

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE  
BACHARELADO EM DIREITO**

**LARISSA MENEZES BISPO**

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A POSSIBILIDADE DE  
APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU, ITBI E ITCMD**

**ARACAJU**

**2018**

**LARISSA MENEZES BISPO**

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A POSSIBILIDADE DE  
APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU, ITBI E ITCMD**

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como pré-requisito para a obtenção do grau de bacharel em direito.

**Orientador:** Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

**ARACAJU**

**2018**

B621p BISPO, Larissa Menezes.

Princípio da Capacidade Contributiva: a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, ITBI e ao ITCMD / Larissa Menezes Bispo, 2018. 70 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1.Tributário 2.Princípios 3.Progressividade 4. Impostos 5.Contribuinte I. TÍTULO.

CDU 34: 336.22(813.7)

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

LARISSA MENEZES BISPO

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A POSSIBILIDADE DE  
APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU, ITBI E ITCMD**

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em direito, comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Aprovada em 11 / 06 / 18

BANCA EXAMINADORA



---

Prof. Esp. Matheus Brito Meira.  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

Prof. Msc Emerson Charles Pracz  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

Prof. Msc Patrícia Andrea Cáceres da Silva  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, não podia deixar de agradecer a minha amada família por todo amor, carinho, respeito, afagos, compreensão e dedicação ao longo de todos esses anos, sempre me incentivando a crescer e ir atrás dos meus sonhos e objetivos, além é claro, de terem me ensinado a nunca desisti, independente do obstáculo a ser enfrentado. Ao meu pai Gilson, minha mãe Ildete, as minhas irmãs Perla, Paola e Monique, meus sobrinhos Ivana e Moises e as minhas avôs Lindaura, Berenice e Maria, meu muito obrigada, vocês são e sempre serão a minha maior fonte de inspiração.

Ramon, muito obrigada por todo o amor, carinho, atenção, correções, críticas e incentivos depositados em mim durante todo o curso, sem você esses 05 anos teriam sido bem diferentes. Você é meu orgulho e inspiração diários, te amo.

Agradeço a todos os meus amigos, em especial Fernanda e Luisa que acompanham a minha jornada desde o Ensino Médio, a Kimberly que nessa reta final tem me proporcionado boas risadas e compartilhado experiências tão gratificantes, a Phillipe e Emerson por todas as dicas valiosas e conselhos dados, a Jéssica, Bianca, Emily, Anthony, Mariana, Edmary, Beatriz, Anusha, James e Paula que junto comigo iniciaram esse sonho lá em 2014 e que agora está tão perto de terminar. Não há palavras que resumam toda a nossa experiência, nem o carinho que tenho por vocês e espero que possamos cultivar por muito mais tempo. Obrigada galera, amo vocês.

Ao pessoal da SMTT que me proporcionaram os 02 anos mais gratificantes, intensos e de grandes aprendizados, em especial Gilvanio, por ser o melhor chefe que alguém poderia ter, a Ana Lúcia e Carol por todas as risadas e cuidados depositados, a Stefesson, Taynah, Lucas, Jonas, Juciara, Sammy, Juliana e mãe Verônica, por serem os melhores colegas de trabalho desse mundo, muito, muito obrigada, guardo vocês em um cantinho muito especial do meu coração.

Agradeço imensuravelmente a todos os professores pelos ensinamentos dados em sala de aula, em especial aos mestres Afonso Oliva, Agripino Alexandre, Alessandro Buarque, America Nejaim, Antonina Gallotti, Clara Angélica, Cristiana Nascimento, José Carlos, Marcel Ramos, Marcela Pithon e Vitor Condorelli, por toda a dedicação, incentivo e preocupação na construção de bons profissionais, e é claro, ao meu querido e brilhante orientador Matheus Brito por todos os ensinamentos, correções, dicas e puxões de orelha nessa reta final. Muito obrigado a todos!

*“Palavras são, na minha nada humilde  
opinião, nossa inesgotável fonte de  
magia, capazes de causar grandes  
sofrimentos e também de remediá-los”. –  
Harry Potter e a Câmara Secreta, J.K.  
Rowling.*

## RESUMO

A promulgação da Constituição Federal de 1988 modificou o direito tributário brasileiro, pois ao trazer em seu bojo o §1º, do artigo 145, criou-se a obrigatoriedade de graduar os impostos observando a capacidade econômica do contribuinte. Desta forma, surge o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, propondo que se trate de forma desigual os desiguais em observância aos seus três pressupostos distintos: progressividade, proporcionalidade e a seletividade. Contudo, grande discussão circunda sua aplicação. Os impostos possuem sua receita vinculada à riqueza de cada indivíduo, devendo ser pago percentual específico, para que o Estado invista no financiamento de atividades gerais em benefício da sociedade. Cada um dos pressupostos do supracitado princípio encontra-se relacionado à fixação da alíquota de cada imposto. O pressuposto da progressividade, que prega a instituição de alíquotas variadas de acordo com a riqueza tributável de cada contribuinte, é citado como o mais justo a ser empregado em benefício do contribuinte, entretanto, sua aplicação está adstrita a apenas algumas das treze espécies de impostos devidos atualmente. Desta forma, surgem as seguintes indagações: A progressividade pode ser aplicada a quais impostos reais? A Constituição Federal autoriza a aplicação aos demais? Se não autorizar, ainda assim poderá ser aplicada por analogia? Por essa razão a presente pesquisa visa verificar se existe ou não a possibilidade de aplicação da progressividade a três dos doze impostos reais que estão intrinsecamente ligados à titularidade de uma propriedade, são eles: o IPTU, o ITBI e ITCMD e qual o entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre o tema. O presente trabalho é uma pesquisa bibliográfica, e o método utilizado é o método dialético.

**Palavras-chave:** Tributário. Princípios. Progressividade. Impostos. Contribuinte.

## ABSTRACT

The promulgation of the Federal Constitution of 1988 modified the Brazilian tax law, because in bringing the paragraph 1 of Article 145, it was created the obligation to graduate the taxes observing the economic capacity of the taxpayer. Thus, the constitutional principle of taxpayer capacity arises, proposing that the unequal ones be treated in accordance with their three distinct assumptions: progressiveness, proportionality and selectivity. However, great discussion surrounds its application. Taxes have their income linked to the wealth of each individual, and a specific percentage must be paid for the State to invest in the financing of general activities for the benefit of society. Each of the assumptions of the aforementioned principle is related to the determination of the rate of each tax. The progressivity assumption, which predicts the establishment of variable rates according to the taxable wealth of each taxpayer, is cited as the most fair to be used for the benefit of the taxpayer, however, its application is limited to only some of the thirteen kinds of taxes currently due. In this way, the following questions arise: Can progressivity be applied to what real taxes? Does the Federal Constitution authorize the application to the others? If you do not authorize, can it still apply by analogy? For this reason, the present research aims to verify whether there is a possibility of applying progressivity to three of the twelve real taxes that are intrinsically linked to the ownership of a property, namely: IPTU, ITBI and ITCMD and the jurisprudential and doctrine on the subject. The present work is a bibliographical research, and the method used is the dialectical method.

**Keywords:** Tributary. Principles. Progressivity. Taxation. Taxpayer

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil Brasileiro de 2002
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CTN	Código Tributário Nacional de 1966
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e direito a eles relativos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>EVOLUÇÃO HISTÓRICA E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO ...</b>	<b>12</b>
	2.1 O fenômeno da tributação e sua origem .....	12
	2.2 A constituição do Direito Tributário Brasileiro .....	14
	2.3 Princípio da Legalidade Tributária .....	16
	2.4 Princípio da Anterioridade Tributária.....	17
	2.5 Princípio da Irretroatividade Tributária.....	18
	2.6 Princípio da Vedação ao confisco.....	19
	2.7 Princípio da Isonomia Tributária .....	20
	2.8 Princípio da Capacidade Contributiva .....	21
	2.8.1 Proporcionalidade .....	23
	2.8.2 Seletividade.....	23
	2.8.3 Progressividade.....	24
<b>3</b>	<b>OS IMPOSTOS.....</b>	<b>26</b>
	3.1 Natureza Jurídica e os Princípios aplicados .....	26
	3.2 Classificações .....	29
	3.2.1 Diretos e indiretos .....	29
	3.2.2 Adicionais e fixos .....	30
	3.2.3 Proporcionais, progressivos e seletivos.....	32
	3.2.4 Fiscais e extrafiscais.....	33
	3.2.5 Pessoais e reais.....	35
<b>4</b>	<b>APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AOS IMPOSTOS DE NATUREZA REAL.....</b>	<b>38</b>
	4.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) .....	38
	4.2 Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) .....	46
	4.3 Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD) .....	53
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>60</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CRFB) (BRASIL, 1988) surgiu com o intuito de garantir a todos a aplicação mais justa da lei, com um extenso rol de direitos e garantias para cada cidadão, bem como o devido cumprimento dos direitos e deveres por parte deste mesmo cidadão. Desta forma, a Administração Pública, que possui o poder de gestão do Estado, realiza direta ou indiretamente uma fiscalização sobre cada indivíduo, através das entidades organizacionais. Essa delegação de poderes possui como objetivo assegurar à sociedade o efetivo cumprimento de alguns dos deveres específicos do Estado, tais como a saúde, educação e a segurança, que são preceitos básicos para a manutenção do bem comum.

Esses serviços são custeados pelos contribuintes, individualmente, em prol da sociedade, por meio dos tributos. Uma parcela desses tributos possui destinação específica visando sempre o benefício da sociedade. A outra parcela busca custear as despesas gerais, ou seja, não existe vinculação a determinada melhoria ou área de aplicação. O único tributo que possui esse caráter não vinculativo é o imposto.

Os impostos são uma espécie de tributo que incidem diretamente sobre a riqueza de determinado indivíduo. A própria Carta Magna (BRASIL, 1988) dispõe que os impostos terão caráter pessoal e serão instituídos observando a capacidade contributiva de cada contribuinte. Pressupõe-se, então, que o ente público, credor dessa relação tributária, deva analisar a capacidade econômica de cada cidadão com a finalidade de garantir uma cobrança mais justa dos impostos, sem que se afete intimamente a subsistência do contribuinte.

Apesar da previsão na CRFB (BRASIL, 1988) a legislação infraconstitucional brasileira não obedece ao disposto acima, e acaba expondo o contribuinte a cobrança de impostos com valores exorbitantes, que não condizem com a realidade econômica vivenciada hoje no Brasil.

Considerando o contexto social, político e econômico e, que a presente pesquisa tem como tema o princípio da capacidade contributiva: a possibilidade aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, o ITBI e o ITCMD, indaga-se: existe a possibilidade de aplicação direta do pressuposto da progressividade na cobrança do IPTU, do ITBI e do ITCMD? Ou seja, é realmente possível a realização de uma análise progressista à luz da capacidade contributiva de cada contribuinte antes da

instituição do valor cobrado pelos impostos como forma de garantir a justa arrecadação de verbas estatutárias?

Desta forma, o segundo capítulo da presente pesquisa busca analisar a evolução histórica do Direito Tributário, destacando os principais marcos que deram origem, não só a ciência jurídica, como também ao fenômeno da tributação. Além da evolução histórica, o mesmo discorre sobre os princípios, denominados pela doutrina majoritária como sendo as limitações constitucionais tributárias, que são o alicerce da matéria e dessa pesquisa.

O terceiro capítulo trata de conceituar o que é imposto, como ele se constitui e quais são os princípios aplicados a essa espécie de tributo. Igualmente, traz também quais são as classificações doutrinárias em que cada um se encaixa, e realiza um breve comentário sobre algumas das espécies de impostos.

O quarto capítulo irá definir o que é IPTU, ITBI e ITCMD, quais são os entes competentes para efetuar a cobrança e a instituição de cada um, quais são os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes, como se efetuará o lançamento, qual a finalidade de cada um deles e quais são as alíquotas, além de realizar análise acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva na instituição dessas alíquotas, e qual o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema.

O último capítulo se utiliza de todo o entendimento e conteúdo analisado nos capítulos anteriores para demonstrar que apenas o IPTU possui expressa autorização para aplicação da progressividade fiscal na elaboração de suas alíquotas. Ao ITCMD tem sido aplicado o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) de acordo com o §1º do artigo 145 da CRFB (BRASIL, 1988), e o ITBI possui o entendimento que proíbe a utilização de tal pressuposto na sua constituição, mas espera-se uma evolução do STF.

Logo, a presente pesquisa é relevante à sociedade, pois procura beneficiar, amplamente, a coletividade e o indivíduo, visto que a cobrança dos impostos deve observar o caráter pessoal e singular de cada qual, sendo cobrado apenas o percentual justo e equivalente ao valor venal do bem adquirido. Do mesmo modo, é de grande relevância acadêmica, pois não busca tão somente contrapor as ideias e decisões da doutrina e jurisprudência da área, mas sim a efetiva aplicação da norma

constitucional que é desprezada devido à ilicitude que permeia o ordenamento jurídico pátrio, viabilizando uma melhor compreensão sobre o tema abordado.

Considerando o acima exposto, e a grande afeição pela matéria, resultado da dedicação de horas de estudo, outro não poderia ser o tema escolhido para a realização dessa pesquisa, pois, aspira-se a ideia de que todos sejam tratados na medida de suas diferenças, visto que o Brasil, país em desenvolvimento, é constituído das mais diversas classes sociais que estão em uma constante busca por ascensão, busca essa que é inerente ao ser o humano, cabendo assim ao Estado proporcionar o melhor cenário para que seja possível alcançá-la.

Esse trabalho de conclusão de curso possui como objetivo geral analisar a possibilidade de aplicação direta do princípio da capacidade contributiva à luz do pressuposto da progressividade ao IPTU, ITBI e ao ITCMD. Para que se chegue a uma resposta, seja ela, afirmativa ou não, faz-se imprescindível que sejam respondidas algumas perguntas.

