

06/02/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI  
REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. CÁRMEN LÚCIA  
RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
RECDO.(A/S) : ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON  
ADV.(A/S) : ANTONIO JOSÉ DIDONET

**EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, **em dar provimento ao recurso extraordinário**, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Não participaram da votação os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau e Menezes Direito, todos com voto em assentada anterior.

**RE 562045 / RS**

Brasília, 6 de fevereiro de 2013.

Ministra **CÁRMEN LÚCIA** - Redatora

12/06/2008

TRIBUNAL PLENO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0 RIO GRANDE DO SUL**

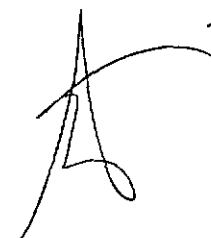
**RELATOR** : **MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**  
RECORRENTE(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
ADVOGADO(A/S) : PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)  
RECORRIDO(A/S) : ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON  
ADVOGADO(A/S) : ANTONIO JOSÉ DIDONET

**R E L A T Ó R I O**

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhor Presidente, trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão que julgou inconstitucional o art. 18 da Lei estadual 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações - ITCD, determinando fosse aplicada a sua alíquota mínima, ao fundamento de que a progressividade prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal somente se refere aos impostos de natureza pessoal.

Eis a redação original do referido dispositivo:

"Art. 18 - No Imposto sobre a Transmissão 'Causa Mortis' a alíquota é definida com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado, estabelecendo-se:



RE 562.045 / RS

I - isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 Unidades de Padrão Fiscal;

II - em um por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;

III - em dois por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;

IV - em três por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;

V - em quatro por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;

VI - em cinco por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;

VII - em seis por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;

VIII - em sete por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;

IX - em oito por cento, se os valores referidos no 'caput' deste artigo estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal".

Em consulta ao sítio eletrônico da Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, constatee que as



*Supremo Tribunal Federal*

RE 562.045 / RS

alterações promovidas no texto legal acima mencionado mantiveram o sistema progressivo de alíquotas.<sup>1</sup>

No RE, interposto com base no art. 102, III, a, da Constituição Federal, o recorrente alega violação aos arts. 145, § 1º, e 155, § 1º, IV, da mesma Carta.

Sustenta, em suma, que inexistente vedação constitucional à progressividade do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de bens ou direitos, ainda que se trate um tributo de natureza real.

As contra-razões foram encartadas às fls. 81-91, tendo estas, em síntese, reiterado os fundamentos do acórdão recorrido, que apontam para a inconstitucionalidade do dispositivo legal sob exame.

Em 30/11/2007, submeti à Corte manifestação no sentido da existência de repercussão geral do tema constitucional debatido nos autos, a qual foi por ela acolhida (DJ 29/2/2008).

---

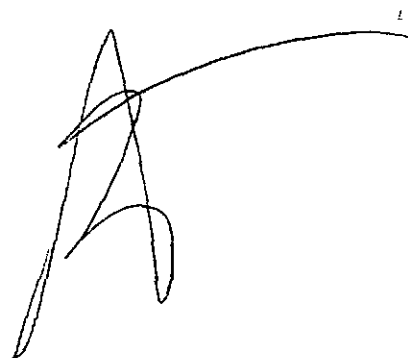
<sup>1</sup> <[www.al.rs.gov.br](http://www.al.rs.gov.br)>. Acesso em 25/04/08. Leis estaduais 8.963/89, 9.099/90, 9.939/93, 10.800/96, 11.074/97.



RE 562.045 / RS

Deixei de remeter o processo ao Procurador-Geral da República em razão de já tê-lo feito em outro caso absolutamente idêntico, no qual o parecer do Ministério Público Federal foi pelo provimento do recurso (RE 544.438/RS, de minha relatoria).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

12/06/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0 RIO GRANDE DO SULV O T O

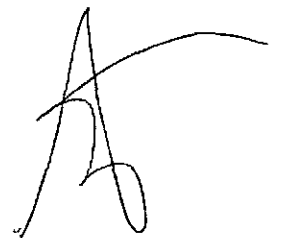
O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** (Relator): O debate travado nestes autos está centrado, basicamente, na interpretação a ser conferida ao § 1º do art. 145 da Carta Magna, assim redigido:

*"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".*

Esta Suprema Corte já se debruçou sobre o tema, ao cuidar da progressividade do IPTU, no julgamento do RE 153.771/MG, sendo Relator o Ministro Carlos Velloso e Redator para o acórdão o Ministro Moreira Alves, fixando-se, na respectiva ementa, as seguintes premissas:

"- IPTU. Progressividade.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.



RE 562.045 / RS

- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

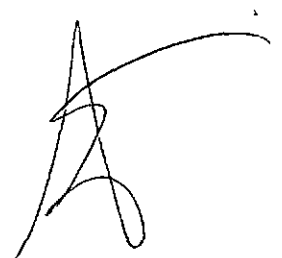
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte".

Na ocasião, ficou vencido o Ministro Carlos Velloso, de cujo voto destaco o seguinte trecho:

"A interpretação (...) do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal".





RE 562.045 / RS

No voto-vista, proferido pelo Ministro Moreira Alves, que acabou sufragado, em votação majoritária, pelo Plenário da Casa, ficou assentado que

"(...) a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso em que serão graduados - e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade - segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão 'sempre que possível' se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, como sustentam Américo Lacombe e José Maurício Conti, citados no voto do eminente relator. De feito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, 'especialmente para conferir efetividade A ESSES OBJETIVOS', ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal, ou seja - na definição de GIANINI (Istituzioni di Diritto Tributario, reimpressão da 9ª ed., p.159, Dott A Giuffrè Editore, Milano, 1974) -, 'aqueles que alcançam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou também uma parte destes, mas enquanto dizem respeito a uma dada pessoa, levando em conta, em medida mais ou mesmo ampla, as suas condições'. O mesmo não ocorre, evidentemente, com os impostos de caráter real que - também na definição de GIANINI (Ob. Cit., ibidem) - são os que 'alcançam bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou de

RE 562.045 / RS

*rendimentos, considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do sujeito passivo do imposto'" (grifos no original).*

O erudito voto condutor, amparado em amplo suporte doutrinário nacional e estrangeiro, invocou, dentre outros, os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, de cuja obra extraiu a lição abaixo:

*"Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, SALVO CASOS DE APLICAÇÃO EXTRAFISCAL" (grifos no original).*

E completou o Ministro Moreira Alves:

*"Essa exceção se explica, porque, em se tratando de aplicação extrafiscal de imposto, não está em jogo a capacidade contributiva do contribuinte que só é levada em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal".*

No mesmo julgamento, o Ministro Sepúlveda Pertence pronunciou-se, acerca da § 1º do art. 145 da Carta Magna, conforme segue:



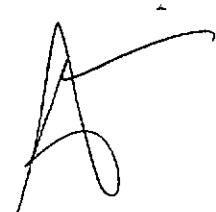
RE 562.045 / RS

"§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte'.

Creio que, se tivesse parado aqui o dispositivo, haveria margem ao menos para entender que o problema tinha uma solução dogmaticamente equívoca, o que abriria espaço para dar prevalência aos princípios de justiça social e de autonomia municipal que, acredito, melhor seriam atendidos pela admissão da progressividade do IPTU, conforme o valor do imóvel.

Mas, depois de longa reflexão, não me consegui libertar do que resulta da parte final desse mesmo § 1º, onde explicitamente se prescreveu que para conferir efetividade a esses objetivos - isto é, aos de que, sempre que possível, 'os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte', é 'facultado à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte'. Parece claro daí que a capacidade contributiva a tomar como critério de graduação do imposto é a capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte, o que, lamentavelmente para mim, afasta o meu primeiro impulso, que seria o de admitir, com os professores Roque e Elizabeth Carrazza, a tese de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção **juris et de jure** de capacidade contributiva: deveria gerar, **de lege ferenda**, mas a Constituição impede que assim se considere. Não me animo a sobrepor-lhe o meu **wishfull thinking**." (grifos no original)

Posteriormente, ao julgar o RE 234.105/SP, em que se discutia a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, do qual foi



RE 562.045 / RS

Relator o Ministro Carlos Velloso, este Supremo Tribunal proferiu decisão que porta a seguinte ementa:

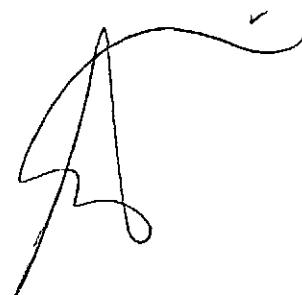
"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º, Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II - RE conhecido e provido".

Naquele julgamento, com exceção do Ministro Marco Aurélio, os votos dos demais componentes da Corte (Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves), embora tenham acompanhado o relator na parte dispositiva do voto, ao invés de invocarem a ausência de autorização constitucional para a fixação de alíquotas progressivas para o ITBI, adotaram, como fundamento, a distinção entre impostos de natureza real e pessoal.

Na esteira do pronunciamento do Ministro Sepúlveda Pertence, entenderam que



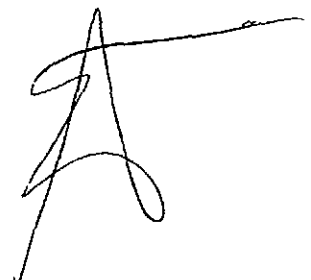
RE 562.045 / RS

"(...) o art. 145, § 1º, impõe uma distinção entre impostos pessoais e não pessoais, e só quanto aos primeiros permite a graduação conforme a capacidade contributiva, que é a característica dos impostos progressivos".

O STF, inclusive, com relação a esse tributo, editou a Súmula 656, com o seguinte teor:

"É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel".

Com efeito, a doutrina faz, tradicionalmente, uma distinção entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Os primeiros são aqueles em que se toma em consideração apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em conta as condições particulares dos contribuintes. Já os segundos são aqueles em que são sopesadas as qualidades individuais dos contribuintes para a graduação do tributo. A dosagem da exação, nos impostos reais, dá-se com base em critérios objetivos, ao passo que, nos pessoais, ela é determinada subjetivamente.



