

Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI

HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS

Doutor e Mestre em Direito (UFPE e pela Universidade de Lisboa). Professor Titular de Direito Processual e Tributário (UNICAP). Juiz Federal.

ALBERT AUGUST WALTER VAN DRUNEN

Mestrando em Direito (UNICAP). Especialista em Direito Público (ESMAPE/ UNINASSAU). Auditor Fiscal no Município do Cabo de Santo Agostinho/PE.

Artigo recebido em: 31/03/2015 e aprovado em: 16/11/2015.

SUMÁRIO: 1 Introdução • 2 Classificação dos impostos • 3 Considerações sobre o ITBI • 4 Posições jurisprudenciais • 5 Conclusão • 6 Referências.

RESUMO: A tributação no Brasil se dá de forma concentrada no consumo. Isso ocorre de modo ainda mais exacerbado nos Municípios, gerando um grau elevado de regressividade ao sistema. A tributação municipal sobre o patrimônio poderia ser incrementada, em especial por meio do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, por este ser responsável por apenas 12%, em média, do total da tributação através de impostos nos Municípios. Isso precisa ser realizado com respeito ao princípio da capacidade contributiva, entretanto, há grande divergência jurisprudencial e doutrinária, seja quanto à aplicação desse princípio aos impostos reais, tais como o imposto objeto de estudo, seja quanto, caso se aplique, às formas de concretização. A discussão centra-se, portanto, na interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal, procedendo-se a uma análise descritiva e explicativa do material recolhido através de uma pesquisa bibliográfica com estudos de casos dos princípios aplicáveis, apresentando os conceitos dos impostos e a conformação do ITBI, bem como apresentação dos posicionamentos jurisprudenciais, analisando-se a interpretação conferida a este dispositivo e verificando formas de concretização do princípio da capacidade contributiva tanto no aspecto objetivo quanto no subjetivo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário • Princípio da capacidade contributiva • Progressividade fiscal do ITBI • Personalização do ITBI.

Accomplishment of the principle of distributive capacity in ITBI

SUMMARY: 1 Introduction · 2 Classification of taxes · 3 Considerations on the tax-deed - ITBI · 4 jurisprudential positions · 5 Conclusion · 6 References.

ABSTRACT: Taxation in Brazil is concentrated on consumption, this further exacerbated in the Municipal corporation, creating a high degree of regressivity into the system. There could be an increase in taxation on equity, in the Municipal corporation, in particular through the tax-deed - ITBI, as this is the tribute with lower taxation. This has to be done with respect for the ability-to-pay principle, however, there is great divergence on jurisprudence and doctrine concerning the application of this principle to the actual taxes, such as the tax-deed and, if applicable, its embodiments. The discussion focuses, therefore, on the interpretation of paragraph 1 of article 145 of the Federal Constitution, doing a descriptive and explanatory analysis of the researched material, based on literature review and case studies, presenting the concepts of taxes and the conformation of the tax-deed – ITBI, as well as presenting the jurisprudential positions which analyze the interpretation given to this device and check the means of implementation of the abilityto-pay principle, both on the objective and subjective aspect.

KEYWORDS: Tax law · Ability-to-pay Principle · Tax progressivity of ITBI · Customizing ITBI.

La aplicación del principio de capacidad de pago en ITBI .

CONTENIDO : 1 *Introducción* . 2 *Clasificación de los impuestos* . 3 *Consideraciones ITBI* . 4 *posiciones jurisprudenciales* . 5 *Conclusión* . 6 *Referencias*.

RESUMEN: La tributación brasileña es concentrada en lo consumo. Eso ocurre con más frecuencia en los municipios, generando un alto grado de regresividad en el sistema. El impuesto municipal sobre el patrimonio puede ser incrementado en particular por medio del impuesto sobre la tributación de bienes inmuebles - ITBI, por esto ser el tributo con una menor tributación. Esto debe hacerse con el respeto al principio de la capacidad de pago, sin embargo, hay una gran divergência doctrinaria y jurisprudencial, o con respecto a la aplicación de este principio a los impuestos reales, tales como el impuesto que es objeto de estudio, es como, en su caso, las formas de realización. El debate se centra, por lo tanto, sobre la interpretación del §1 del artículo 145 de la Constitución Federal, procediendo a un análisis descriptivo y explicativo del material a través de una investigación bibliográfica, con estudios de caso de los principios aplicables, presentando los conceptos de impuestos y la conformación de ITBI, así como la presentación de posiciones jurisprudenciales, analizando la interpretación dada a este dispositivo y contolar las formas de aplicación del principio de capacidad de pago, tanto en el aspecto objetivo como en el aspecto subjetivo.

PALABRAS CLAVE: Derecho Tributario • Principio de capacidad de pago • Progresividad fiscal de ITBI • Personalización ITBI.

1 Introdução

O Brasil se constitui num Estado Fiscal Social economicamente interventor e socialmente conformador (NABAIS, 2009, p. 194)¹. Dessa forma, o Estado busca atender às demandas sociais albergadas na Carta Magna através dos impostos, impondo uma carga tributária da ordem de 36,275% em proporção ao Produto Interno Bruto – PIB (OCDE, 2012). Entretanto, considerando as três bases econômicas tributáveis no Brasil, segundo determinação constitucional, o patrimônio, a renda e o consumo, 43% da tributação incide apenas sobre uma, o consumo (OCDE, 2012), demonstrando uma política de tributação altamente regressiva² e penalizando os mais pobres. Nesse sentido, Gassen e Silva afirmam:

O fato de a tributação sobre o consumo ser regressiva não é um problema em si mesmo. Isso é algo natural, inevitável e que ocorre em qualquer lugar do mundo. O verdadeiro problema, e que assola o Brasil, é concentrar tributação na matriz tributária do consumo em detrimento da renda e do patrimônio, o que faz com que, no cômputo geral, a tributação nacional seja, como um todo, regressiva. (2011, p. 193).