Desta forma, são os objetivos específicos desse trabalho de pesquisa: definir qual o conceito jurídico dado pela CFBR (BRASIL, 1988) ao princípio da capacidade contributiva e distinguir cada um dos seus pressupostos; conceituar o que são impostos e identificar à luz da legislação vigente qual a sua natureza jurídica; classificar, de acordo com o que preleciona o Código Tributário Nacional de 1966 (CTN) (BRASIL, 1966), quais são os impostos de natureza real; discorrer sobre como se dá a cobrança e a instituição do IPTU, do ITBI e do ITCMD; descrever como ocorre a aplicação dos pressupostos da capacidade contributiva ao IPTU, ITBI e ao ITCMD; Investigar se há a possibilidade de utilização exclusiva do pressuposto da progressividade ao IPTU, ITBI e ao ITCMD; especificar quais os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre tais temas.

O método utilizado é o método dialético, vez que sejam contrapostas as opiniões dos autores utilizados para encontrar uma tese que explique o fenômeno estudado. Como métodos auxiliares, são utilizados o histórico e o comparativo, visto que serão contrapostas e comparadas formas de pensar, doutrinas e legislações referentes aos diferentes períodos históricos.

A natureza da pesquisa é qualitativa, pois busca analisar diferentes ideais e pontos de vista previstos em livros, revistas jurídicas, artigos científicos e quaisquer

outros meios que auxiliem na obtenção de uma tese que melhor se adeque à realidade fática, legal e social vivenciada do ordenamento jurídico brasileiro.

Como base na elaboração de procedimentos técnicos, fora realizado o levantamento bibliográfico, por se tratar de estudo científico, puramente teórico pautado apenas em documentos escritos.

Quanto aos objetivos, esses são exploratórios e explicativos, pois visam descrever, analisar, interpretar e confrontar os diversos pontos de vista de vários especialistas em suas obras, que são referenciais, quando se trata da matéria abordada. E, por fim, no que tange a coleta de dados, trata-se de pesquisa bibliográfica, pois toda a tese do projeto de pesquisa será constituída por livros, artigos e dissertações.

## 2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 2.1 O fenômeno da tributação e sua origem

Desde os primórdios da história da humanidade e das primeiras civilizações organizadas, segundo Costa (2014), sempre houveram guerras, conquistas de terras e povos, além da construção de cidades que se solidificaram e originaram as mais variadas sociedades, como por exemplo, a grega e a romana, que contribuíram na criação e desenvolvimento dos preceitos basilares da Idade Moderna.

Na antiguidade, uma comunidade forte não era somente aquela que tinha seu povo unido, mas também que detinha sob seu domínio escravos para auxiliar na construção de seus impérios. Com o passar dos séculos, os impérios foram substituídos por reinados, que mantinham sua população e finanças organizadas e controladas por uma só pessoa, o Rei.

O Estado era o Rei, o enviado de Deus à terra para governar os mais fracos e os levar a vitória e a glória eterna. Seus súditos não o questionavam, com receio de sofrerem as mais variadas punições. Nessa época, surgiu o brocado *the king can do no wrong*<sup>1</sup>. Por isso, se valendo dos receios do povo que ampliava seu poderio, o rei recolhia receitas para dar provimento às mais diversas necessidades da coletividade e claro, suas próprias, passando assim a exigir coercitivamente uma parcela das riquezas, como preleciona Harada (2016):

Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais. (HARADA, 2016, p. 374)

Desse cenário político nasce o fenômeno da tributação. Os tributos se tornaram a principal forma de manutenção do Regime Monárquico, o que justificou as inúmeras insatisfações que surgiram por parte da população que era forçada a se submeter às vontades e ambições egoístas do Rei.

---

<sup>1</sup> O rei não erra – tradução livre

De acordo com Costa (2014), esse fenômeno marcou a história mundial, fazendo surgir inúmeros movimentos revolucionários que objetivavam, não só minimizar arbitrariedades da realeza e fazer cessar as cobranças excessivas de tributos, que deixaram boa parte da população na miséria, quanto o advento de regras que priorizassem e favorecessem os mais pobres.

Segundo Torres (2015), a homologação da Magna Carta (INGLATERRA, 1215), na Inglaterra, pelo Rei João sem Terra, foi o marco inicial para a instituição de tributos mais justos, que submetiam o próprio Rei a critérios objetivos de avaliação no momento de sua cobrança. Vários foram os diplomas subsequentes que trataram acerca do tema e positivaram, de uma maneira mais razoável e racional, o fenômeno da tributação.

À medida que as normas se solidificaram e a Monarquia fora substituída pelo Estado Democrático de Direito, variadas ciências tomaram forma com o intuito de entender a tributação. Desse ideal, desponta o Direito Tributário.

As discussões que circundam o tema apontam que o nascimento se deu através do Direito Financeiro, área jurídica que estuda a atividade financeira do Estado gestor. No entanto, para que se possa compreender sua origem, se faz necessário entender que o Direito Tributário provém de um célebre vocábulo, o tributo, que Paulsen (2012) conceitua como sendo uma:

[...] prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público. (PAULSEN, 2012, p.14)

Portanto, levando em consideração o axioma acima transcrito, é inequívoca a ideia de que o Direito Tributário não é uma simples vertente do Direito Financeiro, mesmo que se tenha originado dele, mas sim um ramo autônomo que disciplina e regula todas as transações de receitas feitas do particular, contribuinte, ao Estado, gerente arrecadador, com o objetivo precípua de administrar a máquina pública sempre em benefício do interesse coletivo.

## 2.2 A constituição do Direito Tributário Brasileiro

Segundo Barros (2012), a primeira legislação brasileira a tratar acerca da tributação reporta-se, ainda, à época do Brasil colônia, em meados do ano de 1530. No decorrer dos séculos, com a instituição da república e a adoção do regime presidencialista, desvinculando o Brasil da coroa portuguesa, foram promulgados diversos diplomas legais que trouxeram normas que se aplicam ao Direito Tributário brasileiro atual.

A Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988) é, incontestavelmente, um dos diplomas mais inovadores do ordenamento jurídico pátrio. Ela trouxe em seu corpo normativo um título próprio que trata acerca da tributação e do orçamento, como também um capítulo transformador sobre o Sistema Nacional Tributário, em que preconiza as regras gerais a respeito da matéria.

Contudo, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), recepcionado pela CRFB (BRASIL, 1988), traz consigo uma estrutura pormenorizada dos conteúdos que não são abordados pelo texto constitucional, mas que também são objeto de estudo da matéria, por conter regras específicas que regulam a relação jurídico-tributária, não desconsiderando as diretrizes existentes na legislação infraconstitucional.

O artigo 3º do CTN (BRASIL, 1966), conceitua o termo tributo visando possibilitar a compreensão da matéria e estabelecer as regras básicas acerca da tributação. Tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ou seja, ele deve ser pago, sempre, em quantia pecuniária, desde que não constitua ato ilícito, devidamente previsto em lei. O tributo se constitui a partir de 04 (quatro) elementos distintos: alíquota, sujeitos, base de cálculo e o fato gerador.

A doutrina majoritária, como Paulsen (2012) e Sabbag (2016), define a alíquota como sendo o percentual ou valor fixo que será aplicado para o cálculo do valor a ser cobrado de um tributo. Já a base de cálculo, é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a ser paga. O fato gerador é

a ocorrência de um ato que dá origem ao ônus do contribuinte em cumprir a obrigação tributária.

De acordo com a norma legal, prevista no artigo 119 do CTN (BRASIL, 1966), o sujeito ativo da obrigação tributária “é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. No entanto, as doutrinas majoritárias da área divergem sobre quem seria propriamente dita a pessoa jurídica competente. Diante deste dilema, Paulsen (2012), tenta apaziguar a situação dispondo que:

[...] a previsão do art. 119 do CTN no sentido de que apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeito ativo de obrigação tributária justificam-se em face da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos. Assim, somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento do tributo. Pessoa jurídica de direito privado só pode figurar como destinatária do produto da arrecadação e, ainda assim, apenas quando, sem fins lucrativos, exerça atividade do interesse público. (PAULSEN, 2012, p.16)

Portanto, constata-se que o legitimado ativo será aquele que, por fim, detenha a competência para exigir o cumprimento do tributo. Já a sujeição passiva, prevista no artigo 121 do CTN (BRASIL, 1966), diz que é a “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, seja ele o contribuinte direto ou um terceiro responsável ao pagamento do tributo. O sujeito passivo fica obrigado a fazer/não fazer, tolerar ou prestar quantia pecuniária ao Estado no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos devidos.

A legislação pátria hodierna reconhece a existência de cinco espécies de tributos, são eles: taxas, impostos, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais. Daí, então, se funda a relação jurídico-tributária, com o objetivo de adimplir a obrigação tributária assumida. A lei pressupõe que a prática ou abstenção de um ato autoriza o Estado a cobrar, em dinheiro, o valor específico, como forma de auxiliar na manutenção de sua estruturação física em benefício da própria sociedade administrada.

Por essa razão, se visualiza que o Direito Tributário brasileiro se sustenta em uma tríade de normas jurídicas regidas pelo Direito Público, não se subordinando a qualquer outro ramo que seja pertinente à matéria, exceto às limitações constitucionais ao poder de tributar, devidamente previstas na CRFB (BRASIL, 1988) e aos princípios que regem a matéria e que serão vistos abaixo.

### 2.3 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade é um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro. Ele é amplamente conhecido por suas diversas interpretações em cada ramo do direito. No âmbito Cível, a legalidade pressupõe que qualquer pessoa pode fazer tudo aquilo que a lei não a proíbe. No âmbito Penal, certifica-se que só há crime com lei anterior que o defina e só há pena com prévia cominação legal. Já no âmbito Administrativo, caberá ao gestor agir em conformidade com a lei, sob pena de responder por crime de improbidade administrativa.

Especificamente, no Direito Tributário, esse princípio se encontra expresso no artigo 150, inciso I, da CRFB (BRASIL, 1988) “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Tal norma constitucional estabelece a regra de que o tributo só poderá surgir ou sofrer qualquer modificação através de ato normativo. A lei em comento deve ser a ordinária, editada pelo Poder Legislativo competente de cada ente federativo.

A lei ordinária, de acordo com Sabbag (2016, p. 65-66), é a “lei comum, do dia a dia das Casas Legislativas, cuja elaboração prescinde de um quorum privilegiado de votantes” fugindo a essa regra, apenas os impostos sob grandes fortunas, empréstimos compulsórios, os impostos residuais e as contribuições social-previdenciárias residuais, previstos no artigo 154, I c/c artigo 195, §4º da CRFB (BRASIL, 1988), em que a própria CRFB (BRASIL, 1988) determina que devem ser instituídos ou editados através de lei complementar, ressalvada a possibilidade de instituição através de medida provisória expedida pelo Presidente da República.

No entanto, além da possibilidade de instituição através de lei complementar, o texto constitucional reserva ainda a oportunidade de alterar as alíquotas de algumas espécies tributárias sem a edição sancionatória de uma norma.

O artigo 153, §1º da CRFB (BRASIL, 1988) dispõe que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio e seguro (IOF), sem que haja a necessária promulgação de norma infraconstitucional. Não obstante, a Emenda Constitucional nº 33/2001 (BRASIL, 2001) adicionou a esse rol a Contribuição de

Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicados ao combustível.

O fundamento dessa medida é que essas espécies tributárias são consideradas tributos regulatórios ou extrafiscais que auxiliam na regularização da economia nacional, e portanto, não seria coerente as submeter a um procedimento legislativo moroso que culminaria em uma grave crise econômica até que houvesse a sua devida promulgação.

#### **2.4 Princípio da Anterioridade Tributária**

O princípio da anterioridade tributária possui amparo legal no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CRFB (BRASIL, 1988):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. (BRASIL, 1988).

O texto constitucional impõe duas regras específicas para a justa e efetiva cobrança dos tributos, são elas: a regra anual e a nonagesimal.

A regra da anterioridade anual afirma que somente poderão ser cobrados os tributos no exercício financeiro subsequente à promulgação da lei que o instituir.

Já a regra nonagesimal fora instituída pela Emenda Constitucional nº 42/2003 (BRASIL, 2003) e estipula que é necessário que se aguarde um mínimo de 90 dias da publicação da lei que instituir ou alterar o tributo para que ele entre em efetiva vigência. Sabbag (2016), citando Alexandre de Moraes, dispõe que ambas as regras podem ser aplicadas cumulativamente, sem qualquer prejuízo, vejamos:

[...] princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150,III “c”, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano” (MORAES apud SABBAG, p. 106)

Ou seja, ambas podem ser cumulativamente aplicadas sem que se incorra em uma ofensa ao texto constitucional. Ressalta-se, ainda, que se a lei for mais

benéfica ao contribuinte, não há impedimento de que a mesma entre em vigência na data de sua publicação oficial.

Assim como o princípio da legalidade, o da anterioridade não é uma regra absoluta, pois resguarda algumas exceções. A Emenda Constitucional nº 33/2001 (BRASIL, 2001) estipulou quais espécies tributárias se excetuarão à regra geral.

Os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, e operações de crédito, câmbio e seguro, por possuírem extrafiscalidade e regularem a economia, são exceções à regra da anterioridade anual, juntamente com o imposto extraordinário de guerra (IEG), o empréstimo compulsório, o CIDE – combustível e o ICMS – combustível. Isto é, havendo o estabelecimento ou a alteração de algum deles, o mesmo entrará em vigor, imediatamente, à data de sua publicação.

No entanto, são exceções à regra nonagesimal o II, IE, o imposto de renda (IR), o IOF, o IEG, o empréstimo compulsório de guerra/calamidade pública, a fixação da base de cálculo do IPTU e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

## **2.5 Princípio da Irretroatividade Tributária**

Semelhante aos princípios que já foram abordados, o princípio da irretroatividade tributária também possui previsão expressa na Lei Maior. O artigo 150, inciso III, alínea “a”, da CRFB (BRASIL, 1988), dispõe que lei nova não poderá ser aplicada ao fato gerador praticado anteriormente à sua vigência. Isto é, a nova lei só pode regular os fatos futuros, os ocorridos anteriormente serão regidos pela lei vigente à época do fato.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

Em consonância ao texto constitucional, Queiroz (2017) estabelece que:

Destarte, por força do Princípio da Irretroatividade Tributária, uma norma impositiva tributária (criada ou modificada) não pode projetar-se, incidir, sobre (o conceito de) fatos ocorridos antes de tal norma entrar em vigor. A projeção semântica da norma impositiva tributária está dirigida para fatos futuros, de possível ocorrência. Jamais poderá dirigir-se a fatos passados, já ocorridos. (QUEIROZ, 2017, p. 151).