RE 562.045 / RS

Sobre a dicotomia entre impostos reais e pessoais, transcrevo a valiosa lição de Geraldo Ataliba: <sup>1</sup>

"56.1 Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à influência maior ou menor, na estrutura do imposto, do aspecto material ou pessoal da h.i. Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, § 1º) a distinção entre impostos pessoais e reais.

56.2 São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.

(...)

56.6 Esta classificação é de grande relevo, para fins hermenêuticos. Primeiramente, o legislador, ao

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 14-142.



RE 562.045 / RS

legislar, deve atender ao imperativo do § 1º do art. 145 da Constituição ('Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal ...'). Quer dizer, é imperioso tentar - observadas as exigências da isonomia - categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte".

No que respeita, especificamente, à progressividade do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis, registro que este já foi objeto de algumas decisões monocráticas, em sentido divergente, nesta Corte. Cito como exemplo aquela proferida pelo Ministro Marco Aurélio, no RE 563.261/RS, na qual considerou hígida, do ponto de vista constitucional, a progressividade do tributo em questão, e a prolatada, no AI 581.154/PE, pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que concluiu pela inconstitucionalidade dessa sistemática fiscal, sobretudo porque a lei pernambucana, então contestada, à semelhança da lei gaúcha ora impugnada, impunha alíquotas progressivas tendo em conta o valor total dos bens e direitos transmitidos.

Não obstante o dissenso esboçado pelas citadas decisões monocráticas, diante da posição, até o momento, consolidada do Plenário da Casa acerca do tema de fundo, qual seja, o da impossibilidade de estabelecer-se a progressividade no caso de impostos de natureza real, peço vênias aos que divergem para filiar-me ao entendimento de que a locução "sempre que possível,



RE 562.045 / RS

os impostos serão graduados", estampada no § 1º do art. 145 da Lei Maior, está necessariamente atrelada à expressão "capacidade econômica do contribuinte", que a ela se segue.

Antes de adentrar ao cerne da discussão, convém assentar que a progressividade é uma das formas pelas quais a graduação dos tributos é levada a efeito pelo Estado. Não se deve, todavia, confundir "seletividade" - técnica aplicável aos impostos reais - com "progressividade", sistemática que usualmente é empregada para modular os impostos pessoais. Nesta, as alíquotas aumentam em função do valor da base de cálculo, onerando mais pesadamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, de forma proporcional à sua riqueza. Já naquela, as alíquotas variam em razão dos objetos tributados, tendo em mira a realização de determinada política fiscal, de modo a estimular ou desestimular a produção ou o consumo de certos bens.

A função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza.



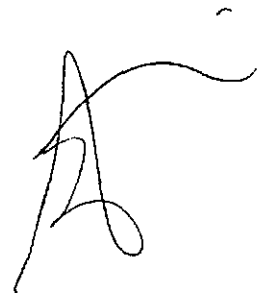


RE 562.045 / RS

Coerentemente com tal entendimento, o dispositivo constitucional em tela estabelece que a graduação dos impostos somente pode ser levada a efeito se guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal liame, como é sabido, melhor se evidencia nos tributos de natureza pessoal, ao menos do ponto de vista da proporcionalidade e razoabilidade da exação.

O texto constitucional - como ressaltou o STF nos julgados acima referidos - é expreso ao determinar que a graduação dos impostos há fazer-se "*segundo a capacidade econômica do contribuinte*", facultando-se à administração tributária, para conferir efetividade a tal desiderato, identificar, respeitados os direitos individuais, e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas daqueles que irão suportá-lo.

Nesse passo, vale trazer à baila a já clássica definição da capacidade contributiva que Rubens Gomes de Souza oferece, arrimado no especialista em finanças o italiano Grizioti: "*é a soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida*



RE 562.045 / RS

pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas".<sup>2</sup>

Não se está, evidentemente, com o raciocínio até agora expendido, a concluir pela absoluta impossibilidade de avaliar-se a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real. O que se afirma, para o efeito da discussão aqui travada, é a precariedade da conclusão segundo a qual, quanto maior a expressão econômica da base impositiva do imposto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Isso porque é da natureza do imposto real atingir uma dada situação, eleita pelo legislador, sem levar em consideração as qualidades pessoais que refletem o poder econômico dos contribuintes. Não é possível, com efeito, aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações com base, exclusivamente, no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário.

Entendo, ademais, que cumpre também aplicar, com relação a estes, o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de

---

<sup>2</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 95

**RE 562.045 / RS**

Bens Imóveis - ITBI e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada.

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.

Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.



RE 562.045 / RS

O mesmo ocorre no tocante à doação, em que a obrigação tributária pode recair tanto sobre o doador, quanto sobre o donatário. Na primeira hipótese, o doador sofre uma dupla diminuição em seu patrimônio, seja pela perda de um valor que o integrava, seja pelo próprio recolhimento do tributo. Quanto à segunda, cumpre lembrar que a maioria das doações são realizadas com o intuito de socorrer ou reforçar as finanças de pessoas cujas economias se encontram em situação precária.

Ora, se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso do ITCD, não haveria qualquer razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, a exemplo do ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base imponible, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo, raciocínio que, *data venia*, não se afigura juridicamente consistente.

Nesse passo, é de se perguntar: a progressividade, como forma de graduação dos tributos, estaria vedada para os impostos reais?



RE 562.045 / RS

A resposta é negativa, mas com temperamentos. Isso porque, em se tratando de impostos reais, a progressividade só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional. E, mesmo nesses casos, ela só é admitida para dar concreção aos efeitos extrafiscais desejados pelo constituinte, desprezando-se a capacidade econômica deste.

É verdade que uma interpretação isolada da primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição permite que se alcance a conclusão segundo a qual, embora dirigido, primordialmente, aos impostos pessoais, o dispositivo não exclui a graduação de impostos reais. Mas, como já assentado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no trecho do voto acima transcrito, a sua parte final afasta, peremptoriamente, tal inferência.

Ademais, tendo em conta, sobretudo, os princípios da isonomia tributária, da vedação do confisco, e da não-afetação, abrigados, respectivamente, nos arts. 150, II e IV, e 167, IV, da Carta Magna, bem como o fato de caracterizarem-se os impostos como exações desvinculadas de qualquer atividade estatal específica, nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, não há como identificar, no texto constitucional sob exame, uma autorização



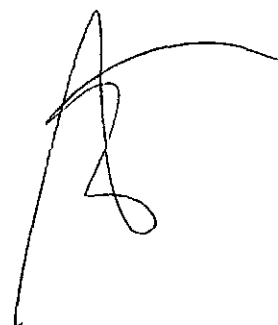
RE 562.045 / RS

geral e indiscriminada para a adoção da progressividade no que se refere a toda a espécie de impostos.

De fato, se a receita dos impostos não é destinada a nenhum fim particular e nem está jungida a qualquer atividade estatal em particular, a única forma de identificar a desigualdade entre os contribuintes, conferindo-lhes um tratamento fiscal distinto, por meio da progressividade, sem desrespeito ao princípio da isonomia, é considerar sua capacidade contributiva, segundo o raciocínio de que, quanto maior a sua disponibilidade econômica, maior há de ser a sua colaboração ao erário.

Daí que, se a capacidade econômica não é levada em conta na imposição dos impostos reais, a progressividade, nesses tipos, só pode ocorrer em razão de expressa disposição constitucional e no limite dos casos especificamente nela previstos.

Assim, vê-se, que, além da progressividade, prevista no § 1º do art. 145, aplicável aos impostos de natureza pessoal, o constituinte admitiu-a, pontualmente, para alguns impostos reais, sempre buscando a obtenção de efeitos extrafiscais, a saber:



RE 562.045 / RS

i) no art. 153, § 4º, I, quanto ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR, *"como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas"*;

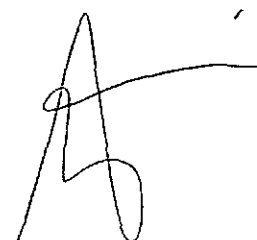
ii) no art. 156, § 1º, I, incluído pela Emenda Constitucional 29/2000, relativamente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, como faculdade, conferida ao legislador municipal, de estabelecer a progressividade com base no valor do imóvel para, no entender de Hugo de Brito Machado, *"de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades"*;<sup>3</sup> e

iii) no art. 182, § 4º, II, também quanto ao IPTU, sob a modalidade de progressividade no tempo, como instrumento de política urbanística, objetivando assegurar o cumprimento da função social da propriedade, de modo a exigir *"do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento"*.

Entendimento diverso, ou seja, o de que o § 1º do art. 145 da Constituição faculta ou, até mesmo, determina a graduação

---

<sup>3</sup> MACHADO, HUGO DE BRITO. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 349.



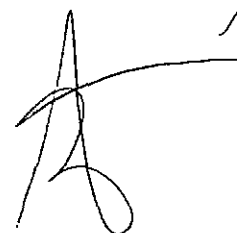
RE 562.045 / RS

de todos os impostos, seria concluir pela desnecessidade dos referidos dispositivos constitucionais, inclusive os que foram inseridos no texto magno pelo constituinte derivado.

E mais: seria permitir que o legislador ordinário ampliasse ou, quiçá, desprezasse as hipóteses em que a Constituição autoriza, expressamente, a progressividade para os impostos reais, graduando-os de maneira distinta ou com finalidade diversa.

Cumprе registrar, por oportuno, que o fato de a Constituição estabelecer, no art. 155, § 1º, IV, que o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações "terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal", não autoriza a interpretação segundo a qual o constituinte teria admitido a fixação de mais de uma alíquota para o tributo em questão, em conformidade com um sistema progressivo. O que se pretendeu, com esse dispositivo, foi permitir o estabelecimento de um teto uniforme para as alíquotas, válido para todos os entes federados, objetivando, ainda, que elas assumam um caráter confiscatório.

