação segura do pacto federativo, levou a doutrina a reconhecer que tais dispositivos constitucionais devem ser considerados cláusulas pétreas – artigo 60, § 4º, da CRFB – inalteráveis até mesmo por emendas constitucionais.

A aplicação dos princípios na formação do sistema tributário nacional deve ser observada pelo legislador ordinário, vinculado às ordens jurídicas parciais, bem como pelo Poder Judiciário, no momento de dirimir quaisquer conflitos oriundos da incidência da norma tributária. O controle de constitucionalidade das normas legais perante os princípios é exercido pelo controle difuso ou concentrado, como previsto no texto constitucional e na legislação processual vigente, especialmente pela natureza constitucional conferida aos princípios de índole tributária.



Com este breve preâmbulo, buscamos demonstrar a relevância do princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental do cidadão-contribuinte, que permite a restrição do exercício da competência tributária do Estado, a ser observada pelos Poderes da República. Essencial, portanto, a abordagem pormenorizada de seus pressupostos.

## **5.1 – Natureza constitucional**

Vários países<sup>6</sup>, em atenção à idéia de Estado de Direito, inseriram em seus textos constitucionais o princípio da capacidade contributiva. As constituições brasileiras, inclusive a atual e com exceção das constituições vigentes à época do regime militar<sup>7</sup>, fizeram ou faz menção expressa ao princípio.

O artigo 145, § 1º da CRFB prevê que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo capacidade econômica do contribuinte (...)”. Como se nota, a capacidade contributiva é o primeiro princípio constitucional-tributário previsto no Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Dessa forma, na qualidade de princípio e, por conseguinte, como integrante do sistema normativo, a capacidade contributiva deve ser observada pelo legislador no momento de exercer seu ofício, assim como pelo Judiciário, que, perante o caso concreto, deverá interpretar e efetivar a Constituição.

## **5.2 – Origem da capacidade contributiva como corolário do princípio da isonomia - parâmetro de justiça tributária**

Misabel Abreu Machado Derzi desenvolveu vasto estudo sobre o princípio ora em análise, abordando sua origem, seus aspectos formais e sua moderna interpretação e aplicação. A busca da igualdade material é ponto fundamental da democracia contemporânea, visando propiciar idênticas condições sociais, culturais e econômicas para o desenvolvimento de todas as pessoas. A igualdade, portanto, pressupõe efetivar as oportunidades para que todos exerçam a cidadania em sua plenitude. Valemos, novamente, de sua lição para definir os

---

<sup>6</sup> Conforme apresentado por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 42-45), o princípio da capacidade encontra-se positivado em várias constituições: Itália (art. 53), Espanha (art. 31), Venezuela (art. 223), Portugal (art. 130, nº 2), Argentina (art. 4º) etc.

<sup>7</sup> A Emenda nº 18 à Constituição de 1946, elaborada em 1965, excluiu da redação original a previsão expressa do princípio. A Constituição de 1967, assim como, nas posteriores Emendas Constitucionais, inclusive a de nº 01 em 1969, o princípio da capacidade contributiva não tinha previsão expressa no texto normativo.

critérios de comparação para se estabelecer as diretrizes básicas da aplicação da igualdade material:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal. (BALEEIRO, 1998, p. 530)

A igualdade, princípio constitucional fundamental, será, no direito tributário, efetivada por meio do princípio da capacidade contributiva. Em outros termos, da concepção maior de igualdade se extrai uma concepção de igualdade mais restrita no campo do direito tributário. Porém, esta concepção precisa, necessariamente, ter simetria com aquela.

O professor Nuno de Sá Gomes (2000, p. 208), ao prelecionar sobre o princípio da igualdade jurídica, sustenta que:

O princípio da igualdade jurídica, enquanto princípio jurídico fundamental, afirma, por um lado, a igualdade formal de todos os cidadãos perante a lei, o que tem, como corolários, os princípios da generalidade e da impessoalidade das leis, e, por outro, de um ponto de vista material, a proibição do arbítrio, e de discriminações na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a proibição de todos os privilégios ou imposições fiscais discriminatórios designadamente com base na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.