Constata-se que o princípio da irretroatividade tributária somente se sobrepõe ao quesito fato gerador, não incidindo, desse modo, sobre os outros requisitos que constituem o elemento tributo, como a base de cálculo ou a alíquota. A única exceção a essa regra diz respeito à multa.

A multa prevista em lei nova deve ser aplicada ao fato gerador ocorrido anteriormente à sua vigência quando essa for mais benéfica ao contribuinte. Entretanto, se a multa estabelecida por lei antiga for a mais benéfica, em comparação com a nova, essa não deverá ser considerada.

O critério que irá determinar a aplicação ou não da norma será aquele que mais beneficiar o contribuinte, existindo, nesse caso, a possibilidade de utilização de ambas as normas, incidindo a nova lei tão somente para a estipulação da multa e a anterior irá reger os demais elementos que ensejaram a cobrança do tributo. Ressalte-se que o valor da multa não poderá, em nenhuma situação, caracterizar o confisco, que passa a ser o objeto de análise a seguir.

## **2.6 Princípio da Vedação ao Confisco**

O princípio da vedação aos efeitos confiscatórios consta expressamente previsto no artigo 150, inciso IV da CRFB (BRASIL, 1988) “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco”. Esse princípio impõe que a carga tributária não poderá ser tão elevada que resulte diretamente na perda do patrimônio pelo contribuinte. Isto é, caberá ao legislador, no momento da instituição do tributo, observar o caso concreto e o que viria a infringir tal norma.

Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI nº 1.075/DF<sup>2</sup> (BRASIL, 1998), estabeleceu que esse princípio não deve ser aplicado

---

<sup>2</sup> EMENTA: [...] A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao

tão somente às espécies tributárias, como também às penalidades pecuniárias que decorram da instituição do tributo, para que se alcance maior segurança jurídica na aplicação da norma.

Para que não se configure o confisco, é necessária à observância não somente do supracitado princípio, como também do restante das regras tributárias pátrias, em especial, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

## 2.7 Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia tributária tem previsão legal na CRFB (BRASIL, 1988) em seu artigo 150, inciso II. O texto normativo estabelece que fica proibido o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrarem num mesmo patamar. Cada qual deverá ser tratado de maneira isonômica, sempre em observância às suas diferenças.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988).

Deve ser levado em consideração que cada indivíduo possui suas particularidades e, com o fito de que não se estabeleçam critérios discriminatórios, é necessária a observância aos preceitos da isonomia. Em consonância a esses ideais, Carraza (2012) preconiza que:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. (CARRAZA, 2012, p. 89-90).

---

valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.[...] (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237)

A igualdade, como o autor acima destacado leciona, deve ser estendida para todos, não havendo ressalvas para a sua aplicação. É com base no princípio da isonomia que se origina o princípio da capacidade contributiva, objeto de análise a seguir.

## **2.8 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente vinculado ao princípio da isonomia tributária. No entanto, ambos possuem distintas descrições. O princípio da isonomia tributária veda o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em uma situação de equivalência. Já o princípio da capacidade contributiva prega a igualdade na lei, propondo que se trate de forma desigual os desiguais, ou seja, ele não é apenas um critério para que se alcance o ideal da justiça fiscal, ele inspira e regula a aplicação da norma jurídica tributária.

A capacidade econômica e/ou contributiva é a capacidade e dever de contribuir de cada administrado, na proporção de sua renda. Isto é, cabe ao administrador tributário realizar uma análise minuciosa na medida das diferenças de cada contribuinte, conforme afirma Sabbag (2016):

Não há dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva, quando se apresenta constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, o autor da lei fiscal, apresentando-se, materialmente, na forma de 'norma sobre como fazer lei'. Entretanto, o princípio há de ser concretizado não só pelo legislador, mas também pelo aplicador da lei. (SABBAG, 2016, p.165)

O supracitado princípio está presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição da República de 1924, permanecendo nas subseqüentes Cartas Magnas, excetuando-se, apenas, na Constituição do Estado Novo de 1937, que reduziu os direitos e deveres dos cidadãos.

O princípio da capacidade contributiva possui amparo legal no §1º, do artigo 145 da CFBR (BRASIL, 1988), e afirma que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Como pode ser observado, no enunciado acima transcrito, sua aplicação subsiste unicamente a uma espécie de tributo, os impostos. No entanto, já se encontra pacificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento das ADI

4697/DF<sup>3</sup> (BRASIL, 2017) e ADI 4762/DF<sup>4</sup> (BRASIL, 2017), a possibilidade de sua aplicação as outras espécies de tributo, sempre observando as peculiaridades de cada uma delas, conforme preleciona PAULSEN (2012):

Embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –, cuida-se de princípio fundamental de tributação **aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.** (PAULSEN, 2012, p.55) **grifo nosso.**

A imperatividade do texto constitucional condiciona o legislador à efetiva aplicação da pessoalidade como forma de graduar os impostos. Os meios através dos quais o legislador exterioriza a sua prática, são: a proporcionalidade, a seletividade, e a progressividade.

---

<sup>3</sup> EMENTA: [...] A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade.[...] (ADI 4697, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017)

<sup>4</sup> EMENTA: [...] A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade.[...] (ADI 4697, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017)

### 2.8.1 Proporcionalidade

Agir proporcionalmente nem sempre está associado à ideia de justiça. O pressuposto da proporcionalidade visa instituir uma alíquota igual para todos os contribuintes, variando apenas a base de cálculo. Isto é, aquele que possui ou adquire patrimônio de grande vulto irá pagar os tributos com base na mesma alíquota de quem tem um patrimônio menos vultoso. Carraza (2012) dispõe que a proporcionalidade:

[...] Atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade contributiva de cada qual. (CARRAZZA, 2012, p. 100).

Ou seja, mesmo o pressuposto da proporcionalidade sendo amplamente utilizado e considerado constitucional, ele vai de encontro com o que preconiza o ideal da capacidade contributiva, que visa a observância das peculiaridades individuais de cada contribuinte como forma de alcançar uma aplicação justa na cobrança dos tributos na instituição de suas alíquotas, enquanto que as alíquotas fixas apenas dão continuidade ao histórico de segregações sociais.

### 2.8.2 Seletividade

O pressuposto da seletividade estabelece uma carga tributária majorada para produtos considerados supérfluos ou que sejam nocivos à saúde humana. São dois os impostos que tem suas alíquotas majoradas: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por serem impostos extrafiscais que ajudam na regularização da economia, conforme preceitua os artigos 153, §3º, inciso I “competete à União instituir impostos sobre: O imposto previsto no inciso IV: será seletivo, em função da essencialidade do produto” e o 155, §2º, inciso III “competete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: poderá ser seletivo, em

função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” da CRFB (BRASIL, 1988).

Da mesma forma que majora a carga tributária para as duas hipóteses acima descritas, haverá uma minoração da carga tributária para aqueles produtos considerados essenciais à vida e à saúde, devido às suas essencialidades. Para Carraza (2012), não há discricionariedade na aplicação da seletividade, se trata de ato vinculado do Estado, vejamos:

Do exposto podemos concluir que toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do *valor a pagar (quantum debeat)* deve, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de *impostos seletivos*, em função da *essencialidade* dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da *essencialidade* das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI ou do ICMS como *impostos seletivos* viola esta diretriz constitucional obrigatória. (CARRAZA, 2012, p. 110).

Portanto, a seletividade atribuída ao IPI e ao ICMS possui caráter de obrigatoriedade, devendo sempre ser estabelecida pelo legislador constituinte no momento da edição da lei que fixa as alíquotas dessas espécies de impostos.

### **2.8.3 Progressividade**

O princípio da capacidade contributiva propõe que contribuintes que possuem maior ou menor poder aquisitivo paguem alíquotas maiores ou menores, respectivamente, de acordo com a capacidade econômica, objetivando, diminuir o sacrifício enfrentado pelos economicamente vulneráveis.

Sabbag (2016, p. 169) preceitua a progressividade como sendo uma “[...] técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame”. Ou seja, essa técnica institui a necessidade de incidência de alíquotas diferentes com fulcro na riqueza tributável de cada contribuinte. Desse modo, haverá aumento do ônus tributário, conforme a capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas.

A norma constitucional dispõe que apenas três impostos são naturalmente progressivos: o Imposto de Renda (IR), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) proveu o Recurso Extraordinário 562.045<sup>5</sup> (BRASIL, 2013), em fevereiro de 2013, e declarou a constitucionalidade de aplicação da progressividade ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*<sup>6</sup> e Doação (ITCMD).

Na antiguidade, já havia registros da aplicação desse pressuposto. Segundo Bouzon (1986), o Código de Hamurabi (1700 a.C.) estabelecia que as pessoas que detinham uma menor condição financeira, pagassem menos por determinados produtos e serviços, ao passo que aqueles detentores de condições financeiras boas pagavam mais. Quanto tem, Meira (2018), afirma que:

A tributação progressiva da riqueza, seja expressa em renda seja em patrimônio, é uma das formas mais legítimas de realização da justiça fiscal e, por conseguinte, social, posto que implica a imposição do ônus tributário mais gravoso para aqueles que externalizam sua capacidade econômica pelo fato de possuírem bens, e não simplesmente pelo consumo, além de diminuir os efeitos da concentração de riquezas. (MEIRA, 2018, p. 150).

Ou seja, o pressuposto da progressividade impõe que aquele indivíduo que possui um patrimônio, ou adquire bem vultoso, incorra em um aumento da carga tributária devida, em comparação aquele que possui patrimônio ou bem de menor vulto, com o objetivo precípua de alcançar a justiça fiscal, importante no Estado Social de Direito.

---

<sup>5</sup> 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. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001)

<sup>6</sup> Causa de morte – tradução livre.

### 3 OS IMPOSTOS

#### 3.1 Natureza Jurídica e os Princípios aplicados

Imposto, segundo Alexandre (2015), é uma espécie tributária que possui a receita vinculada diretamente à riqueza de determinado indivíduo, o contribuinte, que fica obrigado a pagar percentual específico ao Estado, com o objetivo de que esse forneça os subsídios necessários para o alcance do bem comum.

Assim, aquele que praticar ato que enseje na aferição de um patrimônio, é forçado a contribuir para a receita dos entes políticos, que irão investir seus recursos no financiamento das atividades gerais da Administração Pública.

A CRFB/88 delimita quais entes políticos possuem competência de efetuar a cobrança das 12 espécies de impostos. De acordo com Alexandre (2015), aplica-se da seguinte forma:

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa a cada ente federado. Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no artigo 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR E IGF); os Estados (e o DF), os três previstos no artigo 155 (ITCMD, ICMS e IPVA); os Municípios (e o DF), os três previstos no artigo 156 (IPTU, ITBI e ISS). Em princípio, essas listas são exaustivas (*numerus clausus*); entretanto, a União pode instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (art.154, I). [...]. (ALEXANDRE, 2015, p. 23)

Isto é, apenas a União pode instituir novos impostos mediante a edição de lei complementar (resguardada a oportunidade de criação através de medida provisória pelo Presidente da República), estabelecendo os elementos que o constituem e as normas gerais do tributo, ressalvada, ainda, a possibilidade de que os Estados, Municípios e o Distrito Federal prevejam normas específicas, quando couber a eles a cobrança do imposto.

Como dito acima, existem atualmente em plena vigência cerca de 12 espécies de impostos no ordenamento jurídico brasileiro, sendo eles: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Transmissão

“Causa Mortis<sup>7</sup>” e Doação (ITCMD), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

A doutrina majoritária, tendo como exemplo Alexandre (2015) e Sabbag (2016), intitula os impostos acima citados como de competência ordinária entre os entes federativos do estado brasileiro. Contudo, é lícita a instituição de novos impostos além dos previstos na CRFB (BRASIL, 1988) através da competência residual, sendo necessária a edição de lei complementar que verse especificamente sobre qual o seu fato gerador e a sua base cálculo, competência essa que é exclusiva da União.

Ainda, de acordo com a doutrina majoritária, existe também a figura da competência extraordinária a qual é composta de apenas uma espécie de imposto, o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).

Segundo o artigo 154, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988) será instituído “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. Ou seja, é um imposto transitório que será cobrado apenas enquanto durar o estado de guerra externa, sendo ele, também, de competência exclusiva da União.

Segundo Carraza (2012, p. 595), os impostos deverão ser cobrados com base em dois fatores: o comportamento do contribuinte ou a situação jurídica a que o contribuinte se encontre “O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontra”.

---

<sup>7</sup> Causa de morte (tradução livre).

Seguindo o pensamento de Carraza (2012), o comportamento do contribuinte seria aquilo que desempenha, seja na compra e venda de mercadorias, na realização de algum serviço ou no simples ato de auferir seus rendimentos. Já a situação jurídica a que ele se encontra vincula-se ao ato de contrair determinado bem, ou seja, acrescer seu patrimônio, o que majora a sua capacidade econômica. A prática de qualquer desses atos ensejará na criação de uma obrigação tributária.

A receita dos impostos não é vinculada, o que significa que o ente tributante deverá se utilizar dela para gerir as atividades gerais do Estado. Carraza (2012) intitula que:

Em suma, não é preciso que a pessoa política tributante preste um serviço público, remova um obstáculo jurídico, realize uma obra pública, permita a utilização de um bem pertencente ao domínio público, e assim avante, para o poder, de modo válido, exigir um imposto. Basta, apenas, tenha competência constitucional para instituí-lo e, ao exercitá-la, observe os magnos princípios que disciplinam o assunto (legalidade, igualdade, proporcionalidade, anterioridade, irretroatividade etc.). (CARRAZA, 2012, p. 596).

