



**ANÁLISE CRÍTICA DA TÉCNICA DE PROGRESSIVIDADE EMPREGADA PELA
LEI DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS DO ESTADO DO RIO DE
JANEIRO***

*CRITICAL ANALYSIS OF THE PROGRESSIVITY TECHNIQUE USED BY THE LAW ON
TRANSFER TAX CAUSA MORTIS OF THE STATE OF RIO DE JANEIRO*

Daniel Rosa Imbardelli**

Resumo: O trabalho analisa a forma pela qual é aplicada a progressividade tributária no imposto de transmissão causa mortis do Estado do Rio de Janeiro e visa demonstrar que a progressividade simples não atende integralmente aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, melhor atendidos pela progressividade gradual.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Progressividade simples. Progressividade gradual.

Abstract: This paper analyzes how progressive rate structure is used on the State of Rio de Janeiro inheritance tax starting by the rules and principles provided for the Federal Constitution, evolution of jurisprudence until the demonstration that progressivity with only marginal rates does not fully concretizes the principles of contributive capacity and equity, better served by gradual progressivity and average tax rates.

Keywords: Contributive capacity. Marginal tax rate. Average tax rate.

*Publicado em ago. 2025.

**E-mail: imbardelli_daniel@hotmail.com



INTRODUÇÃO

O tema da progressividade tributária está em constante evolução desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 e o seu conteúdo variou muito desde então. Embora seja inegável que as alíquotas progressivas atendem melhor o princípio da capacidade contributiva quando comparada à tributação proporcional com alíquota única independente da extensão da base de cálculo, o tema merece aprofundamento à luz das constatações decorrentes da legislação do imposto de transmissão *causa mortis* do Estado do Rio de Janeiro.

A imposição de alíquotas mais altas para fatos geradores de maior extensão, onerando mais intensamente contribuintes que demonstrem maior capacidade contributiva, não pode ser tomada como um fim em si mesmo, mas como o ponto de partida para o estabelecimento de um modelo de tributação que seja o mais justo possível.

A justiça da tributação deve respeitar o princípio da igualdade tanto no seu aspecto formal quanto no aspecto material, esse último que prevê que os desiguais sejam tratados de forma diferente na medida da desigualdade entre eles existente.

Diante dessa perspectiva, o princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado em consonância com o princípio da igualdade e, por via de consequência, a progressividade deve merecer uma leitura mais aprofundada que busque assegurar que não haja distorções entre as faixas de alíquotas.

A análise da lei do Estado do Rio de Janeiro que trata do imposto de transmissão *causa mortis* é um exemplo das distorções produzidas pela progressividade simples, que podem ser sanadas com a progressividade gradual.

Diferentemente do que decidiu o Supremo Tribunal Federal sobre outra espécie tributária, parece não haver espaço de escolha seja para o legislador, seja para a administração tributária, quanto à técnica de progressividade a ser empregada.

A adoção da progressividade gradual certamente alteraria expectativa de arrecadação estatal, mas tal constatação não pode ser suficiente para afastá-la, devendo servir de paradigma para o



aprofundamento do emprego da progressividade, seja quanto à multiplicidade de alíquotas, seja quanto às alíquotas máximas.

1 A PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A progressividade, para além da sua compreensão como princípio de direito tributário, implica numa técnica de oneração dos contribuintes. Por meio dela, supera-se a ideia de tributo proporcional – fruto da aplicação de uma alíquota única à base de cálculo variável – e passa-se à uma situação em que, a variabilidade da base de cálculo dá ensejo à mudança da alíquota aplicável, gerando um ônus proporcionalmente maior aos contribuintes que praticarem os fatos geradores de maior vulto. Na dicção de Amaro (2019, p. 143), não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga progressivamente mais.

A progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, em sua formulação inicial de Adam Smith (apud TORRES, 2014, p. 300), a subordinação do cidadão deveria se fazer na medida do possível, na proporção da sua capacidade de pagar.

Infere-se daí uma presença forte das ideias de justiça e igualdade, de tão difícil e controversos conteúdos ao longo da história.

Torres (Idem, p. 301) explica que a doutrina estrangeira há muito discute o conteúdo da ideia de justiça de forma a estabelecer um critério técnico para definir a capacidade contributiva e não há consenso formado. Para o autor, o conceito de capacidade contributiva só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual.

Embora tampouco haja consenso doutrinário acerca do fundamento ético legitimador da capacidade contributiva, adere-se à lição de Torres (Ibidem, p. 305-313), que sustenta ser a solidariedade ou fraternidade entre os cidadãos, fazendo com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível da sobrevivência.

Essa conclusão pode ser extraída da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88), que, dentre seus fundamentos fez constar a dignidade da pessoa humana e elegeu como objetivo



fundamental a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais.

O reforço da constatação pode ser extraído de diversos artigos da CF/88, valendo destacar o parágrafo primeiro do art. 145, apontado como a sede constitucional do princípio da capacidade contributiva, que determina que:

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 progressividade de impostos estava textualmente prevista na redação original do artigo 153, parágrafo segundo, inciso I¹ (imposto de renda - IR), artigo 153, parágrafo quarto² (ITR), artigo 156, parágrafo primeiro³ e artigo 182, parágrafo quarto, inciso II⁴ (IPTU como instrumento de política urbana) e, todos da CF/88. Por outro lado, não há menção específica à aplicação da progressividade quanto ao imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), objeto deste trabalho.

¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso III (IR): I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...).

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI (ITR) terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. (...).

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) § 1º - O imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. (...).

⁴ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (...).



Entretanto, a doutrina e a jurisprudência sobre os casos do IR e do IPTU/ITR teve impacto decisivo na possibilidade de aplicação da progressividade no caso do ITCMD porque fora superada uma distinção inicial quanto à natureza pessoal ou real dos tributos.

2 A JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA PROGRESSIVIDADE EM IMPOSTOS REAIS

Embora Baleeiro e Derzi (2018, p. 544) refiram a julgamentos no Supremo Tribunal Federal envolvendo regras contidas em lei do município de Americana (São Paulo) que introduziram alíquotas diferenciadas em razão do número de terrenos de propriedade do contribuinte nas décadas de 60 e 70 do século XX, o primeiro grande debate judicial em torno da progressividade de imposto chamado real se deu nos primeiros anos da década de 90 daquele século.

Para melhor contextualizar a discussão, vale recorrer à lição de Ataliba (2003, p. 141), que define os impostos reais como aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades e os pessoais. Para aquele autor, os impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo.

O imposto de renda seria o imposto pessoal por natureza e os impostos sobre a propriedade – rural ou urbana – e sobre heranças seriam os melhores exemplos de impostos reais.

Em 1992 chegou ao STF o Recurso Extraordinário (RE) nº 153771-0 (BRASIL, 1996), oriundo de Minas Gerais, por meio do qual um contribuinte buscava a concessão de segurança contra o município de Belo Horizonte sob o argumento de que a utilização da alíquota



progressiva introduzida pela Lei municipal nº 5.641/1989 era inconstitucional. Tanto a sentença quanto o acórdão do Tribunal de Justiça lhe haviam sido desfavoráveis.