Essa interpretação ganha ainda mais força quando o princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional, como ocorre no Brasil, na Espanha, na

Itália, além de outros sistemas jurídicos<sup>8</sup>. Sendo assim, como lembra José Marcos Domingues de Oliveira:

Entendemos que no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas. (OLIVEIRA, 1998, p. 51-52)

Significa que a Constituição brasileira, assim como as constituições de outros países, ao garantir o princípio da igualdade e, restritivamente na seara tributária o princípio da capacidade contributiva, visa legitimar o direito e o dever de o cidadão contribuir para o Estado dentro da sua real capacidade econômica, vedada qualquer discriminação em razão da ocupação profissional do sujeito passivo, ou seja, deve ser pautada por parâmetros objetivos de medida de riqueza. O dever de pagar tributo, à luz do princípio da capacidade contributiva, surgirá somente após ser garantido a todos os cidadãos o direito de ter mínimo existencial devidamente resguardado. “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social deve devolver” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34). Por outro lado, o limite máximo para tributação é aquele que não tenha natureza confiscatória<sup>9</sup>.

Nesse sentido, por meio da capacidade contributiva pode-se alcançar a justa repartição da carga tributária. Afasta-se políticas de interesses e aplica-se políticas fiscais éticas, ou seja, justas, inerentes ao Estado de Direito. E, dessa forma, quem tem maiores condições econômicas – capacidade de contribuir – deve repassar parcela maior da sua riqueza para os cofres públicos, ao contrário de quem tem poucas condições de contribuir. Essa é a idéia de igualdade, que sendo observada, proporciona a justiça. Restritivamente no direito tributário, se fala em justiça tributária ou fiscal, justamente baseada no critério objetivo de medida da riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária.

A partir dessa análise, vários tributaristas apresentam diferentes definições para o princípio da capacidade contributiva. Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

---

<sup>8</sup> Na Alemanha, por sua vez, o princípio da capacidade contributiva não é previsto expressamente no texto constitucional. Compete ao princípio constitucional da igualdade direcionar a justiça social e, por conseguinte, tributação justa. Nesse país, a doutrina e a jurisprudência declaram-se favoráveis pela aplicação, mesmo que não positivada na Constituição, do princípio da capacidade contributiva. Para os alemães, através do princípio pode-se alcançar a justiça tributária.

<sup>9</sup> O princípio da vedação ao confisco não é objeto do presente trabalho, apesar de sua menção. O mencionado merece a produção de trabalho próprio e detalhado.

*todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter includible* (TIPKE, 2002, p. 35)

Para Douglas Yamashita, o princípio da capacidade econômica significa “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Assim, o princípio da capacidade contributiva pode ser compreendido como dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza, que deverá ser apurada após o exercício de todos os direitos constitucionais.

### **5.3 – O duplo sentido do princípio da capacidade contributiva**

Alguns doutrinadores<sup>10</sup> dividem o princípio da capacidade em dois sentidos: (i) objetivo ou absoluto e (ii) subjetivo ou relativo. No sentido absoluto, deve-se buscar, para fins de tributação, uma riqueza. Em outros termos, como pressuposto para imposição tributária, o legislador deve visar uma fonte apta para gerar receita tributária para o Estado.

Já no sentido subjetivo, verificamos quais são as situações que podem ou não ser tributadas, ou seja, “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)” (OLIVEIRA, 1998, p. 57). Como lembra Schoueri (2005, p. 283), o exemplo clássico, onde uma pessoa percebe quantia razoável a título de pagamento de alugueres, porém deve arcar com medicamentos caros e enfermeiros, em razão de sua saúde precária. Assim, essa pessoa terá boa capacidade econômica, mas não capacidade contributiva.

Por isso, Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 32 – 34) apontam que o princípio da capacidade contributiva é considerado como princípio de individualidade e princípio de realidade. É compreendido como princípio da individualidade porque a capacidade contributiva, norma jurídica, deve buscar a justiça individual, isto é, levar em consideração, para fins de tributação, as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, não se deve observar a capacidade de contribuir dos grupos sociais.

O princípio da capacidade contributiva também está diretamente entrelaçado com o princípio de realidade, pois visa uma fonte de riqueza existente e não presumida<sup>11</sup>. Assim,

---

<sup>10</sup> OLIVEIRA (1998, p. 57) e SCHOUERI (2005, 282 – 285).

<sup>11</sup> Como, por exemplo, capacidade contributiva sob a ótica do talento pessoal.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita definem que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio de valor nominal, mas sim real.

#### **5.4 – Princípio da capacidade contributiva e os impostos pessoais e reais**

Dentre as diversas classificações de tributos apresentadas, ganhou maior relevância a distinção existente entre tributo real e pessoal. Lembra Luciano Amaro (2005, p. 89) que o tributo pessoal leva em conta características pessoais do contribuinte, tais como, estado civil, dependentes do contribuinte, dentre outros. O tributo real, por seu turno, ignora todos esses aspectos, que são próprios do contribuinte. Dessa forma, considera-se tributo pessoal o imposto de renda, por exemplo. Considera-se real o IPVA, a título de ilustração. O ITBI, ora em estudo, pertence, a partir dessa classificação, ao segundo grupo.