De igual forma o artigo 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) prevê que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Em outras palavras, a essa espécie de tributo não precisa que haja a efetiva comprovação de sua destinação para efetuar a cobrança, basta que o ente federativo seja legitimado e possua a competência expressa no texto constitucional. Ademais, aos impostos se aplicam todos os princípios basilares que regem o Direito Tributário, como o da legalidade, anterioridade, isonomia, a vedação ao confisco e o princípio da capacidade contributiva, além dos que regem todo o ordenamento jurídico pátrio, como o da igualdade e o da dignidade da pessoa humana.

É relevante ressaltar que além dos princípios que influenciam diretamente na sua cobrança, a doutrina subdivide os impostos em algumas classificações para uma melhor aplicação e compreensão pelo executor do poder público, que passamos a tratar.

## 3.2 Classificações

### 3.2.1 Diretos e indiretos

Essa classificação está ligada diretamente aos sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária do imposto. Segundo Sabbag (2016) e Paulsen (2012), são impostos diretos aqueles em que a pessoa que pratica o fato gerador é quem deve pagar o tributo. Ou seja, há uma relação direta entre o contribuinte e o Estado; quem pratica o fato gerador paga o imposto (contribuinte direto). É o caso do IPTU e do IPVA.

O IPTU é um imposto de competência do município e do Distrito Federal e tem como fato gerador, de acordo com o artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966), “a titularidade de uma propriedade, de um domínio útil ou a posse de um imóvel, seja ele edificado ou por natureza”. Desta forma, sua base de cálculo será o valor venal do bem e suas alíquotas, com o advento da Súmula 668 do Supremo Tribunal Federal (STF) (BRASIL, 2003), tornaram-se progressivas e devem ser instituídas por lei ordinária editada pelos municípios.

Já o IPVA é um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal e tem como fato gerador a aquisição da propriedade de veículo automotor viário por força da decisão proferida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 379.572<sup>8</sup> (BRASIL, 2008) do estado do Rio de Janeiro. Sua base de cálculo também será o valor venal do bem e sua alíquota é progressiva resguardando a possibilidade de ser seletiva com base o artigo 155, §6º, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988) “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização”.

Seguindo o pensamento de Sabbag (2016) e Paulsen (2012), nos impostos indiretos, o pagamento não será feito por quem pratica o fato gerador, mas sim pelo

---

<sup>8</sup> EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF - RE: 379572 RJ, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 11/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870)

contribuinte de fato, que nesse cenário não constituiu a relação jurídico-tributária inicialmente, como por exemplo, o ICMS e o IPI, que quem paga é o consumidor final.

Harada (2016) conceitua essa classificação da seguinte forma:

[...] Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica. (HARADA, 2016, p. 392).

Ressalta-se que o contribuinte em questão, poderá ser ambas as figuras tipificadas no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN (BRASIL, 1966), seja o contribuinte propriamente dito ou o responsável tributário.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

De acordo com Carraza (2012, p. 597), pouco importa quem irá suportar a carga tributária dos impostos “o que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc”.

De igual forma, Carraza (2012) preconiza que, por mais que se trate de classificação criada e utilizada pela doutrina majoritária visando uma compreensão mais didática acerca do tema, a mesma se encontra sendo amplamente utilizada pelos tribunais do Brasil no momento de justificar e legitimar a cobrança devida dos impostos, seja ao contribuinte de fato ou ao responsável tributário.

### 3.2.2 Adicionais e fixos

Os impostos adicionais, segundo Harada (2016), são aqueles literalmente adicionados à base de cálculo de outros, permitindo, assim, a prática de *bis in idem*<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> A mesma coisa duas vezes – tradução livre.

quando esse fora legalmente admitido pela legislação constitucional. Ressalta-se que *bis in idem* não deve ser confundido com o fenômeno da bitributação amplamente proibido pelo ordenamento jurídico brasileiro. Costa (2012), ao versar sobre o tema, distinguiu que:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico. Já o *bis in idem* é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição. (COSTA, 2012, p. 67).

No ordenamento jurídico brasileiro, permite-se apenas a instituição de impostos adicionais quando não houver lesão aos princípios constitucionais tributários. O Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) é um exemplo dessa classificação, posto que somente possa ser instituído em caso de guerra iminente, como previamente já fora explicado.

Já os impostos fixos, Harada (2016, p. 392) conceitua como “[...] impostos de alíquota fixa, é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada [...]”. Isso é, não há uma variação em sua alíquota, a lei disporá clara e expressamente o valor a ser cobrado no imposto.

Esse tipo de imposto não é a regra geral, visto que é necessário estabelecer, o fato gerador e a base de cálculo na lei complementar que o institui para que se calcule a alíquota e, conseqüentemente, o exato valor a ser pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Um exemplo de imposto fixo é o ISS cobrado aos profissionais liberais que tem o valor pré-estipulado de acordo com o artigo 9º, §3º do Decreto – Lei 406/1968 (BRASIL, 1968), recepcionado com o advento da CRFB/88. Vejamos:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º,

calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (BRASIL, 1968).

Ou seja, o ISS terá sua alíquota fixa, independente do quantum que conste na nota do serviço, se quem desempenhe o serviço seja profissional liberal ou constitua sociedade uniprofissional (que o sócio, empregado ou profissional habilitado preste serviço em nome da sociedade), somente perdendo tal benefício caso se torne sociedade empresária.

Ressalta-se que alguns municípios estabelecem a alíquota fixa com base na quantidade de pessoas que participem (ou trabalhem) da sociedade uniprofissional.

### **3.2.3 Proporcionais, progressivos e seletivos**

São proporcionais os impostos que possuem uma alíquota fixa e o que varia é a base de cálculo. Ou seja, a alíquota é única, independentemente do valor resultado da soma do objeto tributado. Sabbag (2016, p.453) dispõe que a “proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável”.

Um exemplo disso é o ICMS que tem suas alíquotas interestaduais variando entre 17% ou 18%, que necessariamente devem ser menores do que as intermunicipais que serão de 12%, ressalvada a exceção prevista na Resolução nº 22/1989 do Senado Federal (BRASIL, 1989), que prevê a alíquota interestadual em 7% para mercadorias que saírem da região sul ou sudeste para as regiões norte, nordeste, centro oeste ou ao estado do Espírito Santo.

Serão progressivos, de acordo com Sabbag (2016), os impostos que possuem as mais variadas faixas de alíquotas, que são estabelecidas em observância à capacidade econômica do contribuinte. Quem possui maior capacidade econômica, paga mais em comparado com quem possui a menor. Ou seja, varia a alíquota e a base de cálculo do tributo, com objetivo de se alcançar a justiça fiscal. O IR é progressivo variando com base nos rendimentos líquidos auferidos pelo contribuinte ao decorrer do exercício financeiro.

Ressalta-se que a instituição de impostos progressivos visa alcançar o ideal da justiça fiscal, visto que como preconiza Carraza (2012):

Quem ganha pouco é isento do imposto de renda porque o Estado reconhece que praticamente todos os seus rendimentos estão comprometidos com suas necessidades básicas (ausência de capacidade contributiva). Quem tem rendimentos maiores contribui na medida destes, pois tem capacidade contributiva para fazê-lo. (CARRAZA, 2012, p. 101).

Seguindo o pensamento de Carraza (2012, p. 101) “a imposição constitucional de progressividade do imposto de renda é exemplo de regra teleologicamente (finalisticamente) ligada aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia”.

Destaca-se que essa classificação está intrinsecamente vinculada aos 3 pressupostos do princípio da capacidade contributiva em sua totalidade, não somente à progressividade.

E, por fim, o imposto seletivo, segundo Sabbag (2016), é aquele que possui uma majoração ou minoração de suas alíquotas em decorrência da essencialidade de produto. Essa essencialidade vincula-se ao bem-estar social e à manutenção da sadia qualidade de vida.

Logo, se o produto for supérfluo ou nocivo à saúde, haverá uma majoração das alíquotas do imposto incidente. No entanto, se o produto for essencial à sadia qualidade de vida, as alíquotas serão minoradas para que se aumente o alcance e o acesso da população.

O IPI, imposto que tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro, quando vindo do exterior; a saída de estabelecimentos de importador industrial, comerciante ou arrematante, ou na própria arrematação de bem apreendido ou abandonado e acabou por ser levado a leilão, tem previsão expressa no texto constitucional, em seu artigo 48, que se trata de imposto seletivo “o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

### **3.2.4 Fiscais e extrafiscais**

Essa classificação está vinculada à função que cada imposto possui, instituída no momento de sua elaboração. Acerca dela, Sabbag (2016) dispõe que:

Os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado. Por outro lado, os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país. (SABBAG, 2016, p. 451-452).

Ou seja, de acordo com o que preleciona o autor, o imposto fiscal é aquele que tem como principal característica a arrecadação. Vale lembrar que os impostos são tributos que não possuem receita vinculada, eles servem para custear as despesas gerais do Estado, e essa é a conceituação de um imposto fiscal, ou seja eles são a regra geral.

Um exemplo de imposto fiscal é o ITCMD que incide sobre a transmissão de bens móveis ou imóveis, através de herança, legado ou doação, portanto sua base de cálculo será o valor venal do bem, e a sua alíquota é progressiva, desde o julgamento do Recurso Extraordinário RE 526.045 (BRASIL, 2013) proposto pelo estado do Rio Grande do Sul.

Ressalta-se que a Resolução nº 09/1992 do Senado Federal (BRASIL, 1992) estabeleceu em seu artigo 1º que a alíquota máxima será de 8% e se aplicaram aos bens adquiridos por herança ou legado, visto que, segundo Alexandre (2015), aqueles decorrentes de doações terão alíquotas fixas não se aplicando a essa regra.

Já os impostos extrafiscais de acordo com Sabbag (2016), são aqueles que possuem como principal característica a regularização da economia. Eles são a exceção ao princípio da anterioridade anual ou nonagésimal, justamente por sua extrafiscalidade, por isso não devem se submeter a um processo legislativo moroso para efetuar a alteração ou constituição. O IOF é um imposto extrafiscal e como preceitua Coêlho (2011):

O IOF nasceu como imposto extrafiscal para equalizar o mercado financeiro, daí a licença para o Executivo manejar as suas alíquotas por ato administrativo, nos limites fixados em lei. O imposto, quanto aos seus fatos jurígenos, reporta-se às formas e conceitos de Direito Privado relativos aos contratos de câmbio (troca de moedas), de seguro, crédito (mútuo) e os concernentes a títulos e valores mobiliários (títulos de crédito, mercado de futuros, notas cambiariformes, negócios bursáteis etc.), normatizados pelo Código Civil e Comercial e regrados pelos órgãos de controle dos mercados financeiros. (COÊLHO, 2011, p. 445).

Em outras palavras, se trata de imposto incidente sobre as operações financeiras e, mesmo que não se submeta a um processo moroso, em decorrência de sua extrafiscalidade, para haja a sua alteração, deve obedecer aos requisitos básicos dispostos na CRFB (BRASIL, 1988), sob pena de ser decretada a inconstitucionalidade.

### 3.2.5 Pessoais e reais

Os impostos pessoais são aqueles que levam em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte. Carraza (2012, p. 597) dispõe que “impostos pessoais são os que se referem a pessoas”.

Ou seja, leva-se em consideração apenas o fato de ser contribuinte, em decorrência dos aspectos que o tornaram a assumir a obrigação tributária. No ordenamento jurídico brasileiro só existe a figura de um único imposto pessoal que é o IR, já explicado acima.

Já os impostos reais são aqueles que incidem sobre uma base econômica, ou um bem adquirido, ou, segundo Carraza (2012, p. 567) “os impostos reais se referem a coisas”. Portanto, qualquer das outras 11 espécies de imposto poderão ser classificadas como reais.

Acerca do tema Harada (2016) dispõe que:

Outra classificação lembrada pelos estudiosos é a que divide os impostos em pessoais e reais. Os primeiros levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Os impostos reais –os de natureza real seria a expressão mais adequada –são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte. (HARADA, 2016, p. 392).

Via de regra, essa é a classificação mais utilizada hodiernamente pelos doutrinadores da matéria, e é nela que se fundamenta a presente pesquisa. O principal ponto a ser tratado são os impostos reais à luz do que preconiza o princípio da capacidade contributiva e seus pressupostos legais que se vinculam à distinção entre reais e pessoais.

Algumas das 11 espécies já foram analisadas acima, ao tratar das demais classificações, no entanto, algumas deixaram de ser explanadas, como por exemplo o II, o IE, o IGF, o ITR e o ITBI.

O II surgiu com o advento do Decreto – lei 37/1966, recepcionado com o status de lei ordinária com a promulgação da CRFB (BRASIL, 1988). De acordo com o artigo 23 do supracitado diploma (BRASIL, 1966), o fato gerador desse imposto considera-se ocorrido “ [...] na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.” O Superior Tribunal de Justiça, bem como a

doutrina majoritária considera a data de registro aquela com fixação jurídica, e assim como o IOF, possui característica de extrafiscalidade.

O IE igual ao II possui característica extrafiscal e como bem preceitua Carneiro (2015, p. 477) “o imposto de exportação é um dos mais antigos tributos brasileiros. Já na época do Império era uma das principais receitas, pois a exportação de produtos naturais do Brasil era muito grande”. Sua base de cálculo é estabelecida pelo artigo 24 do CTN (BRASIL, 1966) e a alíquota básica, de acordo com o artigo 3º do Decreto – lei 1.578/1977 (BRASIL, 1977) é de 30%, podendo ser majorada até 150% ou minorada a 0%.

O IGF tem previsão legal no artigo 153, inciso VII da CRFB (BRASIL, 1988), sendo de competência da União a sua instituição, mediante a edição de lei complementar “compete à União instituir impostos sobre: grandes fortunas, nos termos de lei complementar”. No entanto, essa lei complementar jamais fora editada. Carneiro (2015), tratando sobre esse imposto, dispõe que:

O Imposto sobre Grandes Fortunas é prova de que a Constituição da República não cria tributos, mas apenas outorga competência tributária para que os entes federativos os instituam. Nesse sentido, a Constituição, em seu art. 153, VII, outorgou competência à União Federal, mediante lei complementar, para instituir o referido imposto, fato que até hoje não ocorreu, motivo pelo qual não existem comentários a serem feitos neste capítulo. Contudo, é importante destacar que o Projeto de Emenda Constitucional n. 233, de 2008, propõe a retirada desta previsão do texto constitucional. (CARNEIRO, 2015, p. 663).