Embora o relator – ministro Carlos Velloso – tenha votado pelo não conhecimento do recurso, partindo da premissa de que a interpretação do parágrafo primeiro do artigo 145 da CF/88 deveria ser no sentido de que sempre que possível, os impostos teriam caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deveria, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal. Entendia o ministro que a conjugação do artigo 145, parágrafo primeiro com o artigo 156, parágrafo primeiro, ambos da CF/88 garantiria ao legislador municipal a prerrogativa de empregar alíquotas progressivas para buscar atender uma função social diversa da extraída do artigo 182, parágrafo segundo daquele diploma, de modo a “justificar-se como concretização de uma política redistributivista, porque se reconhece estar a renda distribuída de modo inconveniente à vista das aspirações éticas da sociedade”.

Entretanto, a maioria formada foi no sentido da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do tributo porque o IPTU seria um imposto real e, como tal, não admitiria o emprego de progressividade, relacionada estritamente a impostos chamados pessoais, como o IR por natureza. O voto condutor da divergência, de lavra do ministro Moreira Alves, sustentava que a graduação dos tributos a que se refere o artigo 145, parágrafo primeiro, da CF/88 teria sido vinculada pelo constituinte aos impostos que tivessem caráter pessoal. Extraía, ainda, uma faculdade atribuída à administração tributária para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte e, se assim entendesse, graduar os impostos pessoais na forma da capacidade econômica dos contribuintes.

Numa clara reação, o Congresso Nacional fez incluir nova redação ao parágrafo primeiro do artigo 156 da CF/88 numa proposta de emenda à constituição que tratava da destinação de recursos do orçamento para a saúde e educação. Promulgada a EC nº 29/2000, o parágrafo primeiro do artigo 156 passou a ter a seguinte redação: “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”



Talvez, por não dispor do instrumento da repercussão geral (e seu efeito multiplicador) à época, o STF editou o verbete nº 668 de sua Súmula de jurisprudência para definir que eram inconstitucionais as leis municipais que tenham estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Conquanto tenha havido questionamento quanto à constitucionalidade da EC nº 29/2000 em controle concentrado por meio da ADI 2732, proposta em 2002, o tema foi resolvido em sede de controle difuso pelo plenário do STF em dezembro de 2010, no julgamento do RE 423768 (BRASIL, 2010), no qual, por unanimidade de votos, decidiu-se pela constitucionalidade da criação de progressividade na cobrança de IPTU após a promulgação da EC nº 29/2000.

Naquele momento, com a composição praticamente toda renovada em relação ao julgamento do RE 153771 – o único remanescente era o Ministro Celso de Melo – o Tribunal não apenas reconheceu a constitucionalidade das novas leis de IPTU frente à novel redação constitucional, como revisitou questões decididas no precedente anterior, dando-lhes novos contornos.

Muito embora ainda houvesse muita deferência ao precedente superado pela EC nº 29/2000, constam do acórdão enfáticos comentários como o seguinte, feito pelo relator:

A tradicional dicotomia entre tributo pessoa e real cede ao texto da Carta da República, apontada por Ulysses Guimarães como o documento da cidadania. Essa premissa deve nortear a solução dos conflitos de interesse ligados à disciplina da progressividade, buscando-se, com isso, alcançar o objetivo da República, a existência de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nessa mesma esteira, o Ministro Ayres Britto argumentou o seguinte:

É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional "caráter pessoal" não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da pessoalidade em sua abstrata conformação. Isso porque a relação jurídico-tributária é sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado. E o fato é que o § 1º do art. 145 da CF contém recado explícito para o sujeito tributante: o recado de que o "caráter pessoal" dos tributos é de ser levado em conta na oneração do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Com o que dita oneração fica adstrita à capacidade contributiva do sujeito tributado, sem o que não há justiça tributária, altaneira modalidade de justiça social. Justiça social-tributária,



em verdade, que se faz mediante imposição fiscal mais expressiva aos detentores daquela capacidade contributiva de maior compleição.

(...)

O que se tem, então, é justiça social-imobiliária, pelo tratamento tributário desigual a quem é, imobiliariamente, desigual. O imposto é sobre a propriedade territorial ou predial urbana, de maneira que o IPTU fica jungido ao seu próprio nome. Não cabendo ao Estado fazer justiça social senão tributando mais aquele que tem mais, imobiliariamente. O horizonte de incidência do tributo é a propriedade imobiliária urbana, e o fato é que a alíquota variável cumpre melhor essa função se a base de cálculo é o valor venal da propriedade predial, ou, então, territorial urbana. É dizer: como a relação jurídico-tributária é entre sujeitos de direitos, assegura-se o princípio da igualdade pela consideração da capacidade contributiva, e, esta, em se tratando de IPTU, pela progressividade da alíquota em face das circunstâncias que revelem, por presunção, maior riqueza urbano-imobiliária.

(...)

Neste mesmo fluxo de idéias, sinta-se que a incompatibilidade entre impostos reais e capacidade contributiva é a falsa premissa que responde pelo erro de conclusão. A Constituição quer, sim, que se leve em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo quando se trate de impostos reais. Isto porque: a) tal linha de conta é que tira a Constituição do papel para concretizar de modo conjugado os princípios da função social da propriedade, da justiça fiscal e da isonomia tributária; b) se assim não fosse, para que a Constituição faria expressa referência a impostos reais, a exemplo do IPTU, ITR, ITBI, num contexto de explícita referência à capacidade contributiva? E tal referência significa a imposição constitucional dos seguintes vetores hermenêuticos: a) nos impostos pessoais, a administração tributária faz o que é próprio dessa espécie de tributos: a rigorosa observância do critério da capacidade contributiva; b) nos impostos reais, o mesmo critério da aferição da capacidade contributiva prevalece, a menos que seja impossível (este o sentido da locução "sempre que possível", constante do § 1º do art. 145). E tenho como certo que a EC 29 teve o sentido de reforçar tais proposições normativas. Com o que a Constituição evidencia que a relação jurídica tributária é entre sujeitos de direitos (o contribuinte e o tributado), insista-se, e não entre sujeito contribuinte e o objeto da tributação. Equivale a concluir: pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto sempre jungido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso). Fórmula que possibilita a concreção maximizada ou otimizada dos princípios da função social da propriedade, da justiça social-tributária e da isonomia, como tantas vezes dito neste voto.

Ali lançou-se o embrião da superação definitiva do dogma de que impostos reais não admitem progressividade e, por que não dizer, inclusive quanto à superação também da necessidade de previsão constitucional de novas hipóteses de progressividade fiscal.



3 RE 562045 – POSSIBILIDADE DE PROGRESSIVIDADE NO ITCMD

Em junho de 2008 tivera início o julgamento do RE 562045 (BRASIL, 2013), de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que discutia a possibilidade de lei estadual aplicar progressividade no ITCMD em função do valor dos bens.