Não se pode olvidar a equivocada influência do STF nessa classificação, quando do julgamento do RE 153.771 – MG (BRASIL, 1997b). Na oportunidade discutia-se a possibilidade de o IPTU, classificado como imposto real, ser progressivo ou não. O Ministro Moreira Alves, relator do Acórdão, acompanhado pelos demais membros da Corte, com exceção do Ministro Carlos Velloso, entendeu que a capacidade contributiva – art. 145 § 1º da CRFB – somente deveria ser observada nos impostos tidos como pessoais.

A mesma linha de raciocínio é aplicada ao ITBI (BRASIL, 1999), muito embora o Supremo Tribunal Federal, no RE 562045 – RS, acene com a possibilidade de alterar o entendimento sobre a matéria, conforme adiante se abordará.

Amílcar Falcão (1994, p. 03), há muito tempo, lembrava que os impostos não recaem sobre coisas. A relação tributária para ele é, invariavelmente, pessoal ou obrigacional. A indicação da coisa serve para indicar a capacidade econômica medida pelo fato gerador de determinado tributo. Assim, por exemplo, a transmissão de bens imóveis ou direitos a título oneroso *inter vivos* indica o aspecto material do ITBI. Em conjunto com os demais aspectos – espacial, temporal e pessoal –, poderá ocorrer o fato gerador do imposto.

Não há como sustentar cientificamente a citada classificação, haja vista que tal tese encontra-se completamente ultrapassada na doutrina brasileira e alienígena, em decorrência do equivocado raciocínio jurídico. De fato, entender-se que a relação jurídica tributária do imposto sob comento forma-se, muitas vezes, estritamente, entre o Fisco e determinado fato econômico, é negar-se, abruptamente, toda a base de assentamento da sistemática jurídica. O fato econômico, quando tributado, é juridicizado, ou seja, entra no mundo jurídico e passa a ser visto sob o âmbito do Direito. Assim, a tributação incidirá sobre

a aquisição do direito de propriedade do contribuinte em face do bem, e não, como pretendem alguns, estritamente sobre o próprio bem. Nunca é demais lembrar que as relações jurídicas têm sempre nos pólos passivo e ativo, pessoas e, jamais, um objeto e uma pessoa.

Incisive é o entendimento da professora Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua obra “Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano”:

Todos os impostos são pessoais, não tendo cabimento distinguir entre eles. Assim, é completamente equivocado mencionarmos que o imposto incide sobre a coisa, a mercadoria, o produto industrializado, o imóvel.

Os tributos têm, como pressuposto fático, um estado, uma situação jurídica, um comportamento de pessoas, sempre uma relação entre pessoa e coisa. (...)

Não cabe falar, pois, em impostos objetivos e subjetivos ou em reais e pessoais. Todos os pressupostos tributários são subjetivos, assim como é pessoal a obrigação tributária. (DERZI, 1982, 309-310).

O significado básico e objetivo deste princípio é de que todos sejam tratados igualmente, suportando a mesma carga de tributos. Assim, quem tem maior capacidade econômica deve, a fim de preservar a igualdade entre os cidadãos, pagar mais tributos. Exige-se, pois, que todos contribuam, por via de impostos, na medida de suas manifestações exteriores de riqueza.

Tem-se, portanto, que a capacidade contributiva nada mais é do que a condição econômica do contribuinte para pagar tributo, para transferir parcela de sua renda ou patrimônio em benefício do Estado. Será subjetiva quando leva em consideração a real possibilidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, na exata medida de sua disponibilidade financeira – econômica / patrimonial –. Torna-se objetiva quando a incidência da norma jurídica tributária toma como parâmetro elementos que manifestem sinais exteriores de riqueza – normalmente bens patrimoniais.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> “Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos. Moschetti a conceituou como ‘aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas’, e não ‘qualquer manifestação de riqueza’, acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, personalizando o conceito Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrança, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a ‘sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos; Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contributiva. Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma profunda unidade sistemática, como ‘emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos.’ Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da igualdade de todos perante a lei na medida de suas desigualdades.” (COELHO, 1999, p. 81).

A partir da leitura do texto constitucional, nota-se que a constituinte de 1988 elegeu o princípio capacidade contributiva como indicativo da realidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, desarrazoado adotar a distinção elaborada na classificação dos impostos como reais ou pessoais, para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva, como se este dispositivo constitucional somente se referisse aos impostos pessoais.