Assente-se, de passagem, que o Senado excedeu a competência que lhe foi conferida pelo constituinte, quando





RE 562.045 / RS

autorizou, por meio da Resolução 9/1992, mais especificamente, em seu art. 2º, o legislador estadual a fixar alíquotas progressivas em função do quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro. <sup>4</sup>

Lembro, a propósito, que Ruy Barbosa Nogueira, ao tratar do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, previsto na Constituição de 1967, teceu as seguintes considerações sobre a impossibilidade de pretender-se alcançar efeitos extra-fiscais por meio da manipulação isolada e local de suas alíquotas, que se aplicam, *mutatis mutandis*, ao tributo ora sob exame:

*"(...) considerando (...) que a intervenção do Estado no domínio econômico é tarefa precípua do poder central, foram tomadas (...) todas as providências para que o ICM fosse um imposto neutro, um imposto de cunho exclusivamente fiscal, que não tem finalidade regulatória.*

*(...)*

*O ICM não pode ser usado isoladamente pelos Estados como instrumento regulador da economia, fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto federal de atuação extra-fiscal, quer pela sua natureza, quer em razão de seu sujeito ativo, e por isso já vimos que as alíquotas têm seu teto fixado pelo Senado (...)"*.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixados em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber nos termos da Constituição Federal.

<sup>5</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4ª. ed. São Paulo: IBDT, 1976, p. 160.



RE 562.045 / RS

No mesmo sentido, em edição mais recente de sua obra, o saudoso mestre da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, acima citado, levanta interessante questão, que em seguida responde:

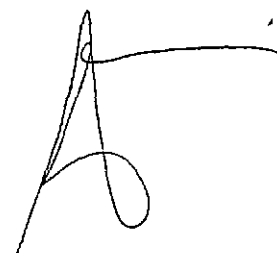
"Em um Estado federativo como o nosso competirá aos entes menores, Estados-Membros e Municípios, a tarefa de regular e controlar a economia nacional? Parece evidente que essa função é meramente supletiva e limitada a aspectos regionais ou locais e em harmonização coadjuvante".<sup>6</sup>

Por essas razões, penso, a intervenção do Estado no domínio econômico, por meio da extrafiscalidade, com o objetivo de redistribuir a riqueza das pessoas, em uma estrutura federal como a nossa, somente pode ser levada a efeito pela União, exatamente, para evitar a ocorrência de graves distorções no plano nacional.

De fato, não se coaduna com a lógica do sistema admitir que um ente federado possa facilitar ou obstaculizar, mediante a progressividade do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações, a concentração da renda, ao alvedrio das preferências ideológicas daqueles que, de forma transitória, ocupam o poder local, quando mais não seja porque compete, privativamente, à União, a teor do disposto no art. 22, I, da Constituição, legislar

---

<sup>6</sup> *Idem, ibidem*. 14<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 185.



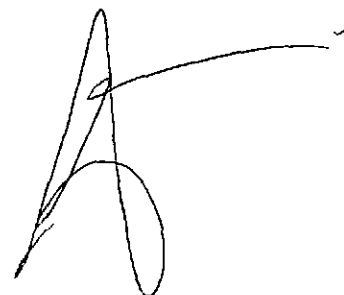
RE 562.045 / RS

sobre direito civil, o que inclui, como é sabido, a disciplina geral da propriedade.

Assim, embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte.

Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'A' with a horizontal line extending to the right.

**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S) : PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON

ADV.(A/S) : ANTONIO JOSÉ DIDONET

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), desprovendo o recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 12.06.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/Luiz Tomimatsu  
Secretário

17/09/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0 RIO GRANDE DO SULV O T O - V I S T A

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: Pedi vista dos autos porque no RE N. 557.618 dei provimento, em decisão monocrática --- referindo-me ao que decidiu este Tribunal, em sessão plenária, no RE n. 234.105, Relator o Ministro Carlos Velloso --- dei provimento, dizia, ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul. Reafirmei, então -- mencionando voto do Ministro Marco Aurélio --- a constitucionalidade da progressividade da alíquota do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCD.

2. Aqui, nestes autos, como naqueles, cuidamos da interpretação do texto do § 1º do artigo 145 da Constituição do Brasil:

“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

3. O Relator entende, no voto que proferiu neste recurso extraordinário, em síntese, que “a graduação dos impostos somente pode ser levada a efeito se guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal liame, como é sabido, melhor se evidencia [sic] nos tributos de natureza pessoal, ao menos do ponto de vista da proporcionalidade e razoabilidade da exação”. Mais, S. Excia. sustenta ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD e que --- embora não esteja vedada para

RE 562.045 / RS

os impostos reais como forma de graduação dos tributos --- ela, progressividade prevista no § 1º do artigo 145 para os impostos de natureza pessoal, apenas seria aplicável a alguns impostos reais em hipóteses de extrafiscalidade expressamente definidas no texto da Constituição.

4. O entendimento de que a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCD seria inconstitucional decola --- digo-o com as vênias de estilo --- da suposição de que esse § 1º do artigo 145 a admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal [menciono *caráter* porque os impostos não pertencem ao reino da natureza].

5. Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um *dever ser*: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

RE 562.045 / RS

9. É nítido e foi bem observado pelo Ministro Carlos Velloso em votos prolatados nos REs ns. 153.771 e 234.105, dos quais destaco o seguinte trecho:

"A capacidade contributiva, que realiza a igualdade tributária, no que concerne aos impostos, está contida, conforme falamos, no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Duas questões, inscritas no referido § 1º do art. 145, costumam gerar polêmica: a) as expressões 'sempre que possível' e b) 'caráter pessoal'.

## III

O Prof. José Maurício Conti, da USP, em livro que acaba de vir a lume, disserta a respeito do tema. Registra que a interpretação aligeirada, no sentido de que a expressão 'sempre que possível' quer dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos, deve ser afastada. Invoca, então, Américo Lacombe, a lecionar que 'A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.' (Américo Lacombe, 'Igualdade e Capacidade Contributiva', em 'V Congresso Brasileiro de Direito Tributário', São Paulo, Separata da Ver. De Dir. Trib., 1991, pág. 157, José Maurício Conti, 'Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade', São Paulo, 1996, pág. 46).

Conti registra a opinião de Alberto Xavier no sentido de que a ressalva 'sempre que possível' condiciona-se 'à imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva', certo que a 'ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF

RE 562.045 / RS

e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já, porém, no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica não encontramos nenhum caso - dentre a lista de tributos previstos na Constituição - cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154' (Alberto Xavier, 'Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva', 'V Congresso Brasileiro de Dir. Trib.', São Paulo, Separata da RDP, 1991, pág. 119).

(..)

Hugo de Brito Machado não destoa desse entendimento: 'Realmente, a expressão 'sempre que possível' diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal dos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes.' (O Princípio da Capacidade Contributiva', em 'Caderno de Pesquisas Tributárias', vol. 14, 1989, págs. 124-126). José Eduardo Soares de Melo pensa da mesma forma ('Capacidade Contributiva', ob. Cit., pág. 149).

A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal."

10. Essa afirmação não há de causar nenhum espanto em quem dedique alguma atenção ao conceito econômico de tributo. Permito-me, a esse respeito, transcrever breve exposição de há mais de trinta anos<sup>1</sup>:

"Entendem-se os tributos, economicamente, no conceito desenvolvido por WERNER GRAU, como uma parcela do **produto nacional** --- expressão física --- ou da **renda nacional** ---



RE 562.045 / RS

expressão financeira --- que se transfere do setor privado para o setor público e que posteriormente retornará ao setor privado, sob a forma de bens ou serviços.

Embora acabem sempre por afetar a renda das empresas e famílias --- o setor privado --- distinguem-se os tributos conforme direta ou indireta seja tal afetação. Assim, **indiretos** são os tributos que se agregam à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo com estes transferidos a terceiros, enquanto os **diretos** são os retirados à renda pessoal dos particulares, sendo por estes suportados. Nem por isso --- não será demais repetir --- a renda da comunidade deixa de ser o objeto final de toda e qualquer forma de imposição tributária. Os diferentes tributos a afetam, pois, de duas maneiras diversas:

A - atingindo a renda auferida (quanto auferida ou pelo fato de haver sido auferida), ou

B - atingindo a renda despendida ou aplicada (quando despendida ou aplicada, ou pelo fato de haver sido despendida ou aplicada).

No primeiro caso, o poder público efetua uma subtração direta à renda auferida pela entidade do setor privado. Aí se situam os impostos diretos, através dos quais, compulsoriamente, transfere para si uma parcela dos rendimentos obtidos. Tais os casos do imposto de renda, na fonte ou por regime de declaração, e, mesmo, o dos tributos que têm por objeto o patrimônio, visto que, também aí, o que se está a gravar é a renda, real ou potencial, do patrimônio.

No segundo, o poder público absorve uma parcela da renda do setor privado em função do fato de que as entidades privadas realizaram despesas e/ou aplicaram suas rendas. Tais os impostos que se incorporam ao preço dos bens e serviços -- chamados indiretos ---, sendo, portanto, suportados por quem os tenha adquirido.

Importante notar, entretanto, que, algumas vezes, o tributo, que é por natureza direto, pode assumir configuração de indireto e vice-versa. Isso ocorre, exemplificativamente,

Y

RE 562.045 / RS

na primeira hipótese, quanto ao imposto de renda retido na fonte, incidente sobre remessa de preço de serviço a entidade no exterior, quando suportado pela entidade nacional beneficiária dos serviços; o mesmo com relação aos impostos sobre o patrimônio, cujo valor o proprietário de bem imóvel faça transferir à responsabilidade de quem dele, como locatário, faça uso. De outra parte, já na segunda hipótese, lembre-se a possibilidade de certo produtor industrial de determinado bem, em razão de qualquer circunstância de mercado, vendê-lo por preço idêntico ou inferior ao do seu custo, não transferindo aos seus compradores o valor do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a circulação de mercadorias que sobre ele incidirem.

Anotadas tais ressalvas, a partir de um esquema de divisão da realidade econômica tributável --- aqui nos referindo exclusivamente aos impostos --- poderemos armar a seguinte classificação econômica, através da qual concluiremos a existência, nos impostos, das seguintes características:

A - impostos externos: impostos sobre a importação  
impostos sobre a exportação

B - impostos internos: impostos sobre o patrimônio e a  
renda  
impostos sobre a produção e a  
circulação

onde:

- os impostos sobre a importação, porque se incorporam ao preço dos produtos importados, afetam a **renda despendida** pelos seus adquirentes;

RE 562.045 / RS

- os impostos sobre a exportação, incidindo sobre a remuneração dos exportadores, afetam a **renda auferida** em função da exportação;

- os impostos sobre o patrimônio e a renda afetam a **renda auferida** (real ou potencialmente, no primeiro caso);

- os impostos sobre a produção e a circulação afetam a **renda despendida ou aplicada**.