Analisando mais detidamente a tributação nos Municípios no exercício de 2013, em média, a tributação através do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN³ foi de 65%, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU foi de 23%, e do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI⁴ foi de 12%, demonstrando, em âmbito municipal, o caráter ainda mais exacerbado da tributação sobre o consumo (65%) em relação à tributação sobre o patrimônio (35%) (STN, 2013)⁵. Uma forma de se reduzir a tributação sobre o consumo, diminuindo a regressividade do sistema, sem ofensa ao disposto no art. 14, *caput* e parágrafos,

1 Esta classificação é aplicada, por Nabais, a Portugal, entretanto, pode ser também aplicada ao Brasil, devido à conjugação dos mesmos princípios, tais como o republicano, o democrático e a propriedade privada, bem como na busca por uma sociedade livre, justa e solidária.

2 Notadamente sobre medicamentos e alimentos (CONFAZ, 2014).

3 Não compreendido no art. 155, II, definido pela Lei Complementar nº 116/2003.

4 Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

5 Foram consultados os Demonstrativos da Receita Corrente Líquida constantes nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária - RREOs das 26 capitais do Brasil, tendo sido excluída a capital federal - Brasília - por possuir impostos de competência tanto estadual quanto municipal.

da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em âmbito municipal, seria o aumento da tributação por meio do ITBI, realizado com o incremento nas alíquotas para transações com imóveis de maior valor venal ou uma redução nos imóveis de menor valor venal, permitindo uma elevação da arrecadação, tudo parametrizado pela capacidade contributiva e de acordo com a Lei Orçamentária Anual – LOA. Entretanto, esse aumento na tributação deve visar o cumprimento do princípio da igualdade⁶, efetivado no âmbito tributário pelo princípio da capacidade contributiva. Segundo Carrazza (2004, p.79), esse princípio só pode ser efetivado com a aplicação da progressividade fiscal a todos os impostos, porém, não é tema pacífico na doutrina, nem tampouco, na jurisprudência. Portanto, a discussão será centrada, principalmente, na interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal, através da análise das possibilidades de concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI tanto no aspecto objetivo quanto no subjetivo.

Para isso, será feita uma análise descritiva e explicativa do material coletado, em que serão analisados os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da temática, com base em pesquisa bibliográfica e em estudos de casos.

Num primeiro momento, será apresentada uma classificação dos impostos, já que determinadas classificações são utilizadas para corroborar ou rejeitar as formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITBI. Serão ainda analisados os contornos do ITBI, mostrando as origens desse imposto no Brasil e, através da análise dos dados constantes nos RREO disponibilizados na Secretaria do Tesouro Nacional, será apresentado este imposto e a sua relação com a receita tributária própria das 26 capitais brasileiras, excluído o Distrito Federal por ter competências de Estado e de Município, bem como a participação do ITBI no total das receitas tributárias próprias das cinco maiores e das cinco menores capitais em termos de receita tributária própria. Num segundo momento, serão apresentados os posicionamentos jurisprudenciais a respeito do tema a fim de verificar quais os posicionamentos existentes acerca da temática específica. E, por fim, será apresentada a visão defendida.

2 Classificações dos impostos

Visando à correta determinação dos conceitos considerados na análise da temática, serão analisadas as principais classificações dos impostos.

6 Considera-se a igualdade nas três óticas trazidas por Nabais: igualdade perante a lei (igualdade formal), igualdade na lei (igualdade material) e a igualdade pela lei (NABAIS, 2009, p. 435-436).

Uma das classificações, trazida da ciência das finanças, é a de impostos diretos e indiretos. Os tributos, economicamente, são entendidos como uma das parcelas da renda nacional. Essas parcelas são transferidas do setor privado para o setor público e, depois, devolvidas sob a forma de bens e serviços. Nessa perspectiva, a tributação incidiria sobre a renda auferida ou sobre a renda despendida ou aplicada. Sobre a renda auferida incidem os impostos diretos, que não podem ser transferidos para terceiros; sobre a renda despendida ou aplicada, incidem os impostos indiretos, passíveis de serem transferidos para terceiros. Neste último caso, os tributos são agregados ao preço dos bens e serviços. São exemplos dos impostos diretos, o imposto de renda retido na fonte ou por regime de declaração e os impostos sobre o patrimônio, constituídos em renda potencial (GRAU, 1975, p. 9-13). Como exemplos dos indiretos, têm-se os impostos sobre o consumo, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o ISSQN⁷.

Outra classificação existente é a de impostos pessoais e reais. Considerando a hipótese de incidência tributária, têm-se os aspectos pessoal, temporal, espacial e material, além da base imponible e da alíquota. Interessam para esta classificação os aspectos pessoal e material. O aspecto pessoal indica o sujeito ativo e permite a determinação do sujeito passivo (ATALIBA, 2003, p. 58-113). Já o aspecto ou critério material é o que se refere a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, atribuindo um fazer, um dar ou simplesmente o ser, como, por exemplo, industrializar produtos, ser proprietário de imóvel, auferir rendas (CARVALHO, 2009, p. 288-289). Dessa forma, os impostos reais são aqueles em que o aspecto material não contém elementos do aspecto pessoal em seu substrato e, por sua vez, os impostos pessoais possuem substratos do aspecto pessoal no aspecto material, considerando certas qualidades dos possíveis sujeitos passivos (ATALIBA, 2003, p. 141-142). Exemplo de imposto pessoal seria o imposto de renda da pessoa física, pelo fato de que para a fixação do aspecto material *renda*, é necessário considerar os elementos do sujeito passivo, tais como despesas com educação e saúde, o fato de ter ou não dependentes, entre outros. Exemplo de imposto real seria o IPTU, por neste a fixação do aspecto material, qual seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel não considerar qualquer característica do sujeito passivo, em regra.

Outra classificação que merece destaque é a de impostos fixos, proporcionais,

7 Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

graduados e, entre estes, progressividade e regressividade. Os fixos são aqueles em que é aplicada uma quantia invariável em relação à base de cálculo. Já os proporcionais são caracterizados pela aplicação de uma alíquota fixa sobre a base de cálculo, constituindo-se em uma regra de três direta. Por sua vez, os graduados caracterizam-se pela variação da alíquota em função da base de cálculo (GRAU, 1975, p. 11-13). Nestes a alíquota é constituída em uma função crescente ou decrescente da base de cálculo, classificando-se, no primeiro caso, em progressividade fiscal, e, no segundo caso, em regressividade fiscal.

Dentre a classificação acima transcrita, é de se ressaltar que os impostos fixos são inconstitucionais perante o sistema tributário brasileiro por ofensa ao princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2004, p. 92).