Ou seja, o referido imposto, mesmo possuindo expressa previsão constitucional, nunca fora regulado para que houvesse sua efetiva cobrança. E, comportamento do legislador brasileiro, não se verifica qualquer pretensão de regulamentar, visto que se encontra em análise um projeto de emenda constitucional para que seja retirado o teor normativo do referido imposto, da CRFB (BRASIL, 1988).

O ITR é, de igual forma, um imposto de competência da União que, além de possuir natureza real, tem alíquota progressiva expressa no artigo 153, §4º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988) “O imposto previsto no inciso VI do caput: será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. O seu fato gerador, de acordo com o artigo 29 do CTN

(BRASIL, 1966) é “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza [...]”.

Tal imposto, muito se assemelha ao IPTU, acima descrito, no entanto, recairá sobre propriedade localizadas em zona rural, ou de acordo com o artigo 15 do Decreto – lei 57/1966 (BRASIL, 1966), será devido ao imóvel localizado em zona urbana, mas que possua destinação rural e econômica.

Já o ITBI, é de competência dos municípios e tem como fato gerador o disposto no artigo 35, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988) “a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil”. Ressalta-se a necessidade de a transferência de titularidade se dá por ato oneroso, visto que sob as doações incidirá o ITCMD e não o ITBI. Em consonância, Harada (2016) preceitua que:

Como a transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe a cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária, como no caso da usucapião, por exemplo, em que inexistente qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que o adquire. Por isso, o STF vem acoimando de inconstitucionais as leis que instituem esse imposto nos casos de aquisição por usucapião. (HARADA, 2016, p. 569).

Vale ressaltar que sua base de cálculo é o valor venal do imóvel e sua alíquota fixa, a ser regulada pela lei de cada município. A explicação sobre esse, e outros dois impostos, não irá se estender nesse capítulo, pois serão objeto de análise a seguir.

Desta forma, passaremos a tratar de apenas três espécies atreladas à aquisição de um bem, seja ele móvel ou imóvel, que são o IPTU, o ITCMD e o ITBI, sempre à luz do princípio da capacidade contributiva em que se fundamenta a presente pesquisa.

## 4 APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AOS IMPOSTOS DE NATUREZA REAL

### 4.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

A CRFB (BRASIL, 1988) em seu artigo 156, inciso I prevê expressamente a instituição do IPTU “competem aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”, e além do previsto no texto constitucional, o CTN (BRASIL, 1966) em seus artigos 32 a 34 regulam de forma geral a sua cobrança. Carneiro (2015) ressalta que deve se observar de igual forma as normas previstas nos artigos 7º e 8º do Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) (BRASIL, 2001) em plena vigência.

Como o próprio nome já sugere, a receita do referido imposto recai sobre uma propriedade imobiliária e a competência para efetuar a cobrança é do Município que se situe o bem imóvel, e do Distrito Federal, salvo quando a cobrança for devida em um Território Federal que não seja dividido em municípios, neste caso a competência será da União como pode ser observado no corpo normativo do artigo 147 da CRFB (BRASIL, 1988) “competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. Em consonância Carneiro (2015) dispõe que:

Vale lembrar, desde já, que não há lei complementar tratando de normas gerais sobre esse imposto e, por tratar-se de um tributo municipal, cabe à *lei ordinária* de cada Município, bem como à lei distrital (Distrito Federal), regulamentar a matéria. Contudo, ressaltamos que havendo Territórios Federais não divididos em municípios, a competência sobre a instituição e disciplina do IPTU será da União, no exercício da competência cumulativa (art. 147 da CF). (CARRAZA, 2015, p. 44).

Isto é, por se tratar de imposto municipal (e distrital), o IPTU será regulado por cada Município que instituirá a sua forma de cobrança e quais serão os valores das alíquotas devidas, através da edição de uma lei ordinária.

Ainda seguindo o pensamento de Carneiro (2015), o IPTU não nasceu com a promulgação da CRFB (BRASIL, 1988), visto que o próprio CTN (BRASIL, 1966), recepcionado pela Carta Magna de 1988, já trazia em seu texto infralegal a previsão do referido imposto. Primordialmente, sua cobrança só era devida aos prédios

localizados na zona urbana e que fossem comprovadamente habitados. No entanto, com o passar dos anos passou a ser instituído aos imóveis em sentido *lato sensu*<sup>10</sup>, fosse ele edificado ou não. Por fim, criou-se 02 (dois) impostos diferentes, um que incidia sobre a propriedade predial e o outro sobre a territorial.

Devido à complexidade em realizar a distinção na análise da cobrança dos referidos impostos, ambos acabaram por ser incorporados, originando somente um que recairia sobre os dois tipos de propriedades, e assim nasceu o IPTU. Carneiro (2015) preleciona que:

Já na Constituição de 1891 (art. 9º, item 2º) o IPTU, cuja competência era dos Estados, passou a incidir sobre imóveis edificados ou não, urbanos ou rurais. Na Constituição de 1934, foram definidos dois impostos urbanos diferentes, de competência dos Municípios: o *territorial* e o *predial*, ficando o imposto territorial rural na competência da União. Na Constituição de 1937 continuava a divisão, mas a propriedade territorial era dos Estados e a predial dos Municípios. Na Constituição de 1946, estabeleceu-se haver um só imposto, de competência dos Municípios. (CARNEIRO, 2015, p. 45).

Outra discussão que circunda o tema está relacionada à natureza jurídica do IPTU. Parte da doutrina acredita que se trata de um imposto de natureza real, no entanto, existem doutrinadores que defendem a tese de que o mesmo possui natureza de imposto pessoal.

Para Coêlho (2011, p. 327), o IPTU seria um imposto pessoal, pois “incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto prejudica a Constituição”. No entanto, o IPTU está vinculado há titularidade de uma propriedade, desta forma tem natureza jurídica de imposto real, e segundo Paulsen e Melo (2013, p. 313) é o que evidencia a “[...] riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto”. Ou seja, como bem preleciona Carneiro (2015, p 47-48) de acordo com “[...] a teoria da personificação do imposto é plenamente possível atribuir características pessoais a um tributo real, mas tal possibilidade não descaracteriza a natureza real do tributo”.

Vale salientar que os artigos 32, “*caput*” e 34 do CTN (BRASIL, 1988) prevê expressamente que não só o titular da propriedade será o contribuinte do referido

---

<sup>10</sup> Em sentido amplo – tradução livre

imposto, quem possui a titularidade de um domínio útil ou que esteja na posse do bem, também é legitimado a efetuar o pagamento do IPTU.

Para Paulsen e Melo (2013, p. 314), o domínio útil “compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico; contrapondo-se ao “domínio direto” (restrito à substância do bem)”. Já a posse “deflui do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes a propriedade (art. 1.196 do Código Civil)”. Logo, tanto o titular do domínio útil, quanto o possuidor, são responsáveis solidários com proprietário do imóvel, ao pagamento do IPTU.

Ainda no “caput” do artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que o IPTU irá incidir sobre bens imóveis por natureza ou por acessão física que estejam localizados em zona urbana.

Segundo Machado (2014, p. 400), imóvel por natureza é a terra, o terreno tão somente, não se levando em consideração qualquer edificação. O imóvel por acessão física é a edificação propriamente dita, e o terreno, devendo levar ambos em consideração, “no direito civil “prédio” tem significado mais amplo, abrangendo não só as edificações, mas também o próprio terreno”.

Hodiernamente, como ora explicado, o IPTU é de competência municipal e distrital e recai tanto sobre a propriedade predial ou territorial, como explicado acima, que esteja localizada em zona urbana ou urbanizável. O artigo 32, §1º do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que a zona urbana terá o seu conceito delimitado por lei municipal, vejamos:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. (BRASIL, 1966).

Para alguns doutrinadores, como Harada (2016), a zona urbana será delimitada através do elemento geográfico, existindo ainda a possibilidade de

incidência do IPTU nas áreas consideradas como zonas urbanizáveis, conforme pode ser observado no §2º do artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966):

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. (BRASIL,1966).

Ou seja, será considerada zona urbana, aquela em que nas proximidades do imóvel existam no mínimo 02 melhoramentos previstos nos incisos I a V do §1º do artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966), já a zona urbanizável é aquela em que há a possibilidade de urbanizar, seja ela destinada à habitação, a indústria ou ao comércio, e o IPTU incidirá com o objetivo de possibilitar o custeio das obras de melhoramento.

Portanto, não há que confundi zona urbana com zona urbanizavel, ou até mesmo com a zona rural, visto que o imposto incidente sobre propriedade rural é de competência da União (ITR). De igual forma é de suma importância destacar o disposto no artigo 15 do Decreto-lei nº 57/1966 (BRASIL, 1966) que possui status de lei complementar:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (BRASIL, 1966).

O dispositivo em tela fora revogado em 1972 com o advento da Lei Federal nº 5.868 (BRASIL, 1972), no entanto, em 2005, ao editar a Resolução nº 09/1992 (BRASIL, 1992) o Senado Federal entendeu por suspender a revogação do supracitado artigo o pondo em plena vigência, e em consonância, o STF vem entendendo pela legitimidade de sua aplicação ao caso concreto.

De acordo com o que está disposto acima, Harada (2016), preleciona que:

[...] o STJ vem decidindo, à luz do art. 15 do Decreto-lei nº 57, de 18-11-1966, que não incide o IPTU em imóvel cultivado, ainda que situado em zona urbana. O aludido art. 15, que exclui da definição de zona urbana prevista no art. 32 do CTN a área cultivada, independentemente de sua localização, havia sido revogado pelo art. 12 da Lei nº 5.868, de 12-12-72, porém, esse art. 12 foi declarado inconstitucional pelo STF. Portanto, a Corte Suprema deu ao Decreto-lei nº 57/66 o status de lei complementar capaz de alterar o alcance do art. 32 do CTN que, também, tem natureza de

lei complementar. (HARADA, 2016 p. 594-595).

Desta forma, quando for dada destinação rural e econômica – que resulte na efetiva aferição de renda no desempenho da atividade – a imóvel situado em zona urbana, deve o proprietário pagar o imposto incidente sobre a propriedade rural, o ITR. Porém, esse benefício não deve se estender a quem possua sítio de recreio localizado em zona urbana, pois a esse ainda será devido o IPTU.

O fato gerador do IPTU é a aquisição da titularidade de uma propriedade, um domínio útil ou o exercício da posse com *animus domini*<sup>11</sup>, como prevê o artigo 32 do CTN (BRASIL, 1966). A base de cálculo, de acordo com o artigo 33 do mesmo diploma legal será o valor venal do imóvel. Vale lembrar também que a fixação da base de cálculo do IPTU é exceção a regra da noventena instituída pelo princípio da anterioridade tributária, e como bem dispõe a Súmula 160 do STJ (BRASIL, 1996), pode ser alterada mediante decreto do Poder Executivo, mas apenas para atualização monetária e não para aumento.

O lançamento do referido tributo será feito de ofício, ou seja, o Município já possui as informações necessárias para a constituição do crédito tributário, emitindo assim a notificação para que o contribuinte efetue o pagamento. Carneiro (2015) dispõe que:

O IPTU está sujeito ao lançamento direto ou de ofício. Cada Município possui um cadastro de todos os imóveis situados dentro do seu espaço geográfico. Os dados e informações referentes ao imóvel objeto de lançamento são processados com base na Planta Genérica de Valores (PGV) e é com base neste cadastro que o sujeito ativo notifica os contribuintes para efetuarem o pagamento do tributo. (CARNEIRO, 2015, p. 49).

Vale lembrar que de acordo com a Súmula 397 do STJ (BRASIL, 2009), será considerado para fins fiscais, que a data de recebimento do boleto em sua residência constará como a da notificação “o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”.

Segundo Machado (2014, p. 399) a função do IPTU é “[...] tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios”. A

---

<sup>11</sup> Agir como dono – tradução livre

função primordial dos impostos é o custeio das despesas gerais do Estado, com o fim arrecadatório para que os Municípios deem continuidade as suas políticas públicas. Contudo, a doutrina e a jurisprudência reconhece que o IPTU pode ter função extrafiscal quando se tratar da aplicação instituto previsto no inciso II, §4º, artigo 182 da CRFB (BRASIL, 1988).

Alexandre (2015) intitula esse instituto como progressividade extrafiscal, vejamos:

Segundo o art. 182, §4º da CF, é facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento. No caso de o particular não atender à exigência do Poder Público, o próprio dispositivo prevê um conjunto de providências sucessivas. A segunda delas, logo após o parcelamento ou edificação compulsórios, é a adoção de IPTU progressivo no tempo. (ALEXANDRE, 2015, p. 653 e 654).

Verificando o Município que determinado imóvel não está obedecendo a sua função social, poderá aplicar a progressividade no tempo em suas alíquotas, enquanto o bem não for edificado ou não atenda a sua finalidade. A progressividade aqui é aplicada com o objetivo de “coagir” o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, a dar efetivamente uma destinação previamente estabelecida no plano diretor.

O artigo 7º da Lei 10.257/2001 (BRASIL, 2001), o denominado Estatuto da Cidade, prevê que:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. (BRASIL, 2001).

As alíquotas do IPTU irão aumentar progressivamente durante o prazo máximo de 05 anos, assim como estabelece a referida lei, não ultrapassando o valor da alíquota máxima de 15%. Essa limitação, como bem lembra Alexandre (2015), visa evitar o efeito confiscatório expressamente vedado no ornamento jurídico brasileiro.

Não obstante, se decorrido o referido prazo, tendo as alíquotas sido majoradas progressivamente, e ainda assim o bem não atender a sua função social, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel como consta no corpo

normativo do artigo 8º da Lei 10.257/2001 (BRASIL, 2001) “decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública”.

O artigo acima tem natureza punitiva que objetiva não só o efetivo cumprimento da lei, como também proporciona um benefício a comunidade confinante do terreno que por não obedecer a sua função social prejudique a segurança e o bom convívio da sociedade.