Aquele relator adotou as premissas extraídas no RE 153771 e fundamentou seu voto na impossibilidade de progressividade em impostos reais e na ausência de autorização constitucional para fazê-lo, o que entendia ser necessário.

Entretanto, voto vista do Ministro Eros Grau abriu divergência partindo de premissas já destacadas no voto vencido do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 153771, que divisava dos demais por entender que a cláusula geral contida no parágrafo primeiro do artigo 145 da CF/88 autorizaria a gradação de todos os impostos em razão da capacidade contributiva dos contribuintes, e não apenas dos impostos pessoais.

Tal conclusão foi adotada pelo Ministro Menezes Direito, que argumentou não ser possível justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita “porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte”. Por fim, deixou clara a autonomia dos entes federativos para aplicar a progressividade sobre seus tributos.

Colhidos os votos dos Ministros Carmen Lucia e Joaquim Barbosa, acompanhando a divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau, proferiu seu voto o Ministro Ayres Britto, que revistando o voto proferido no julgamento do RE 423768, reafirmou a sua posição quanto à desnecessidade de autorização constitucional frente ao comando do artigo 145, parágrafo primeiro da CF/88.

Concordando com a divergência, a Ministra Ellen Gracie bem explicou a questão da aplicação da progressividade aos impostos reais:



Mas isso é apenas uma caracterização genérica, porque é perfeitamente possível que alguns impostos reais sejam pessoalizados e que alguns impostos pessoais sejam realizados. Vou dar um exemplo. O clássico exemplo de imposto pessoal é o Imposto de Renda e, por isso mesmo, ele admite todas as deduções, ajuntando-se às circunstâncias particulares do contribuinte. No entanto, o imposto de renda pode ser um imposto de base fixa quando, por exemplo, ele incide sobre os investimentos na área financeira. Então, ali, aplica-se uma alíquota única, sem consideração à individualidade do contribuinte e sem possibilidade de posterior acerto dessas contas. Essa é uma hipótese.

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

Tendo votado o Ministro Marco Aurélio com o relator, os Ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello aderiram à divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau, de forma que se formou ampla maioria pela constitucionalidade da norma e da possibilidade de aplicação da progressividade – fiscal – para todos os impostos, sem a limitação aos pessoais ou mesmo mediante autorização do poder constituinte.

4 A LEGISLAÇÃO FLUMINENSE ACERCA DO ITCMD

Encerrado o julgamento do RE 562.045 em novembro de 2013, pouco mais de dois anos depois o Estado do Rio de Janeiro alterou completamente a sua legislação acerca do ITCMD por meio da Lei Estadual nº 7174 de 28 de dezembro 2015 (RIO DE JANEIRO, 2015) por meio da qual, dentre outras inovações, passou a prever que as alíquotas do imposto seriam progressivas em função do montante do patrimônio envolvido em cada sucessão.

A legislação sob análise estabeleceu faixas de valor que definem as alíquotas a serem aplicadas. Em sua redação original, a lei em questão estabeleceu-se duas faixas de tributação (4,5% ou 5%) para, dois anos depois, por meio da alteração introduzida pela Lei Estadual nº 7786 de 16 de novembro de 2017 (RIO DE JANEIRO, 2017) diversificá-las para o espectro entre 4% e 8%. Além disso, a lei alteradora passou a prever uma hipótese de isenção



do imposto para transferências de imóveis para pessoas físicas até determinado valor. Empregando-se os valores referentes ao ano de 2022, as faixas de tributação podem ser resumidas da seguinte forma:

Tabela 1 – Tabela com as alíquotas do ITCMD do Estado do Rio de Janeiro e respectivas faixas de base de cálculo

| FAIXAS | ALÍQUOTAS | VALOR BASE DA FAIXA | VALOR TETO DA FAIXA |
|--|-------------------|---------------------|---------------------|
| Transferências de imóveis para pessoas físicas até 60.000 UFIR | isento | R\$ - | R\$ 245.490,00 |
| Monte até 70.000 UFIR | 4,0% | R\$ 245.490,01 | R\$ 286.405,00 |
| Monte acima de 70.000 e até 100.000 UFIR | 4,5% | R\$ 286.405,01 | R\$ 409.150,00 |
| Monte acima de 100.000 UFIR e até 200.000 UFIR | 5,0% | R\$ 409.150,01 | R\$ 818.300,00 |
| Monte acima de 200.000 UFIR e até 300.000 UFIR | 6,0% | R\$ 818.300,01 | R\$ 1.227.450,00 |
| Monte acima de 300.000 UFIR e até 400.000 UFIR | 7,0% | R\$ 1.227.450,01 | R\$ 1.636.600,00 |
| Monte acima de 400.000 UFIR | 8,0% | R\$ 1.636.600,01 | ∞ |
| VALOR DA UFIR-RJ em 2022 | R\$ 4,0915 | | |

Para a melhor compreensão da técnica de progressividade empregada pelo Estado do Rio de Janeiro, é necessário recorrer à lição de Paulsen (2020, p. 101-102), que anota existirem duas formas de aplicar alíquotas progressivas:

A progressividade pode ser simples ou gradual. Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido.

Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riquezas que se enquadrem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar riqueza aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva alíquota, e o que dela extrapolar se submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante. Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de deduções correspondentes à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada, porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças.



A aplicação da progressividade simples, seja em razão da ausência de regra legal específica, seja, como sustentamos, por desobediência do princípio da capacidade contributiva, permite que uma ínfima diferença no montante do patrimônio possa implicar na incidência da alíquota imediatamente superior sobre toda a base de cálculo (e não sobre aquilo que supera o limite da faixa anterior).

Exemplificando, se tomarmos dois inventários como referência, sendo a diferença entre os patrimônios neles partilhados de apenas R\$ 0,01 (um centavo de real), é possível que sobre um aplique-se uma determinada alíquota e sobre o outro incida outra superior em 1% (um por cento), o que, a depender das faixas, poderá implicar num ônus financeiro de R\$ 16.366,00 (dezesesseis mil trezentos e sessenta e seis reais). Considere-se, ainda, que o mesmo centavo pode afastar o contribuinte da faixa de isenção e sujeitá-lo ao pagamento de quase R\$ 10.000,00 (dez mil reais) de tributo.