Carraza (2004, p. 79) apresenta exemplificação quanto à importância da técnica da progressividade:

[...] Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontendivelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maior ônus econômico do que para quem ganha 100 dispor de 10.

[...] Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

A progressividade ainda pode ser direta, quando se impõe maior ônus tributário *para rendimentos maiores*, e indireta, quando se impõe maior ônus tributário *para bens e serviços de consumo das faixas de maior renda*. Da mesma forma, a regressividade também pode ser direta, quando se impõe menor ônus tributário *para rendimentos maiores*, e indireta, quando se impõe menor ônus tributário *para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda* (GRAU, 1975, p. 11-13).

Outra importante classificação é quanto à finalidade do imposto. Nabais apresenta que o imposto pode ser definido decompondo-o em três elementos, a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico ou finalista. Quanto ao elemento objetivo, o imposto seria uma obrigação pecuniária,

unilateral, definitiva e coativa. Quanto ao elemento subjetivo, seria uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva para colaborar com os serviços públicos. Quanto ao elemento teleológico, os impostos podem ter objetivos não apenas fiscais, mas também extrafiscais, se a função principal for qualquer outra, excluída a sancionatória (NABAIS, 2009, p. 224-226).

Em seguida, apresenta que atualmente a doutrina refere ao caráter instrumental do imposto “para justamente nele integrar os fins extrafiscais”. Quanto à extrafiscalidade dos impostos, afirma que houve uma evolução do conceito de imposto, havendo uma progressiva penetração no imposto de finalidades ou objetivos extrafiscais, passando, então, durante a evolução do estado fiscal, o conceito numa atuação exclusivamente fiscal, principalmente fiscal, paritariamente fiscal, secundariamente fiscal e até exclusivamente extrafiscal (NABAIS, 2009, p. 227). Ressalta, por fim que, conforme trazido por D. Birk, as normas de direito tributário possuem fins oneradores e conformadores. Dessa forma, quanto aos primeiros fins, devem ser testados com base no princípio da capacidade contributiva e, quanto aos segundos, “hão-de respeitar os requisitos constitucionalmente impostos às restrições e demais intervenções do legislador no domínio dos direitos, liberdades e garantias fundamentais” (NABAIS, 2009, p. 250).

A extrafiscalidade, diferentemente da fiscalidade, não tem como finalidade principal a obtenção de receitas, e sim a de intervir na economia ou na sociedade, podendo tanto agir criando impostos como reduzindo a tributação sobre determinadas atividades com o objetivo de influenciar os comportamentos econômicos ou sociais, podendo, com isso, incentivá-los, desincentivá-los ou neutralizá-los (NABAIS, 2009, p. 629).

É importante ressaltar o posicionamento de Buffon:

Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, através dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana. (2009, p. 226).

Importante também destacar que o entendimento de Buffon é proferido no sentido de que as hipóteses de extrafiscalidade não são esgotadas nas existentes nos artigos 153, §3º; 155, §2º; 156, inciso II do §1º; e 182, inciso II do §4º, todos da Constituição Federal, pois: “[...] toda imposição fiscal implica um certo grau de

intervenção do Estado no campo econômico e social, razão pela qual, até os impostos que visam precipuamente arrecadar estão imbuídos de uma conotação extrafiscal, mesmo que tênue” (2009, p. 221).

Por fim, outro tema que merece apresentação é a parafiscalidade. Conforme ensina Ataliba, primeiro há que se estabelecer que não necessariamente quem possui competência tributária constitucional deve ser o titular da capacidade tributária ativa. Aquela é atribuída pelo constituinte ao ente estatal (União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios), outorgando competências para instituir tributos, sendo estes que irão editar a lei instituidora dos respectivos impostos. Caso esta silencie quanto ao sujeito ativo, ou seja, ao titular da exigibilidade do tributo, este será o próprio ente com competência tributária. Entretanto, o ente pode atribuir a capacidade tributária ativa de um tributo a pessoa diversa, devendo fazer isto de forma expressa. A esse fenômeno é dado o nome de parafiscalidade (ATALIBA, 2003, p. 84-85). Ainda nesse sentido, aduz Ataliba:

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública, como as define Celso Antônio Bandeira de Mello (Natureza e Regime Jurídico das Autarquias, cit. p. 356). (2003, p. 85).

Deve-se ressaltar que quando se aplica, para os fins da análise pretendida, a extrafiscalidade, não se está visando analisar:

[...] a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim (parafiscalidade) [...] Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade. (BUFFON, 2009, p. 218).

3 Considerações sobre o ITBI

O imposto sobre a transmissão de propriedade foi criado no Brasil em 1809,

por meio do Alvará nº 3, sendo denominado de SISA (MORAIS, 2011). Em seguida, o imposto sobre a transmissão da propriedade foi atribuído à competência dos Estados nas Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946, realizando-se na Constituição de 1934 o desmembramento do imposto sobre a transmissão de propriedade em transmissão de propriedade *causa mortis* e transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade. A emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, bipartiu a competência do imposto entre os Estados e os Municípios, cabendo àqueles os impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e a estes os impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades. A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, unificou o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definido em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, outorgando a competência para os Estados, o que foi mantido pela Constituição de 1967. Finalmente a Constituição Federal de 1988 desmembrou o imposto novamente entre Estados e Municípios, ficando para estes as transmissões de bens imóveis por ato oneroso entre vivos, exceto doações (ITBI), e para aqueles o *causa mortis* com o acréscimo das doações (ITCMD), abrangendo, portanto, “não apenas as transmissões de bens imóveis, por motivo de morte mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários”, ou seja, universalidade de bens (COELHO, 1994, p. 246).

Merece destaque que, considerando-se o total da receita tributária própria das 26 capitais brasileiras - excluindo-se Brasília por ter peculiaridades de Município e Estado - foi verificado que a sua tributação é distribuída, em média em 23% provenientes do IPTU, 12% provenientes do ITBI e 65% provenientes do ISSQN (STN, 2013), o que demonstra que há uma exarcebada tributação sobre o consumo também nos Municípios, e que, por ser uma tributação indireta, penaliza proporcionalmente mais quem possui menor capacidade contributiva. Esta distorção pode ser resolvida através do aumento da tributação sobre o patrimônio, principalmente por meio do ITBI, uma vez que este é o imposto que possui a menor tributação.