Visto isso, poderemos considerar, subseqüentemente, os seguintes conceitos:

A - **tributos fixos**: são aqueles que se cobram por quantia invariável em relação ao valor do objeto tributável;

B - **tributos proporcionais**: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme um modelo de regra de três direta; há uma relação matemática, uniforme e invariável, entre o tributo e o valor do objeto tributável;

C - **tributos graduados**: são aqueles cuja quantia a pagar varia conforme uma relação matemática, crescente ou decrescente.

Donde se extrapolam os conceitos de **progressividade e regressividade**:

D - **progressividade direta**: a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores;

E - **progressividades indireta** a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda;

F - **regressividade direta**: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;

G - **regressividade indireta**: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda".

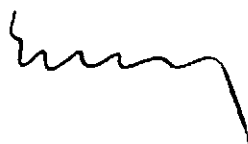
RE 562.045 / RS

11. Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCO. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos --- repito --- estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.

Daí porque dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no artigo 18 da Lei n. 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul. Não porém sem insistir --- também com todas as vênias admissíveis --- em que a esta Corte não cabe controlar senão a constitucionalidade de textos normativos; não podemos, sem franca agressão à Constituição ela mesma, ousar exercer o controle da sua proporcionalidade e/ou de razoabilidade.

---

<sup>1</sup>Eros Roberto Grau, Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário, Editora Resenha Tributária Ltda., São Paulo, 1975, págs. 9-13.



17/09/2008

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**  
**RECTE.(S)** : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ADV.(A/S)** : **PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)**  
**RECDO.(A/S)** : **ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON**  
**ADV.(A/S)** : **ANTONIO JOSÉ DIDONET**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? A gradação, segundo a lei gaúcha – e os gaúchos sempre avançam –, parte de 1% e chega a 8%.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Aí fica difícil não trabalhar com os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade, diante dessa variação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É uma técnica que leva ao caráter pessoal do tributo, e o preceito – conforme Vossa Excelência ressaltou –, o § 1º do artigo 145, não distingue o tributo.

Sabemos que a Constituição de 1988 deu ênfase muito grande ao social. Essa gradação visa, justamente, uma compensação, para que também se possa fazer incidir percentual menor em relação àqueles que não tenham uma capacidade tributária de monta. É interessante.

**O SENHOR MINISTRO EROS GRAU:** – A minha única observação - se me permitirem - é a seguinte: com relação à tal razoabilidade e à proporcionalidade, só me sentiria habilitado a discutir essa matéria se eu me elegesse membro da Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, não no assento do Poder Judiciário.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E tenho certeza, se Vossa Excelência tivesse assento em uma das cadeiras, votaria pela aprovação dessa lei.

17/09/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

## CONFIRMAÇÃO DE VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR) – Senhor Presidente, espousei um ponto de vista contrário. Basicamente fundei-me em precedente desta Corte, ventilado quando do julgamento da progressividade do ITBI, que foi afastado, por tratar-se de um imposto real.

Digo que não afasto totalmente – tenho longo voto, evidentemente não o lerei novamente – a possibilidade de impor-se a progressividade também como forma de gradação de tributos em se tratando de impostos reais; mas isso deve ser feito com temperamentos.

Essa progressividade – segundo penso – é legítima, mas só pode ser instituída quando existir expressa autorização no texto constitucional.

No meu longo voto, além de outras considerações, mostro exatamente que, quando o constituinte quis dar a um imposto de natureza real essa possibilidade de se estabelecer a progressividade, ele assim o fez e de forma muito pontual. Por exemplo, no art. 153, § 4º, I, no caso do ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, como uma forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; no art. 156, § 1º, I, instituído pela Emenda nº 29/2000, relativamente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, para desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos; no art. 182, § 4º, II, também relativamente ao IPTU, para exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova o seu adequado ordenamento.

**RE 562.045 / RS**

Admito isso, desde que previsto na Constituição, e sempre para fins extrafiscais, não como regra, baseado, então, em jurisprudência da Casa, que sempre fez, historicamente, uma distinção entre impostos de natureza real e pessoal para fins de gradação.

Fiz distribuir aos eminentes Pares cópia do meu voto para que, eventualmente, possam refletir sobre os meus argumentos ou rememorar sobre os argumentos que já proferi há bastante tempo.

17/09/2008

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045

A 570.849

VOTO

O SR. MINISTRO MENEZES DIREITO - Senhor Presidente, esse ônus cansativo no primeiro voto permanente sempre exige muito do mais novo da Corte. Esta Corte tem uma organização suficiente para fornecer os elementos necessários ao exame dos temas que são postos ao nosso julgamento.

Neste caso concreto, eu posso verificar que o raciocínio que foi desenvolvido pelo eminente Ministro Lewandowski, em seu erudito voto, calcado em precedentes da Corte, não exatamente sobre o mesmo imposto, mas em imposto assemelhado, é no sentido de consagrar uma distinção que a doutrina vem trabalhando há longo tempo, a distinção entre os impostos pessoais e os impostos reais, de tal modo a admitir especificamente que os impostos pessoais, sim, tenham essa progressividade autorizada pela disciplina constitucional, e os impostos que não são pessoais, os impostos reais, só poderiam ter essa progressividade se eventualmente estivesse agasalhada na própria Constituição Federal, como exemplificou em seu belíssimo voto o eminente Ministro Lewandowski.



RE 562.045 / RS

Por seu turno, verifico que a interpretação trazida pelo voto do eminente Ministro Eros Grau está calçada na interpretação ampliativa do art. 145, § 1º, ou seja, no sentido de que a disciplina constitucional autorizou de fato que sempre que possível esses impostos levassem em conta a capacidade contributiva do contribuinte. Ou seja, numa palavra, a disciplina constitucional, na perspectiva posta pelo eminente Ministro Eros Grau, é no sentido de que sim, se deve agasalhar a possibilidade da progressividade dos impostos, sempre que a natureza do imposto assim autorizasse.

Eu vou pedir vênias ao Ministro Lewandowski e vou acompanhar o voto do Ministro Eros Grau, porque eu entendo que não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, 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. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária.

Ora, se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a

RE 562.045 / RS

natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la? Por que oferecer uma interpretação mais estreita?

Por outro lado - e vem um aspecto que não sei se cabe levantar neste momento -, trata-se de uma lei estadual que estabelece a progressividade e, portanto, de um tributo que está na alçada da lei estadual. Será inconstitucional uma lei estadual que dispõe sobre a sua carga tributária e entende possível essa progressividade, agasalhada essa progressividade na disciplina da Constituição, que comanda explicitamente, sim, que sempre que possível os impostos sejam de natureza progressiva? A minha resposta é que não, que não há nenhum óbice constitucional a que lei estadual assim disponha, porque não existe impossibilidade entre a disciplina constitucional que comanda a possibilidade e, portanto, recomenda essa possibilidade de o imposto ser progressivo e a natureza deste imposto que é objeto do recurso sob julgamento.

Pedindo vênias ao eminente Ministro Lewandowski, que produziu um voto que a todos nós sempre encanta por sua erudição e por sua cultura, acompanho o voto do eminente Ministro Eros Grau.

Portanto, conheço do recurso e lhe dou provimento.

\*\*\*\*\*

Obs.: Texto sem revisão do Exmo. Sr. Ministro Menezes Direito. (§ 3º do artigo 96 do RISTF, com a redação dada pela Emenda Regimental nº 26, de 22 de outubro de 2008)

17/09/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

1. Conforme relatado pelo Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, o que se põe em foco no presente Recurso Extraordinário é se, ao julgar inconstitucional o art. 18 da Lei gaúcha n. 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCD e determinou fosse aplicada a sua alíquota mínima, o acórdão recorrido teria contrariado os arts. 145, § 1º, e 155, § 1º, inc. IV, da Constituição da República.

2. O Recorrente sustenta, em síntese, inexistência de vedação constitucional à progressividade do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de bens ou direitos, a despeito de se tratar de tributo de natureza real.

3. Em seu apurado voto, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski negou provimento ao recurso extraordinário e reconheceu a inconstitucionalidade da norma estadual que institui a progressividade das alíquotas Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de bens ou direitos no Estado do Rio Grande do Sul.

4. Registro, inicialmente, preocupação de que se essa vier a conclusão, estaria alterada a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal que, na sua maioria, vinha decidindo em sentido diverso. A minha preocupação é porque escutei várias vezes, aqui, entre outros, o Ministro Sepúlveda Pertence dizer que quando a jurisprudência muda, especialmente em matéria tributária, o Supremo Tribunal precisa expressar isso, até para a garantia da segurança jurisprudencial. Digo isso também porque há muitos casos de Estados e Municípios adotando o mesmo comportamento e alguns até já vieram aqui e há muito pouco tempo. Então, é preciso que se saiba exatamente quais são os efeitos dessa

**RE 562045 / RS**

nossa decisão em matéria na qual foi reconhecida a repercussão geral.

5. Após cotejar o objeto do presente Recurso Extraordinário com as normas tidas por contrariadas, peço vênias ao Ministro Relator para acompanhar a dissidência iniciada pelo Ministro Eros Grau, que assim fundamentou seu voto:

*“todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos --- repito --- estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.*

*Daí porque dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no artigo 18 da Lei n. 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul. Não porém sem insistir --- também com todas as vênias admissíveis --- em que a esta Corte não cabe controlar senão a constitucionalidade de textos normativos; não podemos, sem franca agressão à Constituição ela mesma, ousar exercer o controle da sua proporcionalidade e/ou de razoabilidade”.*

6. O § 1º do art. 145 da Constituição da República prevê:

*“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.*

7. Tenho afirmado que essa norma constitucional é a introdução expressa pelo constituinte originário do princípio da igualdade material

**RE 562045 / RS**

tributária a ser observado pelos Estados em todos os casos em que, por meio de tributação, venha a intervir no domínio do contribuinte.

Por essa razão, não se há cogitar de inconstitucionalidade na situação aqui posta, qual seja, de um Estado dando sequência, dando aplicação plena, dando concretude a esse princípio, nos termos do § 1º do artigo 145, para se fazer a gradação, mediante a adoção da técnica de progressividade para assegurar a aferição da capacidade econômica do contribuinte.

**8. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso extraordinário.**

17/09/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Senhor Presidente, também peço vênia ao Ministro Ricardo Lewandowski para dele divergir.