Tabela 2 – Impactos decorrentes da superação dos limites de cada faixa de base de cálculo pela elevação de R\$ 0,01 (um centavo de real)

| FAIXAS | ALÍQUOTAS | VALOR BASE DA FAIXA | VALOR TETO DA FAIXA | ITCMD BASE DA FAIXA | ITCMD TETO DA FAIXA | DIFERENÇA EM R\$ DECORRENTE DA ELEVAÇÃO DE R\$ 0,01 NA BASE DE CÁLCULO | DIFERENÇA EM % DECORRENTE DA ELEVAÇÃO DE R\$ 0,01 NA BASE DE CÁLCULO |
|--|-----------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--|--|
| Transferências de imóveis para pessoas físicas até 60.000 UFIR | isento | R\$ 0,00 | R\$ 245.490,00 | R\$ - | R\$ - | R\$ 9.819,60 | |
| Monte até 70.000 UFIR | 4,0% | R\$ 245.490,01 | R\$ 286.405,00 | R\$ 9.819,60 | R\$ 11.456,20 | R\$ 1.432,03 | 12,50% |
| Monte acima de 70.000 e até 100.000 UFIR | 4,5% | R\$ 286.405,01 | R\$ 409.150,00 | R\$ 12.888,23 | R\$ 18.411,75 | R\$ 2.045,75 | 11,11% |
| Monte acima de 100.000 UFIR e até 200.000 UFIR | 5,0% | R\$ 409.150,01 | R\$ 818.300,00 | R\$ 20.457,50 | R\$ 40.915,00 | R\$ 8.183,00 | 20,00% |
| Monte acima de 200.000 UFIR e até 300.000 UFIR | 6,0% | R\$ 818.300,01 | R\$ 1.227.450,00 | R\$ 49.098,00 | R\$ 73.647,00 | R\$ 12.274,50 | 16,67% |
| Monte acima de 300.000 UFIR e até 400.000 UFIR | 7,0% | R\$ 1.227.450,01 | R\$ 1.636.600,00 | R\$ 85.921,50 | R\$ 114.562,00 | R\$ 16.366,00 | 14,29% |
| Monte acima de 400.000 UFIR | 8,0% | R\$ 1.636.600,01 | ∞ | R\$ 130.928,00 | ∞ | | |



Conforme é possível notar da tabela, as diferenças percentuais dos valores de tributação entre as faixas variam entre 11,11% (onze inteiros e onze décimos por cento) e 20% (vinte por cento).

Embora não se pretenda questionar a possibilidade de que contribuintes que sejam beneficiados por heranças maiores paguem mais impostos, afinal afiliamo-nos aos que reconhecem na tributação um importante mecanismo de justiça redistributiva, busca-se avaliar se a aparente distorção constatada atende ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da isonomia que o informa.

Se, por um lado, a progressividade simples atende melhor aos postulados da capacidade contributiva e da justiça fiscal quando comparada à proporcionalidade fiscal, parece evidente que comparadas as duas possíveis técnicas de progressividade entre si, a gradual – aplicada ao imposto de renda de pessoas físicas – é sobremaneira melhor.

Tão longo é o emprego da progressividade gradual no imposto de renda de pessoas físicas no Brasil que poderia até mesmo parecer desnecessário demonstrar essa distorção.

Entretanto, é essencial fazê-lo porque, para além do imposto de renda de pessoas físicas, quando o assunto é progressividade de outros tributos, é a técnica simples que vem sendo largamente empregada.

5 A TÉCNICA EMPREGADA NO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS FÍSICAS

Segundo Nóbrega (2014, p. 204), o imposto de renda de pessoas físicas no Brasil emprega a técnica de progressividade gradual desde 1924. O parágrafo único artigo 143 do Decreto nº 16.581 de 04/09/1924, que foi o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, previa:



Art. 143: No cálculo do imposto, ter-se-á em consideração que as taxas recaem sobre a porção de rendimento compreendida entre os limites assinalados em cada classe da tarifa, como indica a tabela anexa a este Regulamento.

Parágrafo único: A importância total do imposto será a soma das parcelas correspondentes a cada classe da tarifa até o limite, indicado pelo valor do rendimento considerado.

Embora a forma de cálculo tenha mudado desde então, abandonando-se o cálculo do valor do imposto por cada faixa (para posterior soma) em favor da técnica de aplicação de parcelas de deduções, a lógica permanece: cada alíquota incide sobre os valores que superam o limite da faixa anterior e não sobre o todo, como aconteceria na progressividade simples.

Para melhor explicar, vale recorrer à explicação matemática de Nóbrega (Idem, p. 205):

- *Exemplo de cálculo do imposto progressivo*

De posse da tabela progressiva anual do IRPF, exercício de 2011, ano-calendário de 2010, são apresentadas, para a base de cálculo no valor de R\$30.000,00, as duas formas de apurar o imposto: com e sem uso da parcela a deduzir. O resultado é o mesmo.

- *Tabela Progressiva anual do IRPF, exercício de 2011, ano-calendário de 2010*

| Base de cálculo anual em R\$ | Alíquota % | Parcela a deduzir do imposto em R\$ |
|------------------------------|------------|-------------------------------------|
| Até 17.989,80 | 0 | 0 |
| De 17.989,81 até 26.961,00 | 7,5 | 1.349,24 |
| De 26.961,01 até 35.948,40 | 15 | 3.371,31 |
| De 35.948,41 até 44.918,28 | 22,5 | 6.067,44 |
| Acima de 44.918,28 | 27,5 | 8.313,35 |

- *Apuração com uso da parcela a deduzir*

R\$30.000,00 multiplicado por 0,15 (alíquota da classe = 15%) menos R\$3.371,31 (parcela a deduzir da classe) = R\$1.128,69.

Imposto = R\$1.128,69.

- *Apuração sem uso da parcela a deduzir*

Devia ser identificada, na tabela, a classe em que se enquadrava a base de cálculo. Esse valor devia ser subtraído do valor inicial da classe e aplicada a alíquota correspondente.

Para cada classe anterior, devia ser apurada a diferença entre os valores maiores e menores e aplicada a alíquota. O imposto era a soma do resultado de cada classe.



No exemplo, a base de cálculo era no valor de R\$30.000,00 e estava na classe da alíquota de 15%.

R\$30.000,00 menos R\$26.961,01 (valor inicial da classe) = R\$3.038,99, que multiplicado por 0,15 (alíquota) = R\$455,85.

R\$26.961,00 menos R\$17.989,81 (maior e menor valor da classe imediatamente anterior) = R\$8.971,19, que multiplicado por 0,075 = R\$672,84.

Imposto = R\$455,85 + R\$672,84 = R\$1.128,69.

Se adotarmos o exemplo - contribuinte que auferiu R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) de renda em 2010 – e aplicarmos a progressividade simples em substituição à gradual, a renda seria tributada na terceira faixa da tabela e incidiria uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre toda a base de cálculo. Assim, o ônus tributário seria de R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais).

Ou seja, a carga tributária daquele contribuinte sujeito à progressividade simples seria próxima do quádruplo do que seria exigido aplicando-se a progressividade gradual, se toda a alíquota da faixa correspondente ao total incidisse sobre toda a base de cálculo.

Outra exemplificação necessária para demonstrar os efeitos da aplicação da progressividade simples no imposto de renda é a que decorre das situações limítrofes.

Ainda usando os dados do imposto de renda do ano calendário de 2010, uma pessoa que tivesse auferido renda R\$ 17.989,80 (dezessete mil, novecentos e oitenta e nove reais e oitenta centavos) não teria imposto a pagar porque estaria contemplada na faixa de isenção. Entretanto, se a técnica de progressividade empregada fosse a simples, outra pessoa que tivesse ganho um único centavo a mais estaria sujeita ao pagamento de R\$ 1.349,23 (mil trezentos e quarenta e nove reais e vinte e três centavos).