Quanto às alíquotas do IPTU, essas serão fixadas por lei municipal, sem que haja qualquer interferência dos demais diplomas legais conforme estabelece Machado (2014, p. 401) “as alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios, sem que a Constituição Federal nem o Código Tributário Nacional imponham qualquer limitação”. E ao contrário da base de cálculo, que pode ser alterada através de ato do Poder Executivo, as alíquotas só poderão ser alteradas mediante edição de lei ordinária, obedecido todos os requisitos do processo legislativo, passando a ser cobrado a partir de 1º de janeiro de cada ano.

Analisando o texto legal do §1º, incisos I e II do artigo 156 da CRFB (BRASIL, 1988), não restam dúvidas que as alíquotas do IPTU são progressivas, podendo ainda ser diferenciadas em razão da localização ou do uso do imóvel.

Como já explicado, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado, sempre que possível, aos impostos como preleciona o §1º do artigo 145 da CRFB (BRASIL, 1988). Seus três pressupostos estão intrinsecamente relacionados à estipulação das alíquotas de todos os impostos e com o IPTU não poderia ser diferente.

As alíquotas diferenciadas dizem respeito ao pressuposto da seletividade, ou seja, se a lei ordinária do município assim dispor, esse requisito irá variar em decorrência tão somente da localização ou do uso a que se destine o bem imóvel. É de fundamental importância ressaltar que só haverá essa variação se a lei municipal prevê expressamente qual o uso e a determinada localização em que irão variar as alíquotas. Carneiro (2015) dispõe que:

O art. 156, §1º, traz ainda, em seu inciso II a possibilidade de o IPTU ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel [...]. A

nosso sentir, estamos diante de um critério de **seletividade de acordo com o bairro em que se localiza o imóvel ou com seu uso comercial ou residencial**. (CARNEIRO, 2015, p. 98).

Alguns doutrinadores consideram inconstitucional a aplicação da seletividade ao IPTU, contudo, como bem lembra Carneiro (2015) o STJ já decidiu que essa regra não fere os preceitos fundamentais da CRFB (BRASIL, 1988), e em consonância o STF regulamentou a Súmula 539 (BRASIL, 1969) que dispõe ser “é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

O pressuposto da seletividade nem sempre esteve presente no texto constitucional, o mesmo fora adicionado com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000 (BRASIL, 2000) que em seu artigo 3º deu nova redação ao §1º do artigo 156 da CRFB (BRASIL, 1988). Além da seletividade, a EC nº 29/2000 (BRASIL, 2000) trouxe também o pressuposto da progressividade na instituição das alíquotas do IPTU.

A progressividade só se tornou possível com o advento da emenda constitucional, desta forma, o STF vem entendendo que dívidas existentes antes da edição da EC nº 29/2000 (BRASIL, 2000) não poderão ser fixadas em observância ao atual texto constitucional devendo se aplicar a alíquota mínima correspondente à lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, como pode ser observado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 602.347/MG<sup>12</sup> (BRASIL, 2015) de 04 de novembro de 2015. Meira (2018) dispõe que:

---

<sup>12</sup> EMENTA: [...] “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de 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 urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido.(RE 602347, Relator(a): Min. EDSON

Analisando as decisões do Supremo, percebe-se que a Corte possui o entendimento de que, com relação ao IPTU, a progressividade fiscal tornou-se possível apenas após a edição da EC nº 29/2000, entendimento este constante do enunciado da Súmula nº 668 “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destina a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. (MEIRA, 2018, p. 146).

Como preleciona o autor, a Súmula 668 do STF (BRASIL, 2003) reafirma o acima descrito, possibilitando tão somente a aplicação da progressividade extrafiscal por ser instrumento de alcance da função social da propriedade urbana.

Logo não restam dúvidas de que mesmo tendo sua aplicação limitada ao advento da EC nº 29/2000 (BRASIL, 2000), o pressuposto da progressividade inovou na cobrança do IPTU, visto que visa instituir uma política de alcance ao ideal da justiça fiscal em observância ao Estado Democrático de Direito.

Por fim, mas não menos importante, é válido ressaltar que o IPTU se submete as regras das imunidades tributárias. O artigo 150, inciso VI da CRFB (BRASIL, 1988) prevê expressamente ser vedado a União, os Estados, o Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos de forma recíproca, entre os entes da Administração Direta e Indireta, religiosa aos templos de qualquer culto e ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

A Súmula 724 do STF (BRASIL, 2003) estende essa imunidade também aos imóveis locados a terceiros que pertençam à entidade, contanto que o valor do aluguel seja revertido em benefício da própria “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da CRFB (BRASIL, 1988), desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

## **4.2 Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)**

O artigo 156, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988) prevê que “compete aos Municípios instituir impostos 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”. O CTN (BRASIL, 1966) nos artigos 35 a 42 dispõe sobre as normas gerais do respectivo tributo, que também deverá ser regulado por lei ordinária editada por cada Município ou pelo Distrito Federal. A competência para a sua instituição é municipal (ou distrital).

O ITBI recai sobre a transmissão entre vivos e por ato oneroso de bens imóveis, sejam eles por natureza ou por acessão física, assegurando a CRFB (BRASIL, 1988) a transmissão de direitos reais sobre imóveis ou a cessão de direitos. Varias são as possibilidades trazidas pelo texto constitucional, no entanto, somente se considerará ocorrido o fato gerador do ITBI se a transmissão se der por ato oneroso, visto que as doações são reguladas por outro imposto, o ITCMD que em breve será tratado. Paulsen e Melo (2013), dispõe que:

A transmissão tem que ser onerosa, ocorrendo o empobrecimento e enriquecimento patrimonial das partes contratantes, na mesma proporção e segundo um nexos de causalidade. Não é onerosa e não se sujeita à incidência tributária a transmissão bilateral em que apenas uma das partes se sujeita ao cumprimento de uma prestação patrimonial, e a outra, à satisfação de um encargo (PAULO e MELO, 2013, p. 332).

Desta forma, o ITBI não recaíra sob a usucapião, pois a transmissão decorrente deste instituto não enseja em onerosidade, basta que o requerente obtenha os requisitos exigidos pela legislação que adquirirá a propriedade, devendo o usucapiente proceder a averbação no Cartório de Registro de Imóveis, e tão somente será responsável pelo pagamento do IPTU.

O respectivo imposto não surgiu com o advento da atual Carta Magna de 1988, como bem ressalta Carneiro (2015), o ITBI está previsto no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1891, antes denominado de imposto “sisa”, que era de competência dos estados e regulava não só as transmissões realizadas por ato *inter vivos*, como também as de *causa mortis*. Contudo, tal imposto não fora bem aceito pela população da época, vejamos:

Através do Alvará 3, em junho de 1891, surgiu no direito brasileiro o ITBI, que na época foi denominado “imposto sisa”. Em termos de Constituição foi ele previsto pela primeira vez na de 1891, com a competência dos Estados, situação esta que foi mantida pelas demais Cartas Políticas. Assim, no texto constitucional em tela, as transmissões de imóveis, tanto por ato *inter vivos*

como *causa mortis*, eram tributadas por um só imposto de competência dos Estados, o que provocou uma não recepção ou, para alguns, a derrogação dos arts. 35 a 42 do CTN [...]. (CARNEIRO, 2015, p. 104).

A CRFB/88 veio inovar, separando ambos os impostos e os distribuindo em competências diferentes, ficando o ITBI sob a guarda dos Municípios e o ITCMD – responsável pela tributação na transmissão de bens *causa mortis* – dos Estados.

O fato gerador do ITBI se constitui com 03 requisitos distintos já analisados no corpo normativo do inciso II do artigo 156 da CRFB (BRASIL, 1988) e que também se faz presente no artigo 35, incisos I a III do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. (BRASIL, 1966).

Quanto à propriedade ou o domínio útil dos bens imóveis por natureza ou acessão física se aplica o mesmo que fora disposto com relação ao IPTU. Já quanto aos direitos reais, Machado (2014, p. 407) dispõe que “os direitos reais sobre bens imóveis cuja a transmissão está feita ao imposto são os indicados na lei civil. Também na lei civil encontram-se definidos os direitos reais de garantia cuja transmissão não enseja a incidência do imposto”, ou seja, todos aqueles dispostos no artigo 1.225 do Código Civil de 2002 (CC) (BRASIL, 2002) são considerados direitos reais, excetuando-se tão somente os direitos de garantia – hipoteca, penhor e anticrese.

Quanto à cessão de direitos, essa também será objeto de ITBI, recaindo ainda, segundo Alexandre (2015), sob a promessa de compra e venda que já se encontra prevista no inciso VII do artigo 1.225 do CC (BRASIL, 2002).

Salienta-se que a ocorrência do fato gerador se dá no exato momento em que haja a alteração no registro do imóvel em Cartório Imobiliário, ou seja, deve haver a efetiva mudança de titularidade, no entanto, na prática, os cartórios acabam exigindo que antes de realizar a alteração na matrícula, deve o contribuinte apresentar a quitação do ITBI. Exigir essa cobrança é plenamente inconstitucional como já

decidiu o STJ no julgamento do RMS 10.650-0/DF<sup>13</sup> (BRASIL, 2000), como bem ressalta Alexandre (2015):

Apesar de a legislação da maioria dos Municípios brasileiros exigir o pagamento do tributo no momento do registro da escritura no cartório de notas, antes, portanto, do registro no Cartório de Imóveis, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade da cobrança do tributo antes deste segundo registro. Nessa linha, as contundentes palavras da Corte, proferidas no julgamento do RMS 10.650-0/DF. (ALEXANDRE, 2015, p. 664).

Se tratando da integralização do capital de uma pessoa jurídica, através dos institutos da fusão, cisão, incorporação, ou até mesmo a extinção, não ensejará na ocorrência do fato gerador do ITBI, pois há a ausência do requisito fundamental que é a mudança de titularidade. Vale ressaltar que se a integralização do capital ocorrer entre empresas que trabalhem no ramo de compra e venda de bens imóveis, aí sim será devido o ITBI sob pena de se configurar fraude ao sistema tributário nacional, como preceitua o parágrafo único do artigo 36 e o “*caput*” do artigo 37 do CTN (BRASIL, 1966).

Também será objeto do ITBI, como ressalta Paulsen e Melo (2013), a divisão do patrimônio comum após o divórcio, quando um dos ex-cônjuges ressarcir o outro por ficar com patrimônio superior a sua meação. Deve se observar que o supracitado imposto somente irá recair quando se trata de bens imóveis, e que decorra de ato oneroso.

Assim como o IPTU, o ITBI está ligado à aquisição da titularidade de uma propriedade imóvel, isto é, há a aferição de riqueza pelo contribuinte, por isso, como já decidiu o STF pacificando qualquer debate que possa surgir sobre o tema, a sua natureza é de imposto real.

---

<sup>13</sup> EMENTA: CIVIL - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO SOBRE BENS IMÓVEIS (ITBI) - FATO GERADOR - CTN, ARTIGO 35, CC, ARTIGOS 530, I, E 860, PARÁGRAFO ÚNICO -REGISTRO IMOBILIÁRIO. 1 - O fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário. 2 - A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor. 3 - Recurso ordinário conhecido e provido” (RMS nº 10.650-0/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, 2ª T., v. u., DJ 16.06.2000 - Bol. STJ nº13/00).

De acordo com o artigo 42 do CTN (BRASIL, 1966), o contribuinte é “qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. O contribuinte poderá ser tanto o transmissor do bem, quanto quem recebe, cabendo à lei ordinária de cada Município escolher quem deve pagar o tributo, não se excluindo a figura do responsável tributário, ou ainda a responsabilidade solidária entre eles. Carraza (2012) dispõe que:

Deve-se entender que o legislador municipal tem autonomia para a definição legal do contribuinte do ITBI, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação tributada, pois, nos termos do art. 121, parágrafo único, I do CTN, o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. Não obstante a autonomia, a regra tem sido que as leis municipais definam como contribuinte o adquirente do bem ou direito. (CARRAZA, 2012, p. 665).

Ou seja, o mais comum é que o adquirente seja o sujeito passivo da obrigação tributária constituída, no entanto, nada impede que o transmissor também seja o titular do polo passivo se assim dispor a legislação do local.

Ainda segundo o CTN (BRASIL, 1966), o artigo 38 afirma que a base de cálculo do referido imposto será o valor venal do bem ou do direito transmitido, isto é, o valor de mercado. Vale ainda ressaltar que de acordo com a Súmula 108 do STF (BRASIL, 1963), será “legítima a incidência do ITBI sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local”. Pouco importa o valor acordado durante a promessa de compra e venda do imóvel, a base de cálculo do ITBI será fixada sob o valor efetivamente pago na alienação, como preceitua Machado (2014):

Outro aspecto importante no que diz respeito à base de cálculo do ITBI é o que se refere a acessões físicas no imóvel colocadas pelo adquirente, na condição de promitente comprador, ou mesmo pelo adquirente que ainda não fez o registro do título aquisitivo no cartório competente. O fato gerador está consumado pela celebração do contrato de compra e venda, independentemente de sua formalização nos termos do direito civil. Por isto mesmo a base de cálculo é o valor venal do imóvel efetivamente vendido. Não daquele existente no momento em que se formaliza a transmissão da propriedade (MACHADO, 2014, p. 409).

Ainda segundo o pensamento de Machado (2014), vários Municípios possuem comissões especializadas que realizam uma análise do contrato de compra e venda e do valor efetivamente pago, com o objetivo de constatar se o mesmo corresponde a quantia realmente justa e real para que se evitem eventuais fraudes

Em se tratando de bem adquirido através de leilão em hasta pública, o STJ em diversas decisões prolatadas já pacificou o tema dispondo que o ITBI terá como base de cálculo o valor da arrematação do imóvel.

O lançamento do ITBI, segundo Alexandre (2015), será feito por declaração, ou seja, é necessário o auxílio do contribuinte, ou de terceiro, para que preste as informações necessárias sobre a constituição do fato gerador. Destaca-se ainda que, havendo omissão, o lançamento será feito por ofício, obedecido o prazo decadencial previsto na legislação, e que será devido no foro do Município em que esteja localizado o bem imóvel objeto da transmissão.