Entendo que igualmente, tal como o voto divergente, a técnica da progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva. A tributação **ad valorem** com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversas.

Por essa razão, acompanho a divergência, pedindo vênia ao Ministro-Relator.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045-0**

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

RECTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S): PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON


ADV.(A/S): ANTONIO JOSÉ DIDONET

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), desprovendo o recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 12.06.2008.

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), desprovendo o recurso, e os votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, provendo-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.09.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

  
p Luiz Tomimatsu  
Secretário

04/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

VOTO - VISTA

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO:

Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Acórdão que deu pela inconstitucionalidade do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89, por ofensa ao § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Isso porque a lei em causa instituiu sistema de alíquotas progressivas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de bens e direitos (ITCMD).

2. O recorrente alega que o acórdão impugnado violou o § 1º do art. 145 e o inciso IV do § 1º do art. 155, ambos da nossa Lei Maior.

3. O relator, Min. Ricardo Lewandowski, votou pelo desprovimento do recurso, ao passo que votaram pelo seu provimento os Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa.

4. Pedi vista dos autos para exame mais detido da matéria.

5. Ressalto que há previsão de julgamento conjunto desta causa com outros recursos extraordinários de idêntico objeto: a constitucionalidade, ou não, da mencionada lei estadual.

6. Pois bem, inicio por assentar que o art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89 foi alterado pelo inciso III do art. 1º da Lei Estadual nº 13.337/2009. Alteração que se deu para reinstaurar ou trazer de volta a alíquota única, em substituição às alíquotas progressivas do ITCMD no Rio Grande do Sul. É esta a redação atual do dispositivo:

“Art. 18. Na transmissão 'causa mortis', a alíquota do imposto é 4% (quatro por cento).”

7. Sucede que o art. 2º da Lei Estadual nº 13.337/2009 conferiu eficácia retroativa à alíquota única, *in verbis*:



**RE 562.045 / RS**

“Art. 2º - Fica estendida aos fatos geradores do Imposto sobre a Transmissão, 'Causa Mortis' e Doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCD -, ocorridos até a entrada em vigor desta Lei, a aplicação das alíquotas:

I - 4% (quatro por cento), sempre que a alíquota aplicável, em razão do disposto na legislação vigente até a entrada em vigor desta Lei, nos termos do art. 18 da Lei nº 8.821/1989, for superior a 4% (quatro por cento);

[...]

§ 1º - O disposto neste artigo fica condicionado a que:

a) o contribuinte solicite o benefício apresentando requerimento à repartição fazendária onde foi processada a avaliação;

b) o contribuinte efetue o recolhimento do total do imposto devido até 30 de junho de 2010.

§ 2º - O disposto neste artigo não autoriza a restituição ou a compensação de importâncias pagas até a data de início de vigência desta Lei.”

8. Da leitura desse texto normativo, assento a integridade do objeto deste recurso extraordinário, o que faço na linha da manifestação do relator no RE 551.401. Isso porque as sucessivas redações do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/89, anteriores à Lei Estadual 13.337/2009, continham alíquotas iguais ou menores do que 4% (quatro por cento). Alíquotas, estas, que eram progressivamente estabelecidas em função da base de cálculo. São situações que não se encontram no âmbito de eficácia do inciso I do art. 2º da Lei Estadual nº 13.337. Acresça-se que a nova lei vedou qualquer restituição ou compensação, além de haver estabelecido duas condições para a aplicação do benefício retroativo: requerimento do contribuinte e recolhimento da totalidade do tributo até 30 de junho de 2010 (é o que se lê nos parágrafos do referido art. 2º). Donde se concluir pela subsistência do interesse jurídico na causa, sobretudo diante do reconhecimento de sua repercussão geral.

9. Vistas as coisas por esse prisma, prossigo para lembrar que a

**RE 562.045 / RS**

compatibilidade entre impostos reais e alíquotas progressivas foi reconhecida por este Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 423.768, da relatoria do Min. Marco Aurélio. Trata-se do precedente em que se examinou a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), introduzida pela Emenda Constitucional nº 29. Naquela oportunidade, afirmei em voto-vista que:

“[...] é no âmbito de tal sistema constitucional-tributário que avulta o princípio da igualdade como fórmula ou critério da mais justa participação dos contribuintes no aporte dos recursos financeiros de que o Estado precisa para se manter enquanto máquina administrativa e para combater as mais temerárias assimetrias sociais e regionais, em demanda do desenvolvimento equilibrado do País e do bem-estar da nossa população (parágrafo único do art. 23 da CF). Sem descurar jamais dos outros objetivos fundamentais que a Lei Maior expressamente lista em seu art. 3º.

15. É essa ideia primaz de efetiva igualdade no suportar a carga tributária do Brasil que deve orientar o poder impositivo-fiscal do Estado. Ideia elementar de que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui. Logo, os tributos, por definição, devem ter caráter pessoal. Caráter pessoal apenas mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que eles já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto de negócio (como o IPI e o ICMS). Neste sentido é que foi redigido o § 1º do art. 145 da Constituição, *verbis*:

' § 1º. Sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e serão **graduados segundo a capacidade econômica** do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e

**RE 562.045 / RS**

nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.'

16. Ora, o que reluz desse expletivo ou didático preceito? A igualdade como critério de justiça tributária, a se concretizar por meio da graduação dos impostos e de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se, então, de particularizada manifestação da igualdade no ramo jurídico em causa (o tributário).

17. Desse preciso contexto normativo é que se parte para o afunilamento de uma fundamental distinção: a diferenciação hermenêutica entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Conceitos próximos, porém diferentes, na medida em que a capacidade econômica é de caráter puramente matemático, porquanto englobante do somatório absoluto do patrimônio e dos rendimentos de uma dada pessoa de direito privado. A seu turno, a capacidade contributiva é somente a parcela de riqueza passível de tributação; isto é, a parte do patrimônio e da renda que supera o razoavelmente necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais, ficando essa parte sobejante disponível para o poder impositivo-fiscal do Estado. Vale dizer, a capacidade contributiva das pessoas traduz-se na parcela da sua riqueza pessoal-tributável. Em última análise, significa a **capacidade econômica de contribuir tributariamente**.

18. Claro que uma segunda diferenciação ainda caberia neste voto, sabido que a própria capacidade econômica não se confunde com capacidade financeira, entendida esta como a efetiva aptidão do indivíduo para satisfazer de imediato seus compromissos financeiros. É o que se tem chamado de liquidez; mas é tema sem maior serventia para o equacionamento desta causa, e por isso nele não me deterei.

19. De toda sorte, o que interessa reter como vetor interpretativo é a noção de que é pela consideração da capacidade contributiva de um dado sujeito passivo que o Estado faz a identificação do 'signo presuntivo da riqueza'

**RE 562.045 / RS**

(Alfredo Augusto Becker) passível de apropriação por ele, tributariamente. Donde Geraldo Ataliba averbar:

'É que ele [o IPTU], na concepção universal e no sistema brasileiro, é um imposto da categoria dos reais. O que a nosso ver ocorre, no contexto da nossa Constituição, é que devendo o legislador dar-lhe tratamento técnico geral de imposto real, não está impedido (pelo contrário!) de modulá-lo levando em consideração certas peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados sócio-econômicos fornecidos pela realidade urbana, tais como: estagnação ou decadência de bairros ou áreas, proximidade de favelas, conexão com cancos urbanos, inserção em zona problemática do ponto de vista social, etc.

Tudo isso são fatores coletivamente pessoais, que podem e devem ser considerados pelo legislador para imprimir alguma dose de extrafiscalidade ao IPTU, sem desfigurá-lo como imposto real'. (IPTU: progressividade. Revista de Direito Tributário, São Paulo, ano 15, nº 56, pág. 83, abr./jun. 1991)

20. 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

**RE 562.045 / RS**

aos detentores daquela capacidade contributiva de maior compleição.

21. Em palavras diferentes, mas com o mesmo sentido, estamos a lidar com imposição fiscal vetorialmente proporcional aos signos presuntivos de uma personalizada capacidade contributiva, porque somente assim é que se tem isonomia entre os contribuintes. Isonomia que é o próprio norte da ação do sujeito tributante, mesmo quando se trate de impostos reais. Isonomia também na atividade estatal de bem aquilatar a 'capacidade econômica do contribuinte' (trecho do § 1º do art. 145 da CF), atento ele ao visível elo entre função social da propriedade, justiça social-tributária e tratamento igualitário aos contribuintes que se achem em igualdade de situação.

22. É desse mais abrangente visual do nosso regime constitucional dos tributos que importa saber, alusivamente ao IPTU: quando, mediante ação de tributar, o Estado intenta concretizar a função social da propriedade, também promove o ideal da justiça dita social? Respondo que sim, atinentemente à propriedade imobiliária, pois somente ela é que é atingida pelo IPTU. 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. Logo, capacidade contributiva que se desata, por presunção constitucional, da propriedade imobiliária urbana de maior

**RE 562.045 / RS**

valor. Assim é que se imbricam, em congruente unidade, a função social da propriedade, a justiça social e a isonomia. Verdadeiro enlace do pessoal e do real. O real a condicionar a compreensão do pessoal e vice-versa.

23. Certo que a alíquota progressiva pode resvalar para o desvario do confisco, mas, aí, o caso será de aferição do caráter razoável e proporcional da lei. Controle judicial sobre a atividade legislativo-tributária, então, para que esta nem descambe para a zona da gula arrecadatória nem desequipare contribuintes em situação factual de igualdade.

24. Neste mesmo fluxo de idéias, sintam-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 tributante e o tributado), insista-se, e não entre sujeito tributante 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

**RE 562.045 / RS**

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.”

10. Anoto que esse entendimento foi recentemente reafirmado no julgamento do RE 586.693, também da relatoria do Min. Marco Aurélio, em decisão dotada de repercussão geral.

11. Nesse ritmo argumentativo, já se vê que os fundamentos do meu voto no RE 423.768 se ajustam à causa em debate, na medida em que não há incompatibilidade entre alíquotas progressivas e impostos reais. Aqui, o que existe é remoção de percalço: a progressividade de alíquotas não tem como descambar para o confisco, pois, no caso do ITCMD, há o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal. Controle que é previsto no inciso IV do § 1º do art. 155 da nossa Lei Maior.