Nota-se, portanto, uma distorção evidente entre as duas técnicas e parece não haver quem sustente que a progressividade gradual mereça ser abandonada, substituindo-a pela progressividade simples.



6 RE 852796 – STF AFIRMA HAVER DIREITO DE ESCOLHA PELO LEGISLADOR

No julgamento do RE 852796 (BRASIL, 2021), o Supremo Tribunal Federal julgou pretensão que questionava a técnica de progressividade empregada pelo legislador. O precedente tem origem numa demanda individual proposta perante juizado especial federal na qual o contribuinte alegava que a aplicação de uma das alíquotas progressivas previstas no artigo 20 da Lei 8.212/1991⁵ (contribuição previdenciária do empregado) sobre a integralidade do salário de contribuição – não havendo, assim, deduções pela passagem de uma faixa de incidência para outra superior – seria desproporcional e violaria o princípio da isonomia. O cerne da questão era saber se a expressão “de forma não cumulativa” contida no dispositivo seria constitucional ou afrontaria os citados princípios.

O contribuinte argumentava que a expressão “de forma não cumulativa”, que induziria a uma técnica de progressividade simples, implicaria em violação à isonomia.

Essa conclusão foi acolhida pela 5ª Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul, de cujo acórdão é possível extrair os seguintes argumentos:

Esse regime, em que se aplica apenas uma alíquota à integralidade do salário-de-contribuição, é nitidamente desproporcional, violando frontalmente o princípio da isonomia tributária, na sua dimensão vertical, que preconiza o tratamento desigual dos desiguais, na exata medida da desigualdade existente.

Deveras, sempre que há uma transposição de faixa contributiva se verifica um desproporcional incremento da carga tributária, a malferir os mais mezinhos princípios constitucionais. Para elucidar essas distorções, vale pensar no caso de um trabalhador que tinha um salário-de-contribuição de R\$ 1.317,07 e recebeu um aumento de R\$ 0,01. Em virtude deste ínfimo incremento na remuneração, a contribuição do empregado passará de R\$ 105,37 para R\$ 118,54. Dessa forma, o empregado não terá auferido um incremento remuneratório, suportando um efetivo decréscimo na sua remuneração líquida.

Idêntica situação se verifica na transposição da outra faixa contributiva. Digamos que um empregado tinha um salário-de-contribuição de R\$ 2.195,12 e recebeu um aumento de R\$ 5,00. Por força deste sutil incremento na remuneração, a contribuição

⁵ Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela: (...).



do empregado passará de R\$ 197,56 para R\$ 242,01. O decréscimo remuneratório é vultoso.

Dita sistemática viola, de forma hialina, os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade, que não apenas justificam, senão impõem uma tributação equitativa dos segurados.

Embora a demonstração matemática da distorção seja de difícil contestação, a União Federal teve seu recurso extraordinário provido. Valeu-se o relator dos argumentos de que seria uma opção legislativa adotar a progressividade simples em detrimento da gradual e que nenhuma injustiça haveria nisso. Argumentou-se, ainda, que a tributação na forma da contribuição em questão não aviltaria o direito à irredutibilidade de vencimentos. Por fim, mencionou-se que os valores absolutos não seria desproporcionais ou confiscatórios e que, portanto, não seriam inconstitucionais:

Os aumentos, a meu ver, podem ser suportados pelo contribuinte, em razão do aumento de sua capacidade contributiva, expresso, objetivamente, pelo aumento de seu salário de contribuição.

Naquela primeira hipótese, em que o contribuinte, em razão do acréscimo de 1 (um) centavo em seu salário de contribuição, passou para a segunda faixa, a majoração da contribuição foi de R\$ 18,30. Na segunda, na qual o contribuinte passou da faixa intermediária para a última, também por força do acréscimo de 1 (um) centavo no salário de contribuição, o aumento da contribuição foi de R\$ 61,01.

Tais argumentos não são minimamente capazes de infirmar a conclusão do acórdão então reformado; ao contrário, as reforçam. Um centavo a mais implica em acréscimo tributário de mais de sessenta reais.

Não há resposta lógica que justifique essa distorção. Afinal, dois contribuintes em situações idênticas – não é possível admitir que um centavo de diferença justifique tratamento desigual – não podem ser tratados de maneira diferente. Se a diferença entre as bases de cálculo é ínfima, também deve sê-lo a tributação.

Por fim, descaberia argumentar que os valores são baixos porque o que se estava a julgar era o racional por trás da técnica de progressividade empregada e não o valor da exação. No entanto, o acórdão contém o seguinte argumento falso: “Esses valores, quando comparados



com o próprio salário de contribuição, se mostram, evidentemente, pequenos. Não há, nesses montantes, efeito confiscatório nem são eles irrazoáveis ou desproporcionais”.

Salta aos olhos nesse caso um exemplo da sumarização maléfica dos julgamentos no Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, um tema como esse, inédito no tribunal até então, foi logo submetido à dinâmica da repercussão geral e julgado em plenário virtual, sem o salutar debate entre julgadores e advogados, daí emergindo uma decisão com efeito vinculante que tende a obstaculizar um debate mais aprofundado que o tema merece.

7 A INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE ESCOLHA ACERCA DA TÉCNICA DE PROGRESSIVIDADE

Por tudo já exposto, não parece legítimo assumir que haveria espaço para opção por parte do legislador ou mesmo da administração tributária quanto à técnica de progressividade a ser empregada. A regra deveria ser a progressividade gradual e não a simples.

Parece evidente que a ausência de graduação implicava em violação à isonomia, proporcionalidade e capacidade contributiva.

Sendo assim, ao contrário do consignado no acórdão do RE 852796 do STF, que empregou argumento de que não cabe ao Judiciário agir como legislador positivo, imiscuindo-se nas escolhas legislativas, é necessário afirmar que a atribuição daquela corte é realizar o controle de constitucionalidade das leis e, seja pela supressão de trecho da lei, seja pela técnica da interpretação conforme, adequá-las aos princípios e regras constitucionais.

Afinal, o espaço de conformação do legislador e do administrador é limitado pela constituição.

A capacidade contributiva a que se refere a constituição que tem como fundamento a dignidade da pessoa humana e pretende construir uma sociedade justa e solidária necessariamente parte de uma premissa de isonomia e igualdade material, que exige a existência



de uma efetiva diferença entre dois sujeitos para que haja uma desequiparação legal entre eles. A isonomia que informa a capacidade contributiva exige que os contribuintes sejam tratados de forma idêntica naquilo que se lhes assemelha e a diferenciação somente se justifica na exata medida do que os diferencia.

Assim, naquilo que os dois sujeitos são idênticos – herança ou renda recebida até determinado valor – a incidência tributária deve ser absolutamente igual, pouco importando se a diferença entre eles é de um centavo ou cem mil reais. Assim, o tratamento diferente deve ser reservado àquilo que os diferencia.

Mello (1993, p. 17) nos ensina que as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.

O referido autor (Idem, p. 22) prossegue estabelecendo que importa que exista mais que uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação consequente. Exige-se, ainda, haja uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição.