Alguns dados da tributação das 26 capitais brasileiras servem para ilustrar as disparidades nelas existentes. Das cinco capitais com maior receita tributária própria, o percentual de participação do ITBI no total das receitas tributárias próprias é da ordem de 8% em São Paulo, 11% no Rio de Janeiro, 17% em Belo Horizonte, 18% em Curitiba e 17% em Salvador. Em contrapartida, nas cinco capitais com menor receita tributária própria, o percentual de tributação através desse imposto é de

9% em Teresina, 13% em Palmas, 6% em Boa Vista, 9% no Rio Branco e 8% no Macapá. Deve-se destacar também que o Município onde há o maior percentual de tributação através do ITBI é em João Pessoa, com 26%, e o de menor percentual é Porto Velho, com 5% (STN, 2013).

Apesar da grande disparidade no percentual da participação do ITBI no total das receitas tributárias próprias entre estes Municípios, percebe-se que isso se deve mais ao volume de transações que são realizadas em cada Município e do índice de fiscalização, do que à grande disparidade nas alíquotas praticadas. Entre as capitais com maior receita tributária própria, a alíquota é de 2% em São Paulo e no Rio de Janeiro; 2,4% em Curitiba; e 3% em Salvador e em Belo Horizonte; havendo em São Paulo e no Rio de Janeiro alíquota de 0,5% incidente sobre a parcela sujeita a financiamento imobiliário, com limitação no valor de financiamento, e em Curitiba alíquota de 0,5% para imóveis populares.

Entre os Municípios com menor receita tributária própria, as alíquotas são de 2% em Teresina, Palmas e Rio Branco, com alíquota de 0,5% sobre a parte objeto de financiamanento, com limitação ao valor em Teresina; 1,5% em Boa Vista; e progressividade fiscal em Macapá, com alíquotas de 0%, 2%, 2,1% e 2,2%, no caso de imóveis residenciais; 0%, 2,1%, 2,2%, 2,3%, no caso de não residenciais; e 0%, 2,5%, 3,0% e 3,5%, no caso de imóveis não edificadas.

Ressalta-se que no Município de Macapá se verificou a progressividade fiscal, na conceituação já apresentada, percebendo-se também diferenciação em função do uso do imóvel, demonstrando a aplicação do princípio da função social da propriedade nessa diferenciação. Deve-se frisar que não houve apreciação junto ao Supremo Tribunal Federal - STF da constitucionalidade quanto à progressividade fiscal de Macapá.

Outro dado que deve ser destacado é o de que, dos Municípios que superam a média de tributação através do ITBI em comparação com o total da receita tributária própria, ou seja, superior a 12%, a alíquota máxima no percentual é de 3%, como é o caso de João Pessoa (26%), Natal (13%), Florianópolis (16%), Porto Alegre (19%), Salvador (17%) e Belo Horizonte (17%), sendo exceção apenas o Município de Palmas, no qual se ultrapassa essa média, mesmo com alíquota de 2%. O Município de Macapá tem como alíquota máxima 3,5%, entretanto apenas no caso de imóveis não edificadas.

Outro ponto que merece ser destacado é a atribuição de personalização no referido imposto quanto à isenção. Há isenção, considerando o critério pessoal da hipótese de incidência do imposto, para os servidores públicos (em Fortaleza, Salvador, Aracaju e João Pessoa), para os ex-combatentes da Segunda Guerra

Mundial (em Fortaleza, Rio de Janeiro, Campo Grande e Belém), e para pessoas de baixa renda (em Porto Alegre, Recife, Campo Grande, Belém, Natal, João Pessoa e Boa Vista).

4 Posições jurisprudenciais

Apresentados os principais conceitos, agora se torna possível a apresentação das teses divergentes, principalmente do ponto de vista jurisprudencial. Como *leading case*, tem-se o RE 153.771-0/MG, de 20 de novembro de 1996, Relator Ministro Carlos Velloso e Relator para o Acórdão Ministro Moreira Alves. Nesse julgamento, analisava-se a constitucionalidade, na via difusa, do subitem 2.2.3 do Setor II da Tabela II, da Lei nº 5.641, de 22 de Dezembro de 1989, do Município de Belo Horizonte, norma que instituía alíquotas progressivas para o IPTU.

Neste julgamento, podem-se destacar duas teses distintas acerca da temática tratada. A primeira tese é a do Ministro Carlos Velloso, para o qual o princípio da capacidade contributiva, que realizaria a igualdade tributária, quanto aos impostos, estaria contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, seguindo Lacombe (1996, p. 27), para quem a expressão sempre que possível só se referiria ao caráter pessoal dos impostos. Já a graduação, ocorreria segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo um corolário lógico do princípio da igualdade, que não poderia ser afastada. Dessa forma, concluiu que poderia haver a aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, com fulcro neste dispositivo constitucional, bem como no art. 156, §1º, também da Constituição Federal.

A segunda tese é a do Ministro Moreira Alves acerca do §1º do art. 145 da Constituição Federal:

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 [...]. (BRASIL, 1996, grifos no original).

Afirma ainda que, conforme o disposto no art. 130 da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, os créditos tributários referentes ao IPTU seriam sub-rogados na pessoa dos adquirentes, considerando que, de certa forma, a obrigação tributária se aproximaria *ob* ou *propter rem* (obrigação ambulatória).

Conclui que sob a Constituição Federal, em sua redação original, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, nem com base no art. 145, §1º, porque o referido imposto tem caráter real, sendo incompatível com a progressividade decorrente de capacidade econômica do contribuinte, nem com base na conjugação, conforme o relator Ministro Carlos Velloso, do art. 145, §1º, com o art. 156, §1º, da Constituição Federal, por entender que esta última progressividade a que se refere é a extrafiscal (BRASIL, 1996).

Pode-se, dessa forma, verificar que o Ministro Moreira Alves, utilizando-se da distinção entre impostos pessoais e reais, conclui que, com fulcro no §1º do art. 145 da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva apenas se aplicaria aos impostos pessoais, só podendo ser aplicada a estes a progressividade fiscal graduada segundo a capacidade contributiva. Isso demonstra que o Ministro, utilizando-se de sua formação no Direito Privado, aplicou os conceitos deste ao Direito Público, isto ficando demonstrado quando se utiliza da figura da obrigação *propter rem* ou obrigação ambulatória.