12. Já me encaminhando para a conclusão deste voto, esclareço u’á última questão que me pareceu pertinente. A Súmula 668 deste Supremo Tribunal assenta que *“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”*. Ora, ao conjugar esse entendimento sumulado com as recentes decisões nos REs 423.768 e 586.693, concluo que a jurisprudência deu pela necessidade da edição da EC nº 29 para que o IPTU pudesse ter alíquotas progressivas fora do alcance extrafiscal do inciso II do § 4º do art. 182 da Lei das Leis. Isto na acepção de que a redação originária do § 1º do art. 156 da Constituição se referia à progressividade tão-somente como instrumento para *“assegurar o cumprimento da função social da propriedade”*. Esse, aliás, foi um dos fundamentos da decisão no RE 153.771, tendo sido designado redator para o acórdão o Min. Moreira Alves. Acórdão que ficou assim ementado (grifos à nossa conta):

“EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema

RE 562.045 / RS

tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

- Sob o império da atual Constituição, **não é admitida a progressividade fiscal do IPTU**, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, **porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte**, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.”

13. Daqui se seguem os dois fundamentos daquela decisão: 1) por ser um imposto real, o IPTU não admitiria progressividade de alíquotas com base na norma geral do § 1º do art. 145 da Magna Lei; e 2) a progressividade do IPTU, de caráter extrafiscal, decorria da conjugação do § 1º do art. 156 com o inciso II do § 4º do art. 182 da Constituição. Dispositivos, estes, que previam para o IPTU alíquotas progressivas exclusivamente como instrumento da política de desenvolvimento urbano. É dizer: no caso do IPTU, a própria Constituição originária impunha uma condição: a progressividade de alíquotas só poderia ocorrer como ferramenta de garantia de cumprimento da função social da propriedade urbana. Condição, esta, que não ficaria afastada mesmo que fosse admitida a progressividade fiscal de impostos reais.

14. Acontece – este é o ponto – que esta Casa de Justiça modificou



**RE 562.045 / RS**

sua jurisprudência para afastar a tese que serviu de primeiro fundamento daquele precedente. Passou a admitir a progressividade meramente fiscal de impostos reais. Donde se concluir que, sempre que possível, esses impostos devem ser progressivos na medida da capacidade contributiva, conforme o § 1º do art. 145 da Constituição. Todavia, no caso do IPTU, foi preciso que a EC nº 29 removesse o outro óbice à progressividade fiscal. Isso porque, segundo demonstramos, era a própria redação originária da Lei Maior que restringia a progressividade das alíquotas ao âmbito meramente extrafiscal. Noutras palavras: ainda que se passasse a admitir a progressividade fiscal de impostos reais (tese finalmente acolhida por este Supremo Tribunal), a emenda à Constituição seria necessária para afirmar que o IPTU, além de ser progressivo como instrumento de garantia da função social da propriedade urbana, também poderia ser progressivo *“em razão do valor do imóvel”* (inciso I do § 1º do art. 156, incluído pela EC nº 29/2000).

15. Em suma, tratando-se de ITCMD, bem mais razão é de se ajuizar que a nossa Magna Lei não contém condição semelhante à que havia em relação à progressividade do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Daí que a norma geral do § 1º do art. 145 passa a incidir pelo modo mais desembaraçado para, naturalmente, admitir a progressividade das alíquotas *“segundo a capacidade econômica do contribuinte”*. Vale dizer, aqui (no âmbito do ITCMD) não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.

16. Por esses motivos, peço vênias ao eminente relator para aderir à divergência. Pelo que estou conhecendo do recurso para lhe dar provimento.

É como voto.

\* \* \* \* \*

04/08/2011

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Apenas surge um elemento complicador. É que, em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano, a Carta Federal, na redação primitiva, previu a progressividade disciplinada em lei municipal. Assentamos que a regra, para se tornar operativa, dependeria de regulamentação. Veio à balha, quanto a esse tributo – IPTU, a Emenda Constitucional nº 29.

No tocante ao imposto de transmissão *mortis causa*, que é da competência do Estado, nem mesmo a Constituição, na redação primitiva, previu a progressividade.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO -** Perfeito.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não temos, até hoje, a regulamentação do tributo sobre as grandes fortunas. E essa progressividade acaba por alcançar, considerando-se o valor dos bens transmitidos, a disciplina por via transversa, indireta, desse tributo.

Tenho dúvidas. Já sinalizei a visão linear do instituto da capacidade contributiva do cidadão, isso no julgamento em que nós discutimos não imposto de transmissão **mortis causa**, mas **inter vivos**, no processo em que foi relator o ministro Carlos Velloso. Mas, quanto ao imposto de transmissão **mortis causa**, tenho seríssimas dúvidas se é possível estabelecer-se a progressividade quanto às alíquotas – já que a base de incidência sofre modificação conforme o valor do bem transmitido – sem disciplina específica que venha a reger a matéria em todo o território nacional, como ocorreu quanto ao Imposto Predial e Territorial Urbano. A matéria em questão é muito séria.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR)** - Eu trago um longo voto em que analiso os precedentes do Supremo Tribunal Federal, que sempre foram no sentido de que a

**RE 562045 / RS**

progressividade só se aplica aos impostos de natureza pessoal e não real, mas a progressividade, em matéria de impostos de natureza real, só pode ocorrer quando expressamente prevista na Constituição.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E a Constituição previu quanto ao IPTU.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR)** - Exatamente o que ocorreu. O que Vossa Excelência está dizendo, e estou dizendo também esse argumento, que Vossa Excelência tão bem está levantando, é que essa fiscalidade do imposto, num Estado federal, em regra, só pode partir de uma determinação, de uma disposição ou da Constituição ou de uma lei de natureza nacional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Como tivemos com a Emenda Constitucional nº 29, quanto ao IPTU. É interessante a matéria.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR)** - Sob pena de haver distorções no pacto federativo. Com relação a esta questão da eventual distorção da aplicação dessa progressividade, no caso concreto, peço vênias apenas para ler um pequeno trecho do meu voto dizendo o seguinte:

*"Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.*

*Basta verificar que, por vezes, uma pessoa abastada herda algo de pequeno valor, ao passo que alguém de posses modestas é aquinhoado com bens de considerável expressão econômica. Há casos, por demais conhecidos, em que as dívidas do herdeiro superam, em*

**RE 562045 / RS**

*muito, o próprio valor dos bens herdados. Não são raras, aliás, as situações em que os processos de inventário ficam paralisados durante longo tempo porque os herdeiros não têm condições de saldar os impostos que incidem sobre a herança, vendo-se, muitas vezes, obrigados a desfazer-se de algum bem ou direito para cumprir suas obrigações relativamente ao Fisco.*

*O mesmo ocorre no tocante à doação, em que a obrigação tributária pode recair tanto sobre o doador, quanto sobre o donatário. Na primeira hipótese, o doador sofre uma dupla diminuição em seu patrimônio, seja pela perda de um valor que o integrava, seja pelo próprio recolhimento do tributo. Quanto à segunda, cumpre lembrar que a maioria das doações são realizadas com o intuito de socorrer ou reforçar as finanças de pessoas cujas economias se encontram em situação precária."*

Trago um longuíssimo voto tecendo considerações não só jurisprudenciais, calcadas nos precedentes da Casa, também doutrinárias, e mesmo de caráter fático, mostrando a dificuldade de se estabelecer a progressividade do imposto sobre heranças e doações.

Então, apenas gostaria de fazer essas sucintas reflexões que trago à colação, neste momento, sem ler o longo voto que proferi na ocasião.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Senhor Presidente, estou, com todas as vênias, aderindo à divergência e, portanto, posicionando-me contra o eminente Relator, Ministro Lewandowski. Ou seja, conheço do recurso para lhe dar provimento, mas, no fundo, estou interpretando diretamente o § 1º do artigo 145 da Constituição por entender que a expressão ali grafada "caráter pessoal" não é usada para classificar tributos em pessoais ou reais .

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Ministro, se o preceito fosse suficiente, não haveria a previsão expressa da progressividade quanto ao IPTU. Mais do que isso: não teríamos assentado a necessidade de disciplina maior, como veio a ocorrer mediante a Emenda Constitucional nº 29.

04/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

## CONFIRMAÇÃO DE VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR) - Senhor Presidente, apenas mais um brevíssimo argumento: em meu voto, acompanhando, inclusive, o raciocínio agora explicitado pelo Ministro Marco Aurélio, eu digo que toda vez que a Constituição quis emprestar a progressividade ou imprimir a progressividade aos impostos reais, ela o fez explicitamente. Trago vários exemplos já trazidos pelo Ministro Marco Aurélio: no caso do IPTU, aliás, o imposto é progressivo não apenas com relação ao valor, mas também o artigo 182, § 4º, II diz que se admite a progressividade no tempo como um instrumento de política urbanística. O artigo 153, § 4º, I, também admite a progressividade quanto ao Imposto Territorial Rural - o ITR, "*de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*".

Se nós rompermos com esse entendimento, que é, *data venia*, tradicional aqui na Corte, não haveria - e disse isso no meu voto - nenhum óbice para que nós também emprestássemos ou admitíssemos a progressividade ao ISS, ICMS ou IOF, desde que se partisse da mesma premissa, qual seja, a de que, quanto mais elevada a expressão monetária da base imponible, tanto maior a capacidade econômica do sujeito passivo - raciocínio, dizia eu, então, no meu voto, que, não se afigura juridicamente consistente.

Com essas palavras, mas louvando o brilhante voto, como sempre, do ilustre Ministro Ayres Britto, eu mantenho o meu primeiro ponto de vista em que neguei provimento aos recursos, que eram vários.

04/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

**VOTO**

A Senhora Ministra Ellen Gracie - Presidente, eu peço vênia ao Ministro Lewandowski para também aderir à corrente divergente. Faço-o, tendo como norte, Ministro Carlos Britto, aquela distinção clássica entre impostos reais e pessoais que aprendemos com Geraldo Ataliba: os impostos são reais ou são pessoais na medida em que eles tomem em consideração a situação individual do contribuinte.

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 acertamento 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.

Eu, como Vossa Excelência também concordo quando diz que o artigo 145 incentiva a verificação, em cada caso, desta condição pessoal do contribuinte.