Transpondo tal lição ao caso analisado, é necessário observar que a correlação lógica abstrata entre o fator diferencial (monte partilhável maior) e a diferenciação consequente (alíquota do imposto maior) está presente. Afinal, não há questionamento acerca da adequação da ideia de progressividade tributária ao princípio da capacidade contributiva e à ideia de justiça distributiva. Entende-se como correta a premissa de que os beneficiados com heranças maiores devem ser tributados com mais intensidade do que aqueles que recebem bens ou valores de menor expressão econômica.

Por outro lado, a correlação lógica concreta não é integral. Afinal, de um lado, não se pode negar que ao fazer incidir alíquotas maiores sobre bases de cálculo maiores, está havendo tratamento desigual para fatos geradores (e contribuintes) desiguais. Tampouco se questiona que a maior arrecadação frente aos maiores fatos geradores financia o Estado de



forma a permitir uma tributação menor quanto aos fatos geradores de menor expressão, inclusive quanto às hipóteses legais de isenção.

Entretanto, consoante já demonstrado, caso a progressividade seja empregada na forma simples, haverá espaço para uma discriminação desproporcional à dimensão da externalidade que acarreta o tratamento desigual. Além disso, a progressividade simples trata os fatos geradores de forma inteiramente diferente, inclusive quanto aos aspectos em que são semelhantes ou mesmo idênticos.

Portanto, a progressividade simples esbarra em outra exigência proposta por Mello (Op. cit., p. 41): que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados. Prossegue afirmando que não é qualquer distinção entre as situações que autoriza discriminar e arremata ao dispor que a distinção estaria apoiada em real diferença entre uns e outras.

A nosso sentir, o elemento legitimador da diferença em concreto é justamente a existência de uma proporcionalidade entre as alíquotas legalmente previstas. Melhor explicando, é necessário que o agravo decorrente da maior tributação seja proporcional à diferença numérica na base de cálculo que o atrai.

Dentro dessa lógica, se aplicássemos a progressividade gradual ao ITCMD do Estado do Rio de Janeiro e deduzíssemos as parcelas da base de cálculo sujeitas às faixas anteriores no momento do cálculo do imposto, haveria certa continuidade entre os valores máximos da faixa anterior em relação aos mínimos da faixa subsequente, desaparecendo as distorções demonstradas na Tabela 2.

Eis a demonstração do que se afirma:

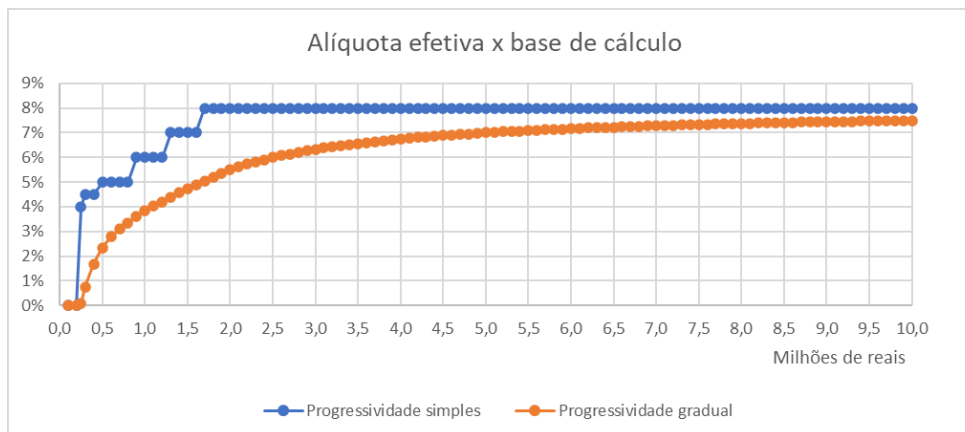


Tabela 3 – Aplicação da progressividade gradual no ITCMD do Estado do Rio de Janeiro

| ALÍQUOTAS | Valor base da faixa | Valor teto da faixa | Parcela a deduzir | Novo ITD base da faixa | Novo ITD teto da faixa | Alíquota efetiva mínima da faixa | Alíquota efetiva máxima da faixa |
|-----------|---------------------|---------------------|-------------------|------------------------|------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| isento | R\$ 0,00 | R\$ 245.490,00 | R\$ - | R\$ - | R\$ - | 0,000% | 0,000% |
| 4% | R\$ 245.490,01 | R\$ 286.405,00 | R\$ 9.819,60 | R\$ 0,00 | R\$ 1.636,60 | 0,000% | 0,571% |
| 5% | R\$ 286.405,01 | R\$ 409.150,00 | R\$ 11.251,63 | R\$ 1.636,60 | R\$ 7.160,12 | 0,571% | 1,750% |
| 5% | R\$ 409.150,01 | R\$ 818.300,00 | R\$ 13.297,38 | R\$ 7.160,12 | R\$ 27.617,62 | 1,750% | 3,375% |
| 6% | R\$ 818.300,01 | R\$ 1.227.450,00 | R\$ 21.480,38 | R\$ 27.617,62 | R\$ 52.166,62 | 3,375% | 4,250% |
| 7% | R\$ 1.227.450,01 | R\$ 1.636.600,00 | R\$ 33.754,88 | R\$ 52.166,62 | R\$ 80.807,12 | 4,250% | 4,937% |
| 8% | R\$ 1.636.600,01 | ∞ | R\$ 50.120,88 | R\$ 80.807,12 | ∞ | 4,937% | ∞ (tendendo a 8%) |

Conforme é possível notar do gráfico a seguir, a progressividade simples, representada pela linha azul, “salta” de quando em quando, conforme há mudança de faixa de alíquota, sendo o salto mais notável o que parte da faixa de isenção para a primeira alíquota de 4% (quatro por cento). Já a progressividade gradual, estabelece uma curva constante que tende à alíquota máxima sem “saltos” ou mudanças abruptas. A ausência de saltos demonstra que contribuintes em situações praticamente idênticas – limítrofes quanto a essa ou aquela faixa – seriam tratados de formas praticamente idênticas em plena consonância com o princípio da isonomia e às suas respectivas capacidades contributivas.

Gráfico 1 – Comparação entre as alíquotas efetivas segundo as técnicas simples e gradual de progressividade em relação à extensão da base de cálculo





Tipke (1984, p. 518) ensina que a igualdade da tributação não se esgota na abrangência de todos os contribuintes, mas que os contribuintes individuais devem também ser tributados com igualdade.

Sustenta-se, portanto, que à luz dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, ambos de índole constitucional, o legislador e a administração tributária não têm a prerrogativa de escolher a técnica de progressividade que será aplicada porque a única que, em sua inteireza, atende aos referidos princípios é a progressividade gradual.

Padece de legitimidade constitucional alegar que o princípio da igualdade é atendido pela progressividade simples porque, na lição de Tipke (Idem, p. 520), o legislador impõe os princípios de ordenamento jurídico-tributário como medida de ordenamento de Justiça, mas não é tão soberano a ponto de poder anular a coerência que resulta dos valores. O princípio de igualdade impede exatamente isso. Exige que os princípios estabelecidos sejam aplicados coerentemente, isto é, que os valores sejam racionalmente atendidos.