Como já mencionado a função primordial dos impostos é o custeio das despesas gerais do Estado, com o fim puramente arrecadatório, desta forma não restam dúvidas de que a função do ITBI é exclusivamente fiscal, como bem preceitua Carneiro (2015), e serve para dá continuidade as políticas públicas de governo.

Quanto às alíquotas, essas serão fixadas por lei ordinária a ser editada por cada Município e o Distrito Federal. Como preceitua Paulsen e Melo (2013, p. 337) “a alíquota do imposto é estabelecida em lei municipal, sendo vedado estabelecer sua progressividade por não haver expressa previsão constitucional”.

Segundo o artigo 39 do CTN (BRASIL, 1966) e o artigo 156, §3º da CRFB (BRASIL, 1988), as alíquotas do ITBI deverão ter seus limites instituídos pelo Senado Federal através de resolução, contudo tal regra não fora recepcionada com o advento da CRFB (BRASIL, 1988), ficando a cargo de cada Município a instituição de suas alíquotas, como bem lembra Carneiro (2015):

No que tange à alíquota, é a mesma fixada pelo Município competente, através de lei ordinária. Destaque-se que na vigência da Constituição anterior (art. 23, §2º), a alíquota não podia exceder os limites estabelecidos em Resolução do Senado Federal, por proposta do Presidente da República na forma prevista em lei. Já na Constituição de 1988 inexistia regra autorizando a limitação relativa ao ITBI. A doutrina majoritária não admite a sua fixação via Decreto, como já decidiu também o Tribunal de Justiça de São Paulo: “*Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança. Recolhimento do ITBI com base em valor fixado por Decreto. Inadmissibilidade. Princípio da legalidade que impõe seja o mesmo fixado por lei. Recurso não provido*”. (CARNEIRO, 2015, p. 129).

Porém, essa não é a discussão que circunda o tema. De acordo com o julgamento do RE 259.339<sup>14</sup> (BRASIL, 2000) em 09 de maio de 2000, o STF decidiu ser inconstitucional o estabelecimento de alíquotas progressivas para o ITBI. Grande era o conflito existente sobre o tema, tanto que o Egrégio tribunal o sumulou com o intuito de pacificá-lo. De acordo com a Súmula 656 do STF (BRASIL, 2003) “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”.

A progressividade, pressuposto que deriva do princípio da capacidade contributiva, é elemento substancial no alcance do ideal da justiça fiscal, no entanto, parte da doutrina e da jurisprudência acredita que esse pressuposto somente poderá ser aplicado aos impostos de natureza real se o próprio texto constitucional assim o dispor como é o caso do IPTU. Tal entendimento, segundo Alexandre (2015), não deve mais lograr êxito, visto que em 2013, no julgamento do RE 562.045<sup>15</sup> (BRASIL, 2015) interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, a suprema corte entendeu ser constitucional a aplicação da progressividade ao ITCMD, que tem origem semelhante ao ITBI.

A real discussão sobre a aplicação da progressividade ao ITCMD será aprofundada em tópico subsequente, bem como, se deve ou não ser estendido analogicamente ao ITBI. Contudo, atualmente, há expressa vedação constitucional acerca da aplicação de alíquotas progressivas ao supracitado imposto, devendo essas serem estabelecidas segundo o pressuposto da proporcionalidade.

A proporcionalidade do ITBI visa instituir uma alíquota igual para todos os contribuintes, variando apenas a base de cálculo. Segundo Harada (2012), a regra geral existente entre os Municípios é de que a alíquota seja fixada em 2%, porém,

---

<sup>14</sup> EMENTA: [...] progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito. (RE 259339, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 09/05/2000, DJ 16-06-2000 PP-00040 EMENT VOL-01995-05 PP-00981)

<sup>15</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS - ITCD. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Questão relevante do ponto de vista econômico, social e jurídico que ultrapassa o interesse subjetivo da causa. (RE 562045 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 01/02/2008, DJe-036 DIVULG 28-02-2008 PUBLIC 29-02-2008 EMENT VOL-02309-05 PP-01070 )

nada impede a instituição de outro valor, visto que, como já dito, não há mais um parâmetro a ser seguido, sendo discricionário, a cada Município, a sua fixação na porcentagem que assim entender como correta.

Por fim, assim como o IPTU, o ITBI se submete a regra das imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI alíneas “a”, “b” e “c” da CRFB (BRASIL, 1988). No entanto, como bem lembra Carneiro (2015), o ITBI também recairá na imunidade prevista no artigo 184, §5º, da CRFB (BRASIL, 1988) “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Ou seja, sempre que um imóvel for desapropriado com fins de ser realizada reforma agrária, no momento em que houver a transferência de sua titularidade, não incidirá o ITBI, como forma de promover a justiça e garantir o cumprimento da função social da propriedade como previsto no inciso XXIII do artigo 5º da CRFB (BRASIL, 1988).

#### **4.3 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)**

O inciso I do artigo 155 da CRFB (BRASIL, 1988) dispõe que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”. O CTN (BRASIL, 1966) em seus artigos 35 a 42 trazem as regras gerais sobre a instituição do ITCMD que será regulado por lei ordinária editada por cada Estado ou pelo Distrito Federal. Logo, a competência para a instituição do ITCMD é estadual (ou distrital), como bem preceitua a Carta Magna de 1988.

O ITCMD tem origem semelhante ao ITBI. No antigo ordenamento jurídico brasileiro, ambos eram tributados conjuntamente por um único imposto, denominado imposto “sisa”. Segundo Carneiro (2015), tal imposto não fora bem recepcionado pela população e por isso, com o advento da CRFB (BRASIL, 1988) fora repartido dando origem ao ITCMD, que como seu antecedente, continuou sendo de competência estadual, e ao ITBI já analisado.

Ainda seguindo o pensamento de Carneiro (2015), esse tributo se origina de tempos muito mais remotos, instituído pelo Direito Romano, era incidente sobre a herança e o legado. Vejamos o que o autor dispõe acerca do tema:

A cobrança desse tributo se reporta ao Direito Romano, época em que era cobrado como vigésima sobre herança ou legado. As transmissões de quaisquer bens e direitos, tanto por ato *inter vivos* como *causa mortis*, eram tributados por um só imposto de competência dos Estados, o que provocou uma não recepção posteriormente. Com o advento da Constituição de 1988, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação passou a ser de competência dos estados, e a tributação sobre as transmissões de bem imóveis *inter vivos* e de forma onerosa passou a ser de competência dos Municípios e do Distrito Federal. (CARNEIRO, 2015, p. 238-239).

Hodiernamente, o ITCMD recai exatamente sobre esses dois fatores: a herança – e/ou legados – e a doação. Ambos possuem uma característica em comum que é a gratuidade, ou seja, diferente do ITBI que para incidir sobre a transmissão de bens, faz necessária a prática de um ato oneroso, o ITCMD basta que se realize a transmissão de forma gratuita e voluntária. Além disso, o ITBI somente recai sobre bens imóveis, já o ITCMD recairá tanto sobre bem móveis quando imóveis. Logo, não há que confundi ambos os impostos, visto que as suas hipóteses de incidência são diversas, bem como a competência para a instituição.

A transmissão *causa mortis*, como dita acima, se dará através da herança e/ou legados, no momento em que haja aberta a sucessão legítima ou testamentária. Segundo Carneiro (2015, p. 242) “a morte determina o fim da pessoa natural”, seja qual for o fim, se por morte devidamente comprovada através de certidão de óbito ou a morte presumida, instituto do Direito Civil em que se declara morta a pessoa quando “se for extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida, ou se alguém, desaparecido em campanha ou feito prisioneiro, não for encontrado até dois anos após o término da guerra” de acordo com o artigo 7º, inciso I e II do CC (BRASIL, 2002).

Já a transmissão por doação, pode se operar a qualquer momento, por ato *inter vivos* e voluntário, e como bem preceitua Machado (2014):

A doação também opera a transmissão da propriedade de bens sejam móveis ou imóveis. Tratando-se destes últimos, a escritura de doação deve ser levada ao Registro de Imóveis, posto que, nos termos da lei civil, é o registro do título translativo que opera a transmissão da propriedade. (MACHADO, 2014, p. 368).

De acordo com o artigo 42 do CTN (BRASIL, 1966), o contribuinte do ITCMD é “qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. Ou seja, será o sujeito passivo da obrigação tributária tanto o doador quanto o donatário, quando se

tratar de transmissão por doação, e se tratando de transmissão *causa mortis*, por motivos óbvios, somente será legitimado passivo o herdeiro ou o legatário. Contudo, resta uma dúvida recorrente aos estudiosos da matéria, quando se trata de doação realizada entre pessoas de estados diferentes, ou quando o inventário é aberto em estado diverso do domicílio do herdeiro.

Quando se tratar de bens imóveis, conforme preleciona o artigo 151, §1º, incisos I da CRFB (BRASIL, 1988), será o Estado da situação do bem, ou seja, onde ele se situa. No entanto, quando o objeto da herança ou doação for um bem móvel, de acordo com o artigo 151, §1º, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988), deve proceder no Estado onde se processar inventário, no caso de heranças ou legados; ou no domicílio do doador quando se tratar de doação. Em consonância, Alexandre (2015), dispõe que:

Quando a transmissão é de bens móveis, títulos e créditos é necessário fazer uma distinção. Se a transmissão é decorrente de sucessão *causa mortis*, o ITCMD compete ao Estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou arrolamento, Já se a transmissão decorrer de doação, competente será o Estado (ou Distrito Federal) em que tiver domicílio o doador. Ambas as regras decorrem do art. 155, §1º, II. (ALEXANDRE, 2015, p. 604).

Ainda de acordo com a CRFB (BRASIL, 1988) em seu artigo 151, §1º, inciso III, deverão ser instituídas as competências através de lei complementar, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, porém, essa lei ainda não fora editada. Deste modo os Estados, se valendo da regra prevista no artigo 24, §3º da CRFB (BRASIL, 1988) vem disciplinando a matéria através de lei ordinária. Alexandre (2015) dispõe que:

A situação é interessante, pois, teoricamente, a lei complementar nacional estipularia regras para evitar conflitos de competência entre os Estados, sendo no mínimo estranho que estes tentem disciplinar a matéria por leis próprias. Na prática, cada Estado declara-se competente para cobrar o ITCMD quando no seu território residem ou são domiciliados o donatário (caso de doador domiciliado ou residente no exterior) ou os sucessores (caso de inventário ou arrolamento processado no exterior). (ALEXANDRE, 2015, p. 605).

Vale lembrar que, além dos contribuintes previstos na lei, não se exclui da legitimidade de pagar o imposto à figura dos substitutos tributários, visto que respondem solidariamente com o contribuinte de fato.

O fato gerador do ITCMD, nada mais é do que a transmissão *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos. O parágrafo único do artigo 35 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que “nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”, ou seja, segundo Alexandre (2015, p. 605) “[...] cada obrigação tributária surgida tem diferente sujeito passivo”. Não interessa quantos herdeiros ou legatários sejam beneficiados, cada qual será legitimado passivo da obrigação tributaria do ITCMD, isto é, cada um pagará o imposto devido com base na quota-parte recebida. Segundo Alexandre (2015):

Não obstante a transmissão da propriedade ocorrer com a abertura da sucessão, somente haverá o pagamento do tributo após a avaliação do bens do espólio, o cálculo do tributo e a homologação deste calculo (arts. 1.003 a 1.013 do Código de Processo Civil). (ALEXANDRE, 2015, p. 606).

Tal entendimento encontra-se pacificado pela suprema corte, no texto normativo das Súmulas 113 e 114 do STF (BRASIL, 1962).

Além da transmissão *causa mortis*, o fato gerador do ITCMD se considerará ocorrido quando houver a transmissão por doação. Se tratando de bens imóveis, será no momento em que haja a averbação no Cartório de Registro de Imóveis, e no caso de bens móveis, seguindo o pensamento de Alexandre (2015, p. 606) “no caso dos móveis, a propriedade não se considera transferida pelos negócios jurídicos antes da tradição (CC, art. 1.267)”. Tradição segundo Diniz (2002, p. 64) é a efetiva: “[...] entrega ou a transferência da coisa, sendo que para tanto, não há necessidade de uma expressa declaração de vontade; basta que haja a intenção do tradens (o que opera a tradição) e do accipiens (o que recebe a coisa) de efetivar tal transmissão”.

A base de cálculo do ITCMD, de acordo com o artigo 38 do CTN (BRASIL, 1966) é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, ou seja, o valor de mercado do bem transmitido, e nunca deve ser fixada superior a ele. Sabbag (2016) preceitua que:

Consoante a dicção do art. 38 do CTN, a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. Em princípio, representará o valor de mercado do bem objeto da transmissão, não devendo superá-lo. O cálculo é feito sobre o valor dos bem na data da avaliação, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão. Ademais, sabe-se que o

imposto não é exigido antes da homologação do cálculo. (SABBAG, 2016, p. 1246).

Ou seja, a fixação da base de cálculo depende de prévia avaliação, sendo necessária a observância da lei vigente à época da abertura da sucessão para que também possa ser fixada a alíquota. Além disso, o imposto somente poderá ser exigido após a homologação do cálculo correto, pelo juiz.

A função do ITCMD, assim como o ITBI é exclusivamente fiscal. Como bem preceitua Carneiro (2015) “a função do ITCMD é preponderantemente fiscal, ou seja, a obtenção de receita para os Estados e o Distrito Federal”. Já o lançamento será feito por declaração, isto é, exigisse o auxílio do contribuinte para que possa haver a cobrança do ITCMD. Em consonância, Machado (2014) determina que:

O lançamento desse imposto é feito, em princípio, por declaração. O contribuinte oferece ao Fisco os elementos necessários ao respectivo cálculo. Às leis das entidades tributantes cabe estabelecer o procedimento a ser adotado em cada caso. Essas leis, todavia, não podem criar embaraços à atividade de inventário e partilha de bens. (MACHADO, 2014, p. 370).