O imposto de transmissão *causa mortis* tem diferenças -

**RE 562.045 / RS**

segundo penso, Ministro Marco Aurélio - em relação ao outro imposto de transmissão, *inter vivos*, na medida em que, neste imposto de que estamos tratando, se considera sempre uma transmissão a título gratuito. Há necessariamente um engrandecimento do patrimônio do recipiente - ou da doação ou da herança -, enquanto que no imposto o *inter vivos* geralmente há onerosidade, ou seja, adquire-se o bem imóvel, mas, em contrapartida, adquire-se também a obrigação do pagamento de um financiamento, por exemplo.

Eu não vejo identificação entre os dois casos e, por isso, acompanho a linha da divergência, com vênias do Relator, para considerar adequada aquela progressividade que foi estabelecida pelo Estado do Rio Grande do Sul, muito embora, hoje, ela já tenha sido revertida numa alíquota única.

04/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

## VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Volta à consideração desta Corte a questão da possibilidade de progressividade dos impostos em face do seu caráter pessoal ou real, agora, especificamente quanto ao imposto sobre transmissão “*causa mortis*”.

2. Vale retomar, no ponto, a lição de dois grandes tributaristas a respeito da matéria.

Geraldo Ataliba, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, RT, p. 125, ensinava:

*“São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência... São impostos pessoais, pelo contrário, 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, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer este sem considerar aquele.” (ATALIBA, Geraldo.)*

Dino Jarach – italiano que se radicou na Argentina –, por



**RE 562.045 / RS**

sua vez, em sua obra *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 195, dizia:

*“Se llaman impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales del ‘contribuyente’. (...) Se llaman impuestos reales, al contrario, los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente.”*

Como se vê, a distinção está relacionada à consideração ou não das condições pessoais do contribuinte que possam influenciar na capacidade para pagamento do tributo.

3. Outra classificação, menos usual, mas que pode contribuir muito para a compreensão da matéria é a proposta por José Juan Ferreiro Lapatza, em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. I. Madrid. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 198/200, entre impostos objetivos e subjetivos.

Essa classificação considera que um imposto tradicionalmente classificado como pessoal, tal qual o imposto de renda, pode ser tratado de modo subjetivo ou objetivo. Também um imposto tipicamente real pode ser subjetivado.

Assim é que o legislador pode fazer com que, no imposto de renda, se considere efetivamente as condições subjetivas do contribuinte, levando em conta a universalidade dos seus rendimentos e admitindo a dedução de despesas com dependentes, com saúde, com contribuição previdenciária, circunstâncias que dizem da situação específica de cada contribuinte em particular. Mas também pode dar-lhe tratamento de cunho objetivo, como ocorre com o imposto de renda exclusivo na fonte sobre rendimentos financeiros, em que nenhuma circunstância pessoal do contribuinte é levada em conta, aplicando-se

**RE 562.045 / RS**

alíquota única, sem nenhum ajuste posterior.

Se a legislação do IPTU, de outro lado, determinar minoração do imposto quando se tratar de imóvel residencial ocupado por família numerosa, ou por aposentado que viva exclusivamente dos seus proventos ou acometido de doença grave, estará subjetivando o imposto real.

Veja-se a lição do autor espanhol:

*“Naturalmente, si un impuesto de producto refiere la renta o producto a la fuente, al objeto de donde procede, el impuesto se puede establecer sin tener en cuenta para nada la persona que percibe esa renta. El impuesto puede ser totalmente objetivo. Pero también un impuesto real o de producto se puede establecer de tal forma que sean tenidas en cuenta las circunstancias y características del sujeto perceptor. El impuesto puede subjetivizar-se. Así, un impuesto que grave los rendimientos (sueldos, saláridos, honoráridos profesionales, etc.) del trabajo puede tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente autorizando, por ejemplo, ciertas deducciones en la cuota a los titulares de familia numerosa. Sin embargo, la subjetivación de los impuestos reales puede ofrecer dificultades y acarrear ciertas injusticias, ya que tales impuestos no pueden tener en cuenta la total capacidad económica de una persona y si sólo rentas parciales. [...] es obvio que los impuestos personales pueden subjetivarse más adecuadamente que los reales; pueden, en definitiva, acercarse mucho mejor a la efectiva capacidad del sujeto pasivo. La adaptación del sistema tributario a este principio dependerá así en gran medida del desarrollo, estructura y efectividad de los impuestos personales.” (LAPATZA, José Juan Ferreiro.)*

4. Tais classificações assumem relevância porque se entende que os impostos ditos pessoais e subjetivos consideram com maior precisão a verdadeira capacidade do contribuinte de fazer frente ao ônus tributário.

**RE 562.045 / RS**

Isso porque passam da consideração de uma capacidade contributiva simplesmente presumida pela dimensão econômica do fato gerador para a consideração da capacidade contributiva real, aferida a partir de outros aspectos, pessoais e concretos, que dizem respeito à pessoa do contribuinte e às suas atividades.

5. O art. 145, § 1º, da CF faculta à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte como meio de dar caráter pessoal (entenda-se, também, subjetivo) aos impostos e de graduá-los segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

Pretende, com isso, que o legislador tenha condições de verificar, sempre que possível, a capacidade econômica de cada contribuinte que implique efetiva capacidade contributiva e, com isso, tributar mais pesadamente quem mais tem condições de absorver a carga tributária.

6. O ITCMD permite mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte.

Isso porque não se trata de um tributo que incida sobre a propriedade de um bem, por exemplo, de característica estática e dissociada da situação do contribuinte ou que tome qualquer outra realidade econômica de modo isolado.

O imposto sobre a transmissão causa “mortis” é devido pelo “beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido” por ocasião do direto e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica.

Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título

**RE 562.045 / RS**

gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido.

7. Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 656 (*“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”*), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida.

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas.

Já na aquisição a título gratuito, há sempre efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida.

O ITCMD, portanto, distingue-se do ITBI. Não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação entre impostos reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria.

**RE 562.045 / RS**

8. Note-se, também, que o ITCMD em questão contém algumas cláusulas de subjetivação, ao assegurar isenção quando “o recebedor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão”.

Ricardo Lobo Torres, no seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, ed. Renovar, Vol. IV, 2007, p. 228, cuidando da matéria, destaca que o “princípio da personalização”, expresso pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão, presente em diversas legislações estrangeiras, fez com que imposto causa mortis tenha se transformado em um tributo pessoal, quando antes era real.

9. Por revelar efetiva e atual capacidade contributiva inerente ao acréscimo patrimonial, o imposto sobre transmissão “causa mortis”, também conhecido como imposto sobre heranças ou sobre a sucessão, é um imposto que bem se vocaciona à tributação progressiva.

Na Espanha, por exemplo, quando as Comunidades Autônomas não dispõem em sentido diverso, as alíquotas progressivas vão de 7,5% para as bases menores, até 34% para as maiores. Veja-se, no ponto, as informações constantes da obra de Juan Martín Queralt em co-autoria com Serrano, López e Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18<sup>a</sup> ed., Madrid: Tecnos, 2007, p. 709:

*“... debe calcularse la cuota íntegra, resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa del impuesto, que consiste en una escalada progresiva por tramos.*

*Como hemos visto antes, la tarifa puede ser establecida por las CCAA. Si no lo hacen, se aplicará la tarifa aprobada por el Estado, que oscila entre el 7,65 por 100 para la parte de base liquidable inferior a 7.993,46 euros, y el 34 por 100 para la parte de base imponible que*

**RE 562.045 / RS**

*exceda de 797.555,08 euros.*

*En tercer lugar, la cuota tributaria que se determina aplicando la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que varía en función del parentesco entre el causante o donante y el sujeto pasivo y del patrimonio preexistente de éste. Cuanto más lejano es el parentesco y mayor el patrimonio preexistente mayor será también el coeficiente multiplicador. Em la actualidad tales coeficientes oscilan entre 1 y 2,4.”*

Ricardo Lobo Torres, na já referida obra, p. 226/228, chega a criticar a limitação das alíquotas do ITCMS em 8%, considerando que seria mesmo adequada uma progressividade mais ampla, referindo também o exemplo estrangeiro:

*“... o Senado Federal, que no regime da CF 67/69 estabelecera limite muito baixo (4%), depois de publicada a CF 88 majorou o teto para 8% (Resolução nº 9/92). Afastou-se, assim, da idéia de justiça fiscal que tem predominado nos países mais cultos, concretizada pela incidência progressiva das transmissões gratuitas, aconselhável em face do flagrante incremento da capacidade contributiva dos beneficiários.*

*Na Alemanha, por exemplo, o imposto incide, no mínimo, pela alíquota de 3% e, no máximo, pela de 70%, conforme o valor do bem transmitido e a distância entre o herdeiro e o de cujus na linha da sucessão; de notar que a progressividade do imposto de transmissão causa mortis e doação, fruto de política da social-democracia que governou aquele país até os anos 70, não foi minimizada depois da conquista do poder pelos liberais, ao contrário do que ocorreu com a cobrança progressiva do imposto de renda.*

*[...]*

*Na Espanha, na Itália e em quase todos os países da União Européia o tributo é cobrado de forma semelhante, prevalecendo a dupla progressividade. Os Estados Unidos também não constituem exceção à política da progressividade.”*

A base tributável do ITCMD, portanto, está longe de ser

**RE 562.045 / RS**

daquelas avessas à progressividade. Antes, a aconselha como instrumento de justiça fiscal.

10. É verdade que a Lei 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul já não estabelece mais a progressividade do ITCMD, que, na redação original dimensionava o aspecto quantitativo, na transmissão “causa mortis”, da isenção às alíquotas de 1%, 2%, 3%, 4%, 5%, 6%, 7% e 8%, conforme a dimensão da base de cálculo. Atualmente, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei 13.337/2009, o art. 18 estabelece alíquota única de 4%.

De qualquer modo, por não considerar o imposto sobre transmissão “causa mortis” como um típico imposto de caráter real, mas, diferentemente, considerá-lo um imposto que revela efetiva capacidade contributiva de quem percebe a transferência patrimonial, considerando que se dá em caráter gratuito, tenho que não ofendia a Constituição o estabelecimento de alíquotas progressivas para a espécie.