Desta forma, tem-se dois pilares essenciais sob os quais se assenta a hermenêutica do princípio ora em análise: os contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica não podem ser discriminados; os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente devem ser desigualmente tratados. Frisa-se, portanto, que essa exegese deve prevalecer tanto para os impostos reais quanto para os pessoais. O ITBI não foge a regra.

### **5.5 – Proporcionalidade e progressividade como mecanismos para aplicação do princípio da capacidade contributiva no ITBI.**

No tópico anterior, teve-se a oportunidade de verificar, em linhas gerais, aspectos importantes sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva. Dentre eles, constatou-se a possibilidade de os impostos reais, como é o ITBI, e não somente os rotulados como pessoais, serem pautados pelo princípio.

A propósito, por ora, prevalece o entendimento no STF – RE 153.771 – MG (BRASIL, 1997b) –, acima transcrito, de que os impostos reais somente poderão ser progressivos nos casos previstos no texto constitucional.

Entretanto, a Corte acena com a possibilidade de alterar o posicionamento, como também mencionado. É verdade que o julgamento – RE 562045 – RS (BRASIL, 2008) – não terminou, mas os Ministros Eros Grau, Carlos Alberto Menezes Direito, Cármen Lúcia Antunes Rocha e Joaquim Barbosa, estão pretensos a aplicar o princípio da capacidade contributiva em todos os impostos, reais ou pessoais, visando efetivar o princípio fundamental da igualdade. Inclusive, destaque-se, o instituto da repercussão geral foi aplicado no caso. Assim, seguindo essa linha, o STF passará a entender, ao contrário de outrora, que, o Estado, ao tributar por meio de impostos, deverá observar se os iguais serão tratados como iguais e os desiguais como desiguais. A busca pela justiça será, de fato, prestigiada.

Nessa linha, existem dois elementos postos à disposição do legislador que possibilitam aplicar o princípio da capacidade contributiva. São eles: a proporcionalidade e a progressividade. Passa-se a analisá-los.

### **5.5.1 – Proporcionalidade**

A proporcionalidade aqui mencionada não deve ser confundida com o “princípio da proporcionalidade” ou o “postulado da proporcionalidade”, atualmente muito difundido entre os juristas nacionais e estrangeiros contemporâneos. O imposto proporcional é aquele onde o valor a ser pago pelo contribuinte é extraído a partir de equação matemática, isto é, aplica-se um único percentual – alíquota – sobre determinada base de cálculo e, por conseguinte, chega-se ao resultado.

Na proporcionalidade, a alíquota, conforme mencionado, é única para todos os contribuintes. A diferença no montante a ser pago será detectada tão-somente caso haja distinção na base de cálculo.

A proporcionalidade é, até o presente momento, o único instrumento hábil, salvo as hipóteses previstas no texto constitucional, para diferenciar a tributação de impostos tidos como reais. Esse é o atual e equivocado entendimento do STF.

Entretanto, tal posicionamento foi rebatido oportunamente no presente trabalho. Na busca pela justiça tributária ou fiscal, o princípio da capacidade contributiva – art. 145 § 1º da CRFB – deve pautar a tributação de todas as espécies de impostos. Para tanto, não se pode abrir mão da progressividade como medida da capacidade econômica do cidadão-contribuinte.

### **5.5.2 – Progressividade**

Luciano Amaro (2005, p. 142) aponta a proporcionalidade como a possibilidade de utilização de alíquota mais alta nas hipóteses em que a riqueza tributável for maior. Da mesma forma, quando a riqueza for menor, alíquotas mais baixas deverão ser aplicadas. Para o autor, “a onerosidade relativa aumenta na medida do crescimento da renda (...). Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga progressivamente mais” (AMARO, 2005, p. 91).

Para o autor, entretanto, a proporcionalidade não deve ser visualizada como uma consequência necessária do princípio constitucional da capacidade contributiva (AMARO, 2005, p. 142). Coaduna com esse pensamento, Klaus Tipke e Douglas Yamashita (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 71).

Hugo de Brito Machado entende que a progressividade efetiva a isonomia. O autor conceitua o imposto progressivo como aquele que “é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada” (MACHADO, 2007, p. 321-322). Pertinente a distinção existente



entre progressões simples e graduada, trazida pelo autor, já que quanto maior for a riqueza tributada, mais alta deverá ser a alíquota, e esta, por sua vez, deverá abranger toda a matéria tributável. Essa é a progressão simples.