A tese trazida pelo Ministro Moreira Alves reverberou em diversos julgamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal sempre que se discutia a aplicabilidade da progressividade fiscal aos impostos ditos reais, tais como o IPTU e ITBI. Assim ocorreu no julgamento do RE 234.105-3/SP, de 8 de abril de 1999, Relator Ministro Carlos Velloso, no qual se analisava a constitucionalidade, pela via difusa, da Lei nº 11.154, de 30 de Dezembro de 1991, do Município de São Paulo, que instituiu a progressividade fiscal ao ITBI. Apesar de o Ministro Carlos Velloso defender sua tese posta no julgamento do RE 153.771-0/MG, ou seja, a de que a pessoalidade sempre deve ser buscada, mas que nem sempre isso seria possível, ao contrário do princípio da capacidade contributiva, que deve ser aplicado a todos os impostos, Velloso conclui, utilizando de doutrina de Misabel Machado Derzi, que enquanto no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação - ITCMD o princípio da capacidade contributiva se realizaria com alíquotas progressivas, no ITBI este princípio se realizaria proporcionalmente ao preço da venda. Dessa forma, conclui pela impossibilidade da progressividade fiscal ao ITBI (BRASIL, 1999).

Os demais ministros também votaram contra a aplicação da progressividade

fiscal ao ITBI, entretanto, não com base na tese trazida no voto do relator, Ministro Carlos Velloso, mas pelo fato do ITBI se tratar de um imposto de natureza real, tese esposada pelo Ministro Moreira Alves no julgamento anteriormente citado. É interessante destacar que, apesar de votarem pela impossibilidade de aplicação da progressividade fiscal ao ITBI por ser um imposto de natureza real, não se aplicando, portanto, o princípio da capacidade contributiva a esses impostos de natureza real, a ementa do julgamento afirma que no caso do ITBI, o princípio da capacidade contributiva se realiza proporcionalmente ao preço da venda.

A mesma tese do Ministro Moreira Alves foi utilizada nos julgamentos RE 227.033-1/SP, de 10 de agosto de 1999; RE 252.368-2/SP, de 17 de agosto de 1999; e RE 252.044-6/SP, de 31 de agosto de 1999, todos referentes à aplicação da progressividade fiscal ao ITBI, sendo estes, juntamente com o julgamento do RE 234.105-3/SP e do RE 153.771-0/MG, os precedentes para a edição da Súmula 656, no 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” (BRASIL, 2003). Dessa forma, percebe-se incongruência nos referidos julgamentos pelo fato de que, mesmo seguindo a tese defendida pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 153.771-0 MG, de que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável aos impostos reais, entendem que o princípio da capacidade contributiva seria aplicável ao ITBI, mas não através da progressividade fiscal, apenas com a proporcionalidade ao preço de venda.

No julgamento do RE 562.045/RS, de 6 de fevereiro de 2013, Relator Ministro Ricardo Lewandowski e Redatora do Acórdão Ministra Cármen Lúcia, houve mudança jurisprudencial quanto à aplicação da progressividade fiscal aos impostos ditos reais, desta vez no que se refere à aplicação desta técnica ao ITCMD. O julgamento se tratava da análise da constitucionalidade, em sede de controle difuso, da Lei Estadual do Rio Grande do Sul nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que instituiu o sistema progressivo de alíquotas para o referido imposto.

Nesse julgamento o Relator utilizou a tese apresentada pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 153.771-0/MG, trazendo também como precedentes o julgamento do RE 234.105-3/SP, a Súmula 656 do STF, e as decisões monocráticas proferidas nos processos RE 563.261/RS, de 26 de setembro de 2007, decidindo-se pela constitucionalidade na aplicação da progressividade fiscal ao ITCMD e AI 581.154/PE, de 16 de março de 2006, decidindo-se pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal em relação a este imposto.

O Ministro defende que não se deve confundir seletividade, aplicável aos impostos reais, com progressividade e que, apesar de não ser impossível avaliar a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real, no caso do ITCMD, esta não pode ser aferida exclusivamente no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário, além de que a progressividade nos impostos reais pode apenas ser extrafiscal e com expressa previsão constitucional.

A tese vencedora, entretanto, foi a do Ministro Eros Grau. O Ministro ressalta que o entendimento da inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD adviria da suposição de que o §1º do art. 145 da Constituição Federal admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal, frisando se referir a caráter porque os impostos não pertencem ao reino da natureza. Afirma, então, a sujeição de todos os impostos ao princípio da capacidade contributiva. Prossegue o Ministro:

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.

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.

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. (BRASIL, 2013).

Em seguida, aplicando a sua doutrina já anteriormente apresentada, conclui que “todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo” e no caso dos impostos diretos, tais como o ITCMD, “a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta” (BRASIL, 2013).

O Ministro Marco Aurélio votou contra a aplicação da progressividade fiscal ao ITCMD, mas não por entender que apenas por expressa disposição constitucional poderia haver outras hipóteses de tributação progressiva ou porque esta não se aplicaria aos impostos reais, rechaçando inclusive essa teoria, trazendo lição de

Sacha Calmon Navarro, mas sim porque entende que a progressão de alíquotas do ITCMD deve levar em consideração a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Os Ministros Menezes Direito, Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Ellen Northfleet votaram pela progressividade fiscal do ITCMD. Merece destaque o voto da Ministra Ellen Northfleet:

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

Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título 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.

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 o 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 reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria. (BRASIL, 2013).

5 Conclusão

Adota-se a tese trazida pelo Ministro Eros Grau no julgamento do RE 562.045/RS. O §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser interpretado em duas partes: “(1) os impostos terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível” (BRASIL, 2013). Ou seja, não há como entender os dois preceitos como estando vinculados, o da pessoalidade e da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Isso porque a tese do Ministro Moreira Alves, disposta no RE 153.771-0 MG, advém de conceitos trazidos sobremaneira do Direito Privado, tanto que o eminente ministro chega a comparar a obrigação tributária dos impostos reais em obrigação *propter rem* ou ambulatória. Merece destaque posição de Martins:

Evidencia-se que o Ministro Moreira Alves, ao mencionar a classificação dos impostos em pessoais e reais, apenas realizou a transposição de uma classificação estrangeira, estabelecida dentro de um contexto histórico peculiar. Ou seja, não foram considerados os princípios, objetivos e fundamentos consagrados na Constituição Federal do Brasil.