11. Por todo o exposto, também peço venia ao relator Ministro Ricardo Lewandowski para, na esteira dos votos divergentes, **dar provimento** ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) : ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON

ADV.(A/S) : ANTONIO JOSÉ DIDONET

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), desprovendo o recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 12.06.2008.

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), desprovendo o recurso, e os votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, provendo-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.09.2008.

**Decisão:** Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, dando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Ellen Gracie, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Ausentes, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Sub-Procuradora-Geral da República, Dra. Sandra Cureau.

p/ Luiz Tomimatsu  
Secretário



## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

## VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O recurso extraordinário versa sobre a compatibilidade do artigo 18 da Lei nº 8.821/89, do Estado do Rio Grande do Sul, com a Carta da República. A norma jurídica em questão instituiu a progressividade das alíquotas relativas ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, previsão que foi glosada pelo Tribunal de Justiça local por ofensa ao artigo 145, § 1º, da Lei Maior. Com efeito, no acórdão recorrido, ficou assentado que a regra geral a ser observada é a impossibilidade de instituir a progressividade nos tributos de natureza real, conforme redação do mencionado artigo da Carta, ressalvadas exceções específicas constantes no próprio texto constitucional, caso dos Impostos sobre a Propriedade Territorial Urbana e sobre a Propriedade Territorial Rural. No julgamento da matéria pela 8ª Câmara Cível do Tribunal, houve alusão ao Verbete nº 656 da Súmula do Supremo.

Na sessão de 12 de junho de 2008, o ministro Ricardo Lewandowski, relator, seguindo a jurisprudência do Tribunal revelada no exame do Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, redator do acórdão ministro Moreira Alves, votou no sentido do desprovimento do extraordinário. Resumidamente, consignou que o constituinte originário teria limitado a aplicação da técnica da progressividade aos tributos de natureza pessoal, presente a regra do artigo 145, § 1º, da Carta Federal. Ressaltou que a óptica foi reiterada na apreciação do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, ocasião em que o Supremo declarou a inconstitucionalidade da progressividade no Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Destacou a inviabilidade de aferir a capacidade contributiva com base exclusivamente no conjunto de bens transferidos a título de herança, legado ou doação.

Desse entendimento divergiu o ministro Eros Grau, em voto-vista proferido na sessão de 17 de setembro de 2008. Afirmou, em síntese, ser possível a avaliação da capacidade contributiva nos impostos ditos reais,

**RE 562045 / RS**

inclusive no modelo de incidência do mencionado imposto estadual. Concluiu pelo provimento do extraordinário. A essa óptica aderiram os ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa.

O julgamento foi novamente interrompido em razão de pedido de vista formalizado pelo ministro Ayres Britto, que, na sessão de 4 de agosto de 2011, também deu provimento ao recurso. Na oportunidade, pedi vista do processo, para melhor análise da tese nele veiculada. Feita essa breve digressão, passo a enfrentar a matéria.

O imposto em discussão tem como hipótese de incidência a transmissão de bens decorrente do falecimento, efeito previsto no artigo 1.784 do Código Civil. Cuida-se de tributo com natureza eminentemente fiscal e real. Em outras palavras: possui finalidade meramente arrecadatória e, quanto à base de cálculo, recai apenas em certos bens, objetivamente apreciáveis, sem sopesar a situação pessoal do sujeito passivo da obrigação. Daí a alegação – alicerçada na jurisprudência do Supremo a respeito da expressão “sempre que possível”, presente no artigo 145, § 1º, da Carta Federal – de inviabilidade de gradação de alíquotas do imposto real, porquanto somente se poderia examinar a capacidade contributiva individual nos impostos que pressupõem considerações pessoais.

Consoante tenho salientado, não vejo incompatibilidade entre o referido dispositivo e a aplicação da técnica da progressividade aos impostos reais, com vistas à realização da justiça tributária. Em todos os precedentes do Tribunal sobre o tema, manifestei-me em tal sentido. Aliás, a própria classificação dos tributos em reais e pessoais vem merecendo críticas doutrinárias. Transcrevo passagem de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono (*Curso de direito tributário brasileiro*, 2004, p. 82).

**RE 562045 / RS**

O caráter real ou pessoal do tributo não é impeditivo à progressão de alíquotas, mas isso não significa afirmar que todo tributo esteja sujeito à mencionada técnica. A questão precisa ser analisada sob o ângulo da capacidade contributiva, fundamento último da tributação. Segundo o citado princípio, devem contribuir para a manutenção do Estado aqueles cidadãos que puderem fazê-lo, na medida dessa capacidade, sem prejuízo da própria sobrevivência. É dizer: reclama-se a observância da disposição econômica de cada indivíduo, considerado aquilo de que necessita para existir. Vejam a lição de Misabel Abreu Machado Derzi, lançada nas notas de atualização do clássico de Aliomar Baleeiro:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoas do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2009, pp. 690-693).

Ora, como fiz ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, da relatoria do ministro Carlos Velloso, aquele que compra um bem de vinte mil reais não pode receber tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão de reais. É patente: quem compra ou possui imóvel de valor exorbitante revela maior

**RE 562045 / RS**

capacidade contributiva, pode pagar mais tributo. Quem recebe esses mesmos bens em herança, doação ou legado, por fato alheio à vontade, talvez não apresente igual capacidade.

A progressividade das alíquotas do Imposto *Causa Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contraria, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu.

Observem não se mostrarem raros os casos em que os interessados são obrigados a requerer alvará ao Juízo para a venda antecipada de bens visando pagar o tributo devido. Também há quem viva dos frutos civis do espólio. Mais que isso, é de se imaginar que a progressão de alíquotas pode até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária. Vale lembrar que a herança vacante acaba por beneficiar, alfim, o próprio Poder Público – consoante o artigo 1.822 do Código Civil –, deixando abertas as portas para a expropriação patrimonial por vias transversas.

Cabe ter presente que a progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, considerado o valor dos imóveis, dos móveis, dos títulos de crédito, bem como dos direitos a ele relativo, alfim, do patrimônio inventariado termina por implementar, de forma diferida, é certo, o imposto sobre grandes fortunas – artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, até hoje na dependência de lei complementar. E o faz, com deslocamento da competência tributária ativa, vindo a cobrá-lo não a União, mas o Estado. A progressividade, conforme retratado nos

**RE 562045 / RS**

precedentes citados no esboço de proposta de verbete vinculante formalizado pelo relator, chega a suprir a legislação complementar prevista na Carta da República, deslocando, o que é mais grave, a competência tributária da União para os Estados-membros.

Por tais razões, sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo 146, § 1º, da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, consigno que afronta o princípio da capacidade contributiva admitir a progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão *causa mortis* sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Consoante os fundamentos anteriormente mencionados, acompanho a conclusão do relator e desprovejo o extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei nº 8.821/89 do Estado do Rio Grande do Sul.

06/02/2013

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL****VOTO**

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Senhor Presidente, a questão está em saber se o sistema de progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis é compatível ou não com a Constituição. Apesar da controvérsia interessante firmada sobre o tema, parece-me que essa progressividade não só não é incompatível como atende, de alguma forma, o princípio da capacidade contributiva que, como bem demonstraram os votos, especialmente do Ministro Ayres Britto e da Ministra Ellen Gracie, não é também incompatível com os chamados impostos reais. O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos.

De modo que vou pedir vênua ao Relator e ao Ministro Marco Aurélio para dar provimento.

06/02/2013

PLENÁRIO

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** – Senhor Presidente, essa questão já provocou, como amplamente demonstrado, uma série de discussões no Tribunal, desde aquele célebre precedente mencionado e amplamente utilizado no voto do eminente Relator Ministro Ricardo Lewandowski, precedente da Relatoria do Ministro Moreira Alves, a partir da discussão sobre a então possível progressividade do IPTU. Caso até muito interessante, porque, em reação àquela jurisprudência, o Congresso Nacional acabou por aprovar uma emenda constitucional lavrando então claramente a possibilidade de progressividade do IPTU, portanto, fazendo aquilo que os americanos chamam de correção da interpretação pela via legislativa, nesse caso, legislativa constitucional.

A despeito das razões muito claras e eruditas, lançadas naquele voto e agora desenvolvidas no voto cuidadoso do Ministro Ricardo Lewandowski, eu sempre tive dificuldade de extrair aquele resultado, em toda a sua dimensão, porque significava dizer que, nesses chamados impostos de caráter real, a não ser que haja um pronunciamento claro do texto constitucional, não pode haver qualquer progressividade. O que significa, tendo em vista, inclusive, a amplitude do catálogo referente aos tributos, que o silêncio eloquente do constituinte é suficiente para vedar qualquer progressividade. Isso me pareceu um tanto quanto exagerado, tendo em vista inclusive a complexidade, as situações todas que se colocam.

É claro que o tema relativo à capacidade contributiva tem relevo em toda a extensão. Não podemos esquecer, e acho que é uma outra questão que sempre sobressai, ou pelo menos está em parte das nossas pré-compreensões, que pode, aqui ou acolá, haver um tipo de abuso na própria formulação, uma vez que, como sabem, há até campanhas políticas, político-ideológicas em relação à questão do chamado imposto

**RE 562045 / RS**

sobre herança. Mas aí, claro, haveria não só o argumento da capacidade contributiva, como também da não confiscatoriedade, portanto, a ideia da proporcionalidade. Logo, haveria também remédios para esse tipo de situação.

De modo que, fazendo essas brevíssimas considerações e tendo em vista aquilo que também restou assentado no voto do Ministro Eros Grau, o primeiro a divergir, fazendo o pedido de vênias ao Ministro Lewandowski e agora ao Ministro Marco Aurélio, eu também me encaminho no sentido do provimento do recurso.

É como voto, Presidente.



**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

REDATORA DO ACÓRDÃO : MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S) : ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON

ADV.(A/S) : ANTONIO JOSÉ DIDONET

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), desprovendo o recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 12.06.2008.

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), desprovendo o recurso, e os votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, provendo-o, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.09.2008.

**Decisão:** Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, dando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Ellen Gracie, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Ausentes, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2011.

**Decisão:** Colhidos o voto-vista do Ministro Marco Aurélio e os votos dos Ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello, o Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão a Ministra Cármen Lúcia. Não participaram da votação os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau e Menezes Direito, todos com voto em assentada anterior. Plenário, 06.02.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu  
Assessor-Chefe do Plenário