A progressão graduada, por sua vez, é a única que é compatível com o texto constitucional, pode ser compreendida como aquela que se vale de várias alíquotas, que devem ser aplicadas em cada faixa de valor. Assim, entre limites mínimo e máximo de valor, aplica-se determinada alíquota. Caso a riqueza total seja maior do que aquele valor, aplica-se, em relação ao mesmo a determinada alíquota e, no que exceder, utiliza-se outra alíquota, mais alta.

A partir dessas análises, compreende-se que progressividade é um mecanismo posto à disposição do legislador tributário, decorrente do princípio constitucional da capacidade contributiva, que tem como objetivo tributar progressivamente mais fontes de riquezas maiores, na busca da justiça fiscal.

Após a análise do instituto da progressividade tributária, parte-se, no capítulo que segue, para análise da utilização desse mecanismo visando a tributação do ITBI, sob a perspectiva meramente fiscal.

## **6 – A justa tributação do ITBI a partir da capacidade contributiva**

O constituinte indicou a transmissão *inter vivos* de bens e direitos relativos a bens imóveis como um dos fatos geradores de impostos arrolados no texto constitucional. Ao fazer alusão à transmissão de propriedade ou direitos de bem imóvel, constatou-se uma fonte de riqueza tributável, passível de receita. Obviamente, quanto mais alto for o valor da operação, a presunção de riqueza, ao menos relativa, aumentará. Portanto, com base nesse exemplo e sob o aspecto da capacidade contributiva objetiva, não se pode negar a possibilidade de ocorrer uma tributação maior, seja pela proporcionalidade, seja pela progressividade. O inverso também deverá ser observado, isto é, quanto mais baixo for o valor da operação, menor deverá ser a tributação. Inclusive, a propósito, nesse sentido o enunciado normativo contido no art. 39 do CTN<sup>13</sup> nada mais o é que a concretização do texto abstrato, mas vinculante, existente no parágrafo 1º do art. 145 da Constituição.

---

<sup>13</sup> O art. 39 do CTN: a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Não obstante, caso a presunção do legislador não esteja em consonância com a realidade econômica do contribuinte, a capacidade contributiva subjetiva, em seu sentido real e individual, deverá ser aplicada, em busca da igualdade e justiça tributárias. Dessa forma, a capacidade contributiva – objetiva e subjetiva – deverá sempre pautar a tributação, pois, quem arca com o pagamento dos tributos são as pessoas e não as coisas. Qualquer tributação que não leve em consideração esse princípio violará a igualdade tributária e, por conseguinte, a justiça. Logo, inócua e equivocada a classificação acima apresentada e encampada pelo STF de tributos pessoais e reais.

Dessa forma, constata-se que o princípio da capacidade contributiva é compatível e necessário para a justa tributação do ITBI, buscando atingir a correta capacidade econômica do contribuinte, esperando-se a imprescindível modificação do posicionamento do STF sobre a matéria.

## **7 – Referências Bibliográficas**

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 1120 p.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. ver e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, de 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. 40 p.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. 168 p.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771/MG. José Tarcízio de Almeida Melo *versus* Município de Belo Horizonte. Relator Carlos Velloso. Relator para o Acórdão Min. Moreira Alves. Brasília, 05 de set de 1997b. Disponível em:

<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=153771&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 05 maio 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 227.033/SP. Savoy Imobiliária Construtora Ltda *versus* Município de São Paulo. Relator Min. Moreira Alves. Brasília, 17 de set. de 1999. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 05 maio 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562045/RS. Estado do Rio Grande do Sul *versus* Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator Min. Ricardo Lewandovsky. – em andamento (2008). Disponível em: [http://74.125.45.104/search?q=cache:NJt\\_DWBeV3sJ:www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp%3Fnumero%3D562045%26classe%3DRE%26origem%3DAP%26recurso%3D0%26tipoJulgamento%3DM+RE+562045&hl=pt-BR&ct=clnk&cd=1&gl=br](http://74.125.45.104/search?q=cache:NJt_DWBeV3sJ:www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp%3Fnumero%3D562045%26classe%3DRE%26origem%3DAP%26recurso%3D0%26tipoJulgamento%3DM+RE+562045&hl=pt-BR&ct=clnk&cd=1&gl=br)> Acesso em: 26 set. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Maxilimonad, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 917 p.

\_\_\_\_\_, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 675 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6 ed. rev. e atual. / por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 94 p.

GOMES, Nuno de Sá. GOMES. *Manual de direito fiscal*. vol. II. 9ª ed. Rei dos Livros: Coimbra, 2000, p. 208.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 560 p.

\_\_\_\_\_. Ausência de Progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 206 p.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 65 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

\_\_\_\_\_, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002. 146 p.