[...] No presente caso, o Supremo Tribunal Federal e uma parte da doutrina pátria utiliza uma classificação oriunda do Direito Romano, estabelecida em razão de peculiaridades históricas, sem contextualizá-la para o direito brasileiro. No entanto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ficou instaurado um Estado Democrático de Direito, razão pela qual não há justificação plausível para que a classificação entre impostos pessoais e impostos reais seja aceita, no sentido de impedir a adoção da progressividade fiscal. (2012, p. 183-184),

Também não se pode vislumbrar a possibilidade de não aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais. Carrazza (2004, p. 77) afirma que o princípio da capacidade contributiva é o efetivador, em sede tributária, do princípio da igualdade, sendo este, também, corolário do princípio republicano. Deste modo, todos os impostos devem obediência ao princípio da capacidade contributiva, sob pena de desacordo com o princípio da igualdade e com ofensa ao princípio republicano. Ressalta-se ainda que o princípio da capacidade contributiva decorre do modelo do Estado Democrático de Direito (BUFFON, 2009, p. 175).

Não se pode querer inferir que a capacidade contributiva de alguém que adquire um imóvel pelo valor de dois milhões de reais, por exemplo, seja a mesma de alguém que adquire um imóvel de cinquenta mil reais. Ao aplicar a mesma alíquota sobre operações que demonstram capacidades contributivas tão discrepantes, o princípio da igualdade é ofendido e, ainda, pode-se onerar exageradamente o de menor capacidade contributiva, configurando-se numa hipótese de regressividade direta. Independentemente de se tratar de impostos reais ou pessoais, diretos ou indiretos, a progressividade fiscal é um importante instrumento para a concretização deste princípio (BALEEIRO, 2010, p. 891).

Merecem atenção as formas de atendimento à capacidade contributiva objetiva e à subjetiva. A primeira *já se encontra em grande parte atendida* no momento da definição de competência pelo constituinte, uma vez que sempre são definidos fatos que demonstrem a capacidade econômica em suportar a exação fiscal (BALEEIRO, 1997, p. 692). Por isso é defendido o posicionamento de que tanto a capacidade contributiva objetiva como a subjetiva ainda devem ser buscadas pelo legislador. A primeira pode ser buscada com a progressividade fiscal direta graduada segundo a capacidade contributiva nos impostos diretos, tal como defendido por Eros Grau no RE 562.045/RS, e a segunda pode ser buscada com a personalização dos impostos diretos. Ou seja, no caso dos impostos diretos, aqui não se vislumbra óbice à aplicação de aferição da capacidade contributiva objetiva, através de maior tributação sobre fatos que demonstrem maior capacidade econômica, como no ITBI, com progressão de alíquotas em função do valor venal dos imóveis, como também através da consideração do aspecto pessoal na definição do aspecto material do imposto como já se visualiza nos casos de isenção para servidores públicos, para ex combatentes da Segunda Guerra Mundial e pessoas de baixa renda.

Frisa-se que se considera legítimo o destaque feito pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 562.045/RS sobre a importância de se levar em consideração a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Entretanto, o desatendimento dessa consideração não é suficiente para a declaração da inconstitucionalidade da progressividade fiscal ao ITCMD. Assim não se visualiza impedimento para que, no caso do ITBI, seja estabelecida, por exemplo, isenção ou redução da base de cálculo para quem estiver adquirindo o primeiro imóvel, desde que limitado a um determinado valor, como também tributando mais quem já possui um imóvel e esteja adquirindo outro, atentando, assim, para o princípio da capacidade contributiva subjetiva. Contudo, esta é uma decisão do ente, que deve ser tomada de acordo com a carga de extrafiscalidade que deseja imprimir ao imposto.

A tributação sempre implica certo grau de intervenção do Estado no campo econômico e social, ou seja, sempre existe um grau de extrafiscalidade nos impostos (BUFFON, 2009, p. 221). Por isso não se verifica entrave para que se busque a concretização do princípio da capacidade contributiva tanto objetiva quanto subjetiva nos impostos diretos, cumprindo os ditames do Estado Democrático de Direito, na busca da igualdade pela lei (NABAIS, 2009, p. 436). Dessa forma, entende-se que não há necessidade de expressa previsão constitucional nem para a progressividade fiscal nem para a extrafiscal, a primeira encontrando suporte no §1º do art. 145 da Constituição Federal e no Estado Democrático de Direito, e a segunda encontrando suporte neste modelo de Estado, não se esgotando, portanto, nos casos de progressividades extrafiscais elencados nos artigos 153, §3º; 155, §2º; 156, inciso II do §1º; e 182, inciso II do §4º, todos da Constituição Federal.

Ressalta-se, entretanto, a discordância quanto à classificação da progressividade trazida pela Emenda Constitucional 29, de 13 de setembro de 2000, ao art. 156, §1º, I, como progressividade extrafiscal. Trata-se de progressividade fiscal, apenas tendo que ser incluída como forma de superar o entendimento jurisprudencial trazido por Moreira Alves no julgamento do RE 153.771-0/MG.

Também se discorda da tese da Ministra Ellen Northfleet no julgamento do RE 562.045/RS, de que diferentemente do ITCMD, no ITBI não seria possível aplicar a progressividade fiscal. Primeiro porque se entende que a progressividade fiscal pode ser aplicada a todos os impostos diretos. Segundo porque, conforme foi apresentado, o ITCMD e o ITBI nasceram como um único imposto em 1809, permanecendo nessa configuração até 1934, quando foi desmembrado, demonstrando que a diferenciação pretendida pela Ministra não se coaduna com a configuração comum dos dois impostos. E, por último, porque se se considera que há demonstração de capacidade contributiva no ITCMD, em que, há a transmissão da propriedade de forma não onerosa, como não considerar demonstração de capacidade contributiva, cabendo também graduação, segundo esta, na transmissão da propriedade por ato oneroso? O fato de que a transmissão onerosa possa ser realizada com a contratação de empréstimo para aquisição do mesmo não é suficiente para impedir a progressividade de alíquotas, podendo ser adotado o que já ocorre nas legislações de diversos Municípios, tais como São Paulo, Rio de Janeiro, Curitiba, Porto Alegre e Recife, vislumbrando uma tributação com alíquota menor para o caso de financiamento.