Em tese seria possível criticar a ideia proposta com o argumento de que, afastando-se a progressividade simples e aplicando-se a gradual, a receita tributária do ente público seria prejudicada, acarretando ônus para toda a coletividade.

De fato, a tendência parece ser de redução da arrecadação diante da evidente diferença entre as alíquotas efetivas e aquelas legalmente estabelecidas para as respectivas faixas de valor de base de cálculo.

Tal conclusão é alcançada mediante a comparação da arrecadação estimada segundo cada técnica em cenários idênticos nos quais a tributação incidiria sobre a média entre os valores máximos e mínimos de cada faixa, multiplicada por determinados números de fatos geradores que correspondem à uma proporção hipotética de casos. Estimou-se que a cada mil fatos geradores, cada faixa corresponderia a determinado percentual de ocorrências. Para ambos os cenários, a única variação no cálculo foi quanto à técnica de progressividade aplicada.



Tabela 4 – Estimativa de impacto na arrecadação decorrente da aplicação da progressividade gradual

| ALÍQUOTAS | Valor base da faixa | Valor teto da faixa | BC MÉDIA | % OCORRÊNCIAS | | Arrecadação pela técnica atual | Arrecadação pela técnica proposta | Variação |
|-----------|---------------------|---------------------|------------------|---------------|-----|--------------------------------|-----------------------------------|----------------|
| isento | R\$ 0,00 | R\$ 245.490,00 | R\$ 122.745,00 | 600 | 30% | R\$ 0,00 | R\$ 0,00 | 0,00% |
| 4% | R\$ 245.490,01 | R\$ 286.405,00 | R\$ 265.947,51 | 300 | 15% | R\$ 3.191.370,06 | R\$ 245.490,06 | -92,31% |
| 5% | R\$ 286.405,01 | R\$ 409.150,00 | R\$ 347.777,51 | 400 | 20% | R\$ 6.259.995,09 | R\$ 1.759.344,93 | -71,90% |
| 5% | R\$ 409.150,01 | R\$ 818.300,00 | R\$ 613.725,01 | 340 | 17% | R\$ 10.433.325,09 | R\$ 5.912.217,30 | -43,33% |
| 6% | R\$ 818.300,01 | R\$ 1.227.450,00 | R\$ 1.022.875,01 | 180 | 9% | R\$ 11.047.050,05 | R\$ 7.180.582,31 | -35,00% |
| 7% | R\$ 1.227.450,01 | R\$ 1.636.600,00 | R\$ 1.432.025,01 | 120 | 6% | R\$ 12.029.010,04 | R\$ 7.978.424,81 | -33,67% |
| 8% | R\$ 1.636.600,01 | R\$ 10.228.750,00 | R\$ 5.932.675,01 | 60 | 3% | R\$ 28.476.840,02 | R\$ 25.469.587,37 | -10,56% |
| | | | | TOTAIS | | R\$ 71.437.590,36 | R\$ 48.545.646,77 | -32,04% |

No cenário hipotético criado, é possível notar que as mais expressivas reduções de arrecadação ocorrem exatamente nas faixas correspondentes às alíquotas menores porque, tanto pela sua maior representatividade numérica quanto pela dedução da parcela correspondente à isenção na tributação da primeira faixa. As reduções na arrecadação das faixas subsequentes tendem a diminuir progressivamente o que indica que, a adoção da técnica proposta possivelmente acarretaria menos redução no tratamento tributário atualmente recebido pelos mais ricos e mais efeitos na tributação dos proporcionalmente mais pobres.

Mesmo diante dessa possível redução na arrecadação tributária, conclui-se que a progressividade gradual é a que confere tratamento mais justo para toda a coletividade de contribuintes.

Sobre esse aspecto, vale referir à lição de Tipke (Ob. cit., p. 526) no sentido de que as necessidades financeiras do Estado não constituem nenhum motivo real que justifique um ônus diferenciado e o Estado deve cobrir suas necessidades financeiras exatamente através de carga fiscal equitativa.



8 CONCLUSÃO

Verifica-se que, a despeito da vantagem da progressividade simples frente à proporcionalidade tributária aplicada no ITCMD do Estado do Rio de Janeiro até 2015, é necessário olhar com mais profundidade os efeitos concretos da aplicação desta técnica e avaliar se ela atribui aos princípios da capacidade contributiva e igualdade a maior efetividade possível.

As conclusões extraídas do estudo realizado demonstram que a progressividade simples aplicada desde 2016 produz relevantes distorções entre fatos geradores praticamente idêntico quando estão enquadrados em faixas diversas de incidência tributária.

Demonstrou-se que a mais ínfima diferença pode retirar a base de cálculo de determinada faixa para inseri-la na imediatamente superior, resultando em expressivo aumento do valor do tributo porque a nova alíquota passa a ser aplicada sobre toda base de cálculo. Assim, é possível verificar que um fato gerador pode sair da condição de isento para a incidência da primeira alíquota de 4% em razão do acréscimo de R\$ 1,00 (um real).

Diante disso, a proposta apresentada é no sentido de que a progressividade sempre seja aplicada mediante a técnica empregada há quase cem anos no imposto de renda de pessoas físicas no Brasil, denominada progressividade gradual.

Essa técnica pressupõe que cada alíquota só incida sobre os valores correspondentes às suas respectivas faixas e não mais sobre o todo. Assim, independente de qual seja o valor total da base de cálculo, a eventual faixa de isenção e as alíquotas atingidas serão aplicadas de forma igual entre todos os fatos geradores. Melhor exemplificando, todos os fatos geradores teriam os primeiros R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) isentos de tributação, os R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) subsequentes sujeitos a uma alíquota de 4% (quatro por cento), os R\$ 100.000,00 (cem mil reais) subsequentes sujeitos a uma alíquota de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) e assim sucessivamente.

Dessa forma, crê-se que todos os contribuintes seriam tratados de maneira igual naquilo que eventualmente se assemelham entre si e, somente naquilo que os diferencia, seriam



tratados de forma desigual, guardando estrita proporcionalidade entre o grau da diferença e a desigualdade de tratamento legalmente imposta.

Considerando que não há regra expressa que estabeleça que a proporcionalidade simples deve ser aplicada e tampouco há restrição ao emprego das deduções próprias da progressividade gradual, o dispositivo legal que estabelece as alíquotas progressivas deve ser interpretado conforme os princípios da capacidade contributiva e da igualdade de forma que a técnica gradual seja reconhecida como a única constitucionalmente admitida.

Embora se reconheça que a adoção da tese proposta teria implicações nas programações financeiras do Estado em razão da provável redução da arrecadação com o tributo, não se pode afirmar que essa seria uma justificativa plausível para rejeitá-la.

De outro lado, serviria para uma maior reflexão quanto a eventuais formas de reduzir a frustração de receita para exercícios futuros, seja mediante o aumento do número de faixas de alíquotas, seja mediante o aumento das alíquotas máximas para fatos geradores de maior expressão, como proposto por Piketty (2014, p. 612).