Considerando a inexistência, atualmente, de fixação de alíquota máxima pelo Senado Federal, os Municípios poderiam aumentar as alíquotas do ITBI (incidente

sobre o patrimônio) e realizar a redução da tributação através do ISSQN (incidente sobre o consumo), desde que não descuide do cumprimento ao estabelecido no art. 150, IV, da Constituição Federal, evitando, assim, ofensa ao art.14, *caput* e §§, da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Contudo, defende-se que esse aumento deveria ser empreendido atendendo ao princípio da capacidade contributiva, seja concedendo isenções para maiores faixas de valores venais, seja aplicando critérios pessoais ao imposto, de acordo com a comprovação de ser de baixa renda, havendo limitação do valor do imóvel ou alíquotas menores para a aquisição do primeiro imóvel, por exemplo, além de aplicar a progressividade de alíquotas de acordo com o valor venal do imóvel, cumprindo, portanto, o princípio da capacidade contributiva tanto em seu aspecto subjetivo quanto em seu aspecto objetivo.

As resistências à aplicação da progressividade fiscal aos impostos diretos parecem advir de certa confusão de conceitos, demonstrado em afirmações como a do Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE 153.771-0/MG, que asseverou que o princípio da capacidade contributiva não se aplicaria a todos os impostos, em clara afronta ao próprio Estado Democrático de Direito; e como também a do Ministro Carlos Velloso, no RE 234.105-3/SP, que asseriu que o princípio da capacidade contributiva se realizaria de forma proporcional no caso do ITBI e de forma progressiva no ITCMD, esquecendo as origens dos dois impostos, bem como ao fato de que neste se trata de uma transmissão não onerosa e naquele se trata de uma transmissão onerosa.

Dessa forma, entende-se que deve haver a constante busca pela concretização do princípio da capacidade contributiva nos aspectos objetivo e subjetivo, no primeiro, através da aplicação da progressividade fiscal nos impostos diretos, tais como o ITBI, e da seletividade nos impostos indiretos; e no segundo, através da personalização nos impostos diretos, reduzindo o grau de praticabilidade do imposto e considerando elementos pessoais tais como aquisição de primeiro imóvel, bem como a renda dos adquirentes dos imóveis, limitado a determinado valor venal. Assim, seria possível reduzir a tributação sobre o consumo com o incremento da tributação sobre o patrimônio, tal como através do ITBI, reduzindo a regressividade do sistema e buscando maior concretização do princípio da igualdade em âmbito tributário.

6 Referências

ARACAJU. Lei nº 1.547, de 20 de Dezembro de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário Municipal. **Diário Oficial do Estado de Sergipe**, Aracaju, SE, 22 dez. 1989. Disponível em: <<http://swapi.uni5.net/cape/ged/documentos/download/tipo:pdf/documento:1689>>. Acesso em: 26 nov. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BELÉM. Lei nº 8.792, de 30 de Dezembro de 2010 e alterações posteriores. Institui o ITBI. **Diário Oficial do Município de Belém**, Belém, PA, 30 dez. 2010. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=8792&ano=2010&tipo=1>. Acesso em: 26 nov. 2015.

BELO HORIZONTE. Lei nº 5.492/88, de 29 de Dezembro de 1988 e alterações posteriores. Institui o ITBI. **Jornal Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 29 dez. 1988. Disponível em: <<http://www.fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=17>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

BOA VISTA. Lei Complementar nº 1.223, de 29 de Dezembro de 2009 e alterações posteriores. Código Tributário do Município de Boa Vista. **Diário Oficial do Município de Boa Vista**, Boa Vista/RR, 30 dez. 2009. Disponível em: <http://www.boavista.rr.gov.br/site/arq/boavista_legislacao_06022014125444.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 581.154/PE. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000008214&base=baseMonocraticas>>. Acesso em 11 jan. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em: 11 jan. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 8 de abril de 1999a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 227.033-1/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 10 de agosto de 1999b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251996>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 252.368-2/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 17 de agosto de 1999c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador>>.

jsp?docTP=AC&docID=258164 >. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 252.044-6/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 31 de agosto de 1999d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258139>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 563.261/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 26 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000056509&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 656. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 24 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28re+252368%29%29+NAO+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulas>>. Acesso em 11 jan. 2016.

CAMPO GRANDE. Lei nº 2.592, de 27 de Janeiro de 1989 e alterações posteriores. Institui o ITBI. **Diogrande - Diário Oficial de Campo Grande – MS**, Campo Grande, MS, 30 de janeiro de 1989. Disponível em: <<http://www.capital.ms.gov.br/egov/semadur/downloads/1034Lei2592.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

CUIABÁ. Lei Complementar nº 43, de 23 de Dezembro de 1997 e alterações posteriores. Código Tributário. **Gazeta Municipal nº 374**, Cuiabá, MT, 29 dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/CTM%20ATUALIZADO%202013.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

CURITIBA. Lei Complementar nº 40, de 18 de Dezembro de 2001 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial de Curitiba**, Curitiba, PR, 19 dez. 2001. Disponível em: <<http://multimedia.curitiba.pr.gov.br/2012/00123086.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2015.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<https://www.fazenda.gov.br/confaz>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FLORIANÓPOLIS. Consolidação das Leis Tributárias, Lei Complementar nº 7, de 6 de janeiro de 1997 e alterações posteriores. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 18 fev. 1997. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjglZupiK_JAhVJOZAKHayYCFQOFggfMAE&url=http%3A%2F%2Fsistemas.sc.gov.br%2Fcmf%2Fpesquisa%2Fdocs%2F1997%2FLcpmf%2Fcodigo%2520tributario.doc&usg=AFQjCNHBIITENoRy6FPgxoyETgRTOoNJGw&sig2=IB7etTRS-HFZ0vp3SdIFhQ>. Acesso em: 26 nov. 2015.

FORTALEZA. Lei nº 6.421, de 30 de Janeiro de 1989 e alterações posteriores. **Diário Oficial - Município de Fortaleza**, Fortaleza, CE. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/pgm/consolidacao-da-legislacao-tributaria>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros e. Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e Democracia. **Revista Brasileira de Direito**, IMED, Faculdade Meridional, Passo Fundo, vol. 7, n. 2, jul-dez 2011. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/272/222>>. Acesso em: 3 out. 2015.

GOIÂNIA. Lei nº 6.733, de 22 de março de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial – Município de Goiânia**, Goiânia, GO, 23 de março de 1989. Disponível em: <http://www.goiania.go.gov.br/Download/legislacao/diariooficial/1989/do_19890323_000000903.pdf> Acesso em: 11 jan. 2016.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

JOÃO PESSOA. Lei Complementar nº 53, de 23 de dezembro de 2008 e alterações posteriores. Código Tributário. **Semanário Oficial**, João Pessoa, PB, 23 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://joaopessoa.pb.gov.br/pc/comum/LegislacaoFiscal.do?method=carregarLeisComplementares#>> Acesso em: 23 fev. 2015.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1996.

MACAPÁ. Lei Complementar nº 22, de 27 de dezembro de 2002 e alterações posteriores. Código Tributário do Município de Macapá. **Diário Oficial do Estado do Amapá**, Macapá, AP. Disponível em: <<http://www.macapa.ap.gov.br/portal/codigotributariopmm.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2015.

MACEIÓ. Lei nº 4.486, de 28 de fevereiro de 1996 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial – Prefeitura Municipal de Maceió**. Maceió, AL. Disponível em: <<http://www.maceio.al.gov.br/wp-content/uploads/plusagencia/documento/2014/06/Download-Lei-N.%C2%BA-4.486-de-1996-.pdf>> Acesso em: 11 jan. 2016.

MANAUS. Lei Complementar nº 459, de 30 de Dezembro de 1998 e alterações

posteriores. Institui o ITBI. **Diário Oficial do Município**, Manaus, AM, 30 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://cm-manaus.jusbrasil.com.br/legislacao/232163/lei-459-98>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do direito como integridade de Dworkin. **Revista do Curso de Direito da FSG**, Caxias do Sul, ano 6, n. 12, p. 177-192, jul-dez 2012. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/viewFile/757/657>>. Acesso em: 5 out. 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MORAIS, Erika Cristina Batista. **Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis a título oneroso - ITBI**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imposto-sobre-a-transmissao-inter-vivos-de-bens-imoveis-a-titulo-oneroso-itbi,33125.html>>. Acesso em: 14 set. 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

NATAL. Lei nº 3.882, de 11 de Dezembro de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial do Município**, Natal, RN, 27 de dezembro de 1989. Disponível em: <<https://www.natal.rn.gov.br/semut/legislacao/lei/lei3882-1989.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

PALMAS. **Lei Complementar nº 107, de 30 de Setembro de 2005 e alterações posteriores**. Código Tributário. Disponível em: <http://www.palmas.to.gov.br/media/doc/lei/94960_64_15_09_2008_17_30_46.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2015.

PORTO ALEGRE. Lei nº 197, de 21 de Março de 1989 e alterações posteriores. Institui o ITBI. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 22 de março de 1989. Disponível em: <http://www.camarapoa.rs.gov.br/biblioteca/ITBI/LC_197.htm>. Acesso em: 11 jan. 2016.

PORTO VELHO. Lei nº 199, de 21 de Dezembro de 2004 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial do Município de Porto Velho**, Porto Velho, RO. Disponível a partir de: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjD6MToraTKAhWChpAKHTIqCVAQFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.portovelho.ro.gov.br%3A81%2Findex.php%3Foption%3Dcom_docman%26task%3Ddoc_download%26gid%3D100%26Itemid%3D661&usq=AFQjCNGG-La_15SUNy_RLumZfU78Xj5gbA&sig2=7csp-odaLBma9ngl1doaZg&bvm=bv.111396085,d.Y2I>. Acesso em: 12 jan. 2016.

RECIFE. Lei nº 15.563, de 27 de Dezembro de 1991 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial do Município**, Recife, PE. Disponível em: <<http://www.legiscidade.recife.pe.gov.br/lei/15563/>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

RIO BRANCO. Lei nº 1.508, de 08 de Dezembro de 2003 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial**, Rio Branco, AC. Disponível em: <<http://portalcgm.riobranco.ac.gov.br/portal/wp-content/uploads/2013/10/LEI-1508-DE-08.12.2003-Codigo-Tributario-Municipal.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

RIO DE JANEIRO. Consolidação das Leis Tributárias e alterações posteriores, Decreto nº 38.245, de 0 de Janeiro de 2014. **Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/objetos/DEC_38245_MUN_RIO_DE_JANEIRO_RJ_2014_anexol.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2016.

SÃO LUÍS. Consolidação das Leis Tributárias, Decreto nº 33.144, de 28 de Dezembro de 2007 e alterações posteriores. **Diário Oficial do Município**, São Luís, MA, 31 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.semfaz.saoluis.ma.gov.br/arquivos/1423147387.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

SALVADOR. Lei nº 7.186, de 27 de Dezembro de 2006 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial do Município**, Salvador, BA, 28 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/131>>. Acesso em: 11 jan. 2016.

SÃO PAULO. Decreto nº 51.627, de 13 de Julho de 2010. Regulamento do Imposto do ITBI. **Diário Oficial - Cidade de São Paulo**, São Paulo, SP, 14 de julho de 2010. Disponível em: <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Decreto-51627-2010.pdf>> Acesso em: 11 jan. 2016.

TERESINA. Lei Complementar nº 3.606, de 29 de Dezembro de 2006 e alterações posteriores. Código Tributário. **Diário Oficial do Município**, Teresina, PI, 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://dom.teresina.pi.gov.br/admin/upload/DOM1135-1-29122006.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2016.

VITÓRIA. Decreto nº 12.882, 30 de Junho de 2006 e alterações posteriores. Regulamento ITBI. **A Tribuna**, Vitória, ES, 1º de julho de 2006. Disponível em: <<http://sistemas.vitoria.es.gov.br/webleis/arquivos/agrupadas/1/D12882.PDF>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

OECD. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>. Acesso em: 12 set. 2014.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro**. Relatório Resumido de Execução Orçamentária dos Municípios. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 12 jan. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.