Apenas para exemplificar, atualmente no Estado do Rio de Janeiro, heranças no valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais) estão sujeitas à mesma tributação no percentual de 8% (oito por cento) de alíquota, o que revela um verdadeiro retorno à proporcionalidade tributária dentro de uma tentativa de aplicar a tributação progressiva.

É nítido que há espaço para estender as alíquotas progressivas para valores substancialmente maiores, superando-se o limite estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 9 de 05/05/1992 que as limita a 8% (oito por cento).

Assim, estabelecendo tratamento mais justo e igualitário aos menos favorecidos, hoje mais penalizados por pequenas variações na base de cálculo do tributo, e incrementando a tributação sobre fatos geradores de maior expressão, a arrecadação estatal pode não apenas ser mantida, como pode ser incrementada respeitando os diversos aspectos do princípio da capacidade contributiva.



REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. ampl. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 126, n. 191-A, p. 1-32, 05 out. 1988.

BRASIL. **Decreto nº 16.581 de 04 de setembro de 1924**. Aprova o regulamento do imposto sobre a renda. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16581-4-setembro-1924-512544-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Approva%20o%20regulamento%20do%20imposto,3%C2%BA%20da%20lei%20n.](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16581-4-setembro-1924-512544-publicacaooriginal-1-pe.html#:~:text=Approva%20o%20regulamento%20do%20imposto,3%C2%BA%20da%20lei%20n. Acesso em: 03 Mar 2022) Acesso em: 03 Mar 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 152, n. 52, p. 1, 14 set. 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 140, n. 254, p. 3, 31 dez. 2003.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 103 de 13 de novembro de 2019. Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 157, n. 220, p. 1, 13 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.176 de 25 de outubro de 1966: Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 104, n. 204, p. 12.451-12.460, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 129, n. 142, p. 14.801-14.809, 25 jul. 1991.

BRASIL. Lei nº 8.688 de 21 de julho de 1993. Dispõe sobre as alíquotas de contribuição para o plano de seguridade do servidor público civil dos poderes da união, das autarquias e das



fundações públicas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 131, n. 139, p. 10.297, 23 jul. 1993.

BRASIL. Lei nº 9.783 de 28 de janeiro de 1999. Dispõe sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três poderes da união, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 137, n. 20, p. 10.297, 23 jul. 1993.

BRASIL. Medida Provisória nº 560 de 26 de julho de 1994. Dispõe sobre as alíquotas de contribuição para o plano de seguridade social do servidor público civil ativo dos poderes da união, das autarquias e das fundações públicas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 132, n. 142, p. 11.158, 27 jul. 1994.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.482-34 de 14 de março de 1997. Dispõe sobre as alíquotas de contribuição para o plano de seguridade social do servidor público civil ativo e inativo dos poderes da união, das autarquias e das fundações públicas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 135, n. 51, p. 1, 29 jan. 1999.

BRASIL. Medida Provisória nº 805 de 30 de outubro de 2017. Posterga ou cancela aumentos remuneratórios para os exercícios subsequentes, altera a lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da união, das autarquias e das fundações públicas federais, e a lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, quanto à alíquota da contribuição social do servidor público e a outras questões. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 154, n. 208-A, p. 1-35, 30 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão monocrática). **Agravo de Instrumento nº 375882/MG**. Requerente: União Federal. Requerido: Annibal de Albuquerque Bessa e outros. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 20 Fevereiro 2002. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=78&dataPublicacao=25/04/2002&incidente=1988467&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=55&texto=1121241>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão monocrática). **Agravo de Instrumento nº 397992/AC**. Requerente: União Federal. Requerido: Almira Martins Ferraz e outros. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 20 Setembro 2002. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=192&dataPublicacao=04/10/2002&incidente=2028195&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=147&texto=1233048>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão monocrática). **Agravo de Instrumento nº 412928/DF**. Requerente: União Federal. Requerido: Sindicato dos Trabalhadores do Serviço Público Federal no Estado de Alagoas. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 06 Dezembro 2002. Disponível em:



<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=244&dataPublicacao=19/12/2002&incidente=2051986&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=199&texto=1285590>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão monocrática). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 397338/MT**. Requerente: Estado de Mato Grosso. Requerido: Denilso Fernandes de Miranda e outros. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 28 Outubro 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=308940>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão monocrática). **Recurso Extraordinário nº 384126/DF**. Requerente: União Federal. Requerido: Sindicato dos Servidores do Poder Legislativo Federal e do Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 23 Maio 2003. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=112&dataPublicacao=13/06/2003&incidente=2112991&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=88&texto=1362165>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 353027/RS**. Requerente: Sindicato dos Servidores Federais do Rio Grande do Sul. Requerido: Airton Tadeu Forbrig e outros. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 04 Dezembro 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=339945>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 386098/MT**. Requerente: Estado de Mato Grosso. Requerido: Clélio Luiz de Oliveira e outros. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 03 Fevereiro 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340974>. Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 790/DF**. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 26 Fevereiro 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266535>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1135/DF**. Requerente: Partido dos Trabalhadores. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Velloso. Redator para acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 Agosto 1997. Disponível em:



<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266665>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/DF**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 30 Setembro 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 153771/MG**. Requerente: José Tarcizio de Almeida Melo. Requerido: Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Carlos Velloso. Redator para acórdão: Ministro Moreira Alves. Brasília, 20 Novembro 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 234105/SP**. Requerente: Adolfo Carlos Canan e outra. Requerido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 08 Abril 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 423768/SP**. Requerente: Município de São Paulo. Requerido: Ifer Estamparia e Ferramentaria LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 01 Dezembro 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 562045/RS**. Requerente: Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora para acórdão: Ministra Carmen Lucia. Brasília, 06 Fevereiro 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 852796/RS**. Requerente: União Federal. Requerido: Flavio Nelson Keller. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 17 Maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756167537>. Acesso em: 14 dez. 2021.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Súmula nº 539**. Brasília, 03 Dezembro 1969. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula539/false>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Súmula nº 589**. Brasília, 15 Dezembro 1976. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula589/false>. Acesso em: 14 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Súmula nº 668**. Brasília, 24 Setembro 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula668/false>. Acesso em: 14 ago. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil**, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em 2 mar. 2022.

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

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. *E-book*.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 18, abr. 2011. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>. Acesso em: 12 dez. 2022. DOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 12 dez. 2022.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 1.427 de 13 de fevereiro de 1989**. Institui o imposto sobre transmissão "causa mortis" e por doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/541098e046aa07b7032565540066df22?OpenDocument>. Acesso em: 27 out. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 7174 de 28 de dezembro 2015**. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência



do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>. Acesso em: 27 out. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 7786 de 16 de novembro 2017**. Altera a Lei nº 7.174/2015, que dispõe sobre o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/fd7bff4167f9148d832581df005d9346?OpenDocument>. Acesso em: 12 dez. 2022.

TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. 2, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.