Quanto à alíquota do ITCMD o artigo 155, §1º, inciso IV da CRFB (BRASIL, 1988) diz que “terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”. Desta forma, o Senado Federal por meio do artigo 1º da Resolução nº 09/1992 (BRASIL, 1992) fixou a alíquota máxima em 8%. No entanto, resta a indagação sobre qual a alíquota será aplicada efetivamente à época da ocorrência do fato gerador. Em análise da legislação vigente, Carneiro (2015) diz que:

A Súmula 112 do STF determina a aplicação da alíquota vigente à época da abertura da sucessão, porque é neste momento que ocorre o fato gerador do imposto *causa mortis*. Já no caso da doação, aplica-se a alíquota vigente no momento da celebração do negócio jurídico. (CARNEIRO, 2015, p. 261-262).

Ou seja, será aplicada alíquota existente à época da abertura da sucessão ou a do momento em que haja a celebração da doação. Além de fixar o valor da alíquota máxima a Resolução nº 09/1992, através do seu artigo 2º (BRASIL, 1992), instituiu que caberá aos Estados e ao Distrito Federal, regular por meio de lei estadual, o valor das demais alíquotas que serão progressivas em função do quinhão que cada herdeiro vier a receber.

Grande discussão circundava o tema com relação à aplicação da progressividade as alíquotas do ITCMD. A natureza jurídica do supracitado tributo é de imposto real visto que há a aferição de riqueza pelo contribuinte, desta forma,

parte da doutrina e da jurisprudência acreditava que não poderia haver a aplicação da progressividade por não estar disposto na CRFB (BRASIL, 1988). Sobre o tema Carneiro (2015) dispõe que:

[...] Apesar de o art. 2º da Resolução do Senado n. 9/92 ter permitido a aplicação de alíquotas progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber no nosso entendimento a resposta para esta controvérsia é negativa, por três motivos: a) por ausência de previsão expressa na Constituição da República; b) por ser o ITCMD um imposto real, não possui elemento pessoal. Logo, não seria possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva e, por consequência, a do princípio da progressividade; c) devido ao fato de que a sua alíquota é proporcional. Contudo, parte da doutrina e o próprio Senado Federal, ao editar a referida Resolução, entendem de modo diverso. (CARNEIRO, 2015, p. 262).

Ainda seguindo o pensamento de Carneiro (2015), é válido ressaltar que desse entendimento surgiu dúvidas ainda maiores quando o próprio STF editou a Súmula 656 (BRASIL, 2003) que dispunha ser inconstitucional a aplicação da progressividade ao ITBI, que como se percebe, tem natureza semelhante ao ITCMD. Além disso, no julgamento da ADI 2.010-2/DF a suprema corte estabeleceu que somente pudesse ser instituída alíquotas progressivas a impostos de natureza real se assim a CRFB (BRASIL, 1988) dispor expressamente. Contudo o texto constitucional, como ora já analisado, dispôs que caberia ao Senado Federal a instituição da alíquota do ITCMD.

Ou seja, mesmo que a CRFB (BRASIL, 1988) não declare expressamente a aplicação da progressividade as alíquotas do ITCMD, ela autorizou ao Senado Federal a instituição do requisito, que assim o fez sem qualquer lesão ao disposto na Carta Magna de 1988, e esse fora o fundamento utilizado no julgamento do RE 562.045 (BRASIL, 2013) interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em 2013 que admitiu à constitucionalidade na aplicação da progressividade as alíquotas do ITCMD. Em consonância com o tema, Meira (2018) dispõe que:

Frise-se entendeu o Pretório Excelso que a progressividade do ITCMD é possível justamente por conta da aplicação do princípio da capacidade contributiva, não havendo, portanto, necessidade de que o art. 155 da Constituição Federal, que disciplina os impostos estaduais, traga enunciado expresso, autorizando a progressividade fiscal para a referida exação, entendimento contrário do relator, Min. Ricardo Lewandowski, que sempre defendeu a necessidade de expressa autorização no texto constitucional. (MEIRA, 2018, p. 149).

Portanto, as alíquotas do ITCMD que antes eram aplicadas proporcionalmente, passaram a ser instituídas com base na progressividade quando

se tratar de transmissão *causa mortis*. No caso da transmissão de bens por doação, nada versa a Resolução nº 09/1992 (BRASIL, 1992) do Senado Federal ou a CRFB (BRASIL, 1988), desta forma, acreditasse que a instituição de suas alíquotas se dará de forma proporcional.

E por fim, assim como o IPTU e o ITBI, o ITCMD é alcançado por as imunidades tributárias previstas no artigo 150, inciso VI da CRFB (BRASIL, 1988). Segundo Carneiro (2015), o ITCMD também não recairá sobre:

[...] os bens considerados imóveis por ficção legal (navios e aeronaves), nem sobre direitos reais de garantia, como penhor, anticrese, hipoteca e alienação fiduciária em garantia, ou ainda sobre servidões, pois não implicam transmissão de titularidade. Isto ocorre porque os conceitos de propriedade, bem imóvel e respectivos direitos, bens móveis etc., são conferidos pelo direito privado, não podendo ter seu conceito e forma alterados pela lei tributária (no caso estadual), conforme dispõe o art. 110 do CTN. (CARNEIRO, 2015, p. 241).

Ou seja, sempre que da transmissão do bem não decorrer a mudança de titularidade, o mesmo não será objeto de incidência o ITCMD, visto que a própria natureza jurídica da coisa impossibilita essa mudança, não podendo o Direito Tributário invadir a competência delimitada por outro ramo do direito que constitui o Estado Democrático.

## 5 CONCLUSÕES

Grande parte da doutrina prevê que a progressividade fiscal é o instituto que possibilitará o alcance ao ideal da justiça fiscal, visto que tal pressuposto visa trabalhar a instituição de alíquotas mais justas, após análise das riquezas, e da capacidade econômica de cada indivíduo. Meira (2018) preceitua que:

A tributação progressiva da riqueza, seja expressa em renda, seja em patrimônio, é uma das formas mais legítimas de realização da justiça fiscal e, por conseguinte, social, posto que implica a imposição de ônus tributário mais gravoso para aqueles que externalizam sua capacidade econômica pelo fato de possuírem bens, e não simplesmente pelo consumo, além de diminuir os efeitos da concentração de riqueza. (MEIRA, 2018, p. 150).

A análise da capacidade econômica envolve a sua externalização. Isto é, sempre que o contribuinte realizar operação, independentemente de qual seja, o quantum financeiro dela decorrente deve se tornar a base para a instituição das alíquotas do imposto. Desta forma, sendo os impostos reais aqueles que recaem sobre uma base econômica, ou um bem adquirido, a aplicação das alíquotas progressivas iria beneficiar não só a sociedade, como o próprio Estado, pois o alcance de ideologias mais justas é o principal objetivo do Estado Democrático de Direito. Em consonância, Meira (2018) dispõe que:

Assim é possível concluir que é mais benéfica ao sistema a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos de natureza real, garantindo uma distribuição mais justa dos ônus tributários. A progressividade como forma de realização da justiça tributária está no cerne do Estado Democrático de Direito, razão pela qual se entende que não precisam os impostos de natureza real trazer enunciado específico sobre a progressividade em seus artigos na Constituição, bastando aplicar, para tanto, o art. 145, §1º da Carta da República. (MEIRA, 2018, p. 150).

Portanto, não há que se considerar as justificativas dadas por alguns doutrinadores que defendem ser inconstitucional a aplicação da progressividade aos impostos reais por não possuir autorização expressa na Constituição Federal, pois o §1º do artigo 145 (BRASIL, 1988), já contém a aquiescência necessária do legislador constitucional, sendo assim, legítima a sua execução.

Sobre a possibilidade de aplicação da progressividade aos impostos reais, CARAZZA (2012) prevê que:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as

injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos, não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade. Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (base 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 vive-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as partes. (CARRAZA, 2012, p. 100).

ALEXANDRE (2015), citando o Ministro Marco Aurélio, no julgamento realizado pelo STF do RE 423.768<sup>16</sup> (BRASIL, 2011) de 09 de maio de 2011, defendeu que:

Na esteira desse entendimento, no julgamento do RE 423.468 (Noticiado no Informativo STF 433), o Relator Ministro Marco Aurélio afirmou que “§1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que ele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para o pagamento do imposto”. (ALEXANDRE, 2015, p. 148).

Assim sendo, não restam dúvidas quanto à legitimidade e a importância do pressuposto da progressividade ao ordenamento jurídico brasileiro, além da necessidade de sua aplicação nos casos concretos e, é por isso que o atual entendimento da jurisprudência está se alterando.

A presente pesquisa realizou profundo estudo de 03 das 12 espécies de impostos reais: o IPTU, o ITBI e o ITCMD. O IPTU, como ora já dito, além do instituto da progressividade extrafiscal, prevista o §4º do artigo 182 da CRFB (BRASIL, 1988), após o advento da EC nº 29/2000 (BRASIL, 2000), que alterou o texto do §1º do artigo 156, da CRFB (BRASIL, 1988), o ordenamento jurídico passou a ter as alíquotas desses impostos instituídas com base em 02 pressupostos do princípio da capacidade contributiva: a seletividade e a progressividade.

A seletividade será aplicada levando-se em consideração a localização e a utilidade do imóvel, já a progressividade passou a ser utilizada amplamente por quase todos os municípios do Brasil, na edição das leis ordinárias que regulam a

---

<sup>16</sup> EMENTA: IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. (RE 423768, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-02 PP-00286)

cobrança do IPTU. Mesmo tendo a sua aplicação condicionada a publicação da EC nº 29/2000 (BRASIL, 2000), de acordo com a Súmula 668 do STF (BRASIL, 2003), é considerada uma grande vitória no caminho que levará a utilização desse pressuposto às demais espécies de impostos.

Quanto ao ITBI, grande discussão circunda o tema, pois a Súmula 656 do STF (BRASIL, 2003), instituída após a decisão proferida pelo mesmo tribunal no julgamento do RE 243.105 (BRASIL, 2000), veda expressamente à aplicação da progressividade às alíquotas do imposto, que são estabelecidas, atualmente, sob o pressuposto da proporcionalidade. Contudo, segundo ALEXANDRE (2015), se espera que esse entendimento seja superado, em razão do julgamento realizado pela Excelsa Corte do RE 562.045 (BRASIL, 2013), que dispõe ser legítima a aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD.

O ITCMD e o ITBI possuem naturezas irmãs, ambos se originam do mesmo imposto, como pode ser observado nos tópicos destinados às suas constituições. Portanto, se o ITCMD, que por força do artigo 2º da Resolução nº 09/92 do Senado Federal (BRASIL, 1992) considerado constitucional no julgamento do RE 562.245 (BRASIL, 2013), tem suas alíquotas instituídas com base na progressividade, deveria se estender esse entendimento ao ITBI. Em consonância Meira (2018) tem o seguinte entendimento:

Contudo, não é o que se depreende da leitura de todos o acórdãos do Supremo Tribunal Federal, haja vista que, com relação ao IPTU, o entendimento da Corte é que a progressividade fiscal se tornou possível apenas após a promulgação da EC nº 29/2000. Com relação ao ITCMD a Excelsa Corte aplicou o entendimento de que a progressividade é possível apenas aplicando o art. 145 da Carta Constitucional, e no que tange ao ITBI o entendimento ainda é o consubstanciado na Súmula nº 656 da Corte que, espera-se, seja rapidamente revisto. (MEIRA, 2018, p. 151).

Desta forma, há grande expectativa de que a vedação prevista na Súmula 656 do STF (BRASIL, 2000), seja superada e que a progressividade fiscal possa ser aplicada ao ITBI, como também, as demais espécies de impostos previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado** – 9ª Edição revista atualizada e ampliada – São Paulo: Editora Método, 2015.

BARROS, Fernanda Monteleone, **A Evolução das Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime Tributário de Energia Elétrica**. 2012. 54 fls. Monografia de Especialização – Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, 2012.

BOUZON, Emanuel. **O Código de Hamburabi** – 4ª Edição revista atualizada e ampliada – Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1986.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1999. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional de 5 de outubro de 1999 com alteração adotadas pelas Emendas Constitucionais nº1/1992 a 97/2017 e Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 de abril de 2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 57, de 18 de Novembro de 1966. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del0057.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm)>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 37, de 19 de Novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.578, de 11 de Outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del1578.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del1578.htm)>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Lex:** VADE MECUM compacto/obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 16ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Lei nº 5.868, de 12 de Dezembro de 1972. Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências. **Lex:** VADE MECUM compacto/obra

coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 16ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Lei nº 10.257, de 10 de Julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Lex:** VADE MECUM compacto/obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 16ª Edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 29**, de 13 de Setembro de 2000. Altera os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde da Constituição Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm) >. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 33**, de 11 de Dezembro de 2001. Altera os artigos 149, 155 e 179 da Constituição Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm) >. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de Dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm) >. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 22 do Senado Federal**, de 19 de Maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 09 do Senado Federal**, de 05 de Maio de 1991. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroteor/obterinteiroteor.asp?id=392114> > Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010-2**. Disponível em:

<[http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/Trib\\_Sup/STF/ADINS/2010\\_04.html](http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/Trib_Sup/STF/ADINS/2010_04.html)> Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.697**. Disponível em:

<<https://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311509596&tipoAPP=.pdf>> Acesso em: 17/03/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.762**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21501770/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4762-df-stf>> Acesso em: 17/03/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 259339**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14754847/recurso-extraordinario-re-259339-sp>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 423768**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28423768%2EENUME%2E+OU+423768%2EACMS%2E%29+%28%28MARCO+AUR%29LIO%29%2ENORL%2E+OU+%28MARCO+AUR%29LIO%29%2ENORV%2E+OU+%28MARCO+AUR%29LIO%29%2ENORA%2E+OU+%28MARCO+AUR%29LIO%29%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yctszcwx>>. Acesso em: 18/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562045**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 602347**. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000201697&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15/04/2018

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança 106500**. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documento/119331667/processo-n-1011104-5620138260053-da-comarca-de-sao-paulo>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 108 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=108>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 112 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=112>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 113 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=113>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 114 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=114>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 539 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=539>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=656>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=668>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=724>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=160>>. Acesso em: 15/04/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 397 do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: < <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=397>>. Acesso em: 15/04/2018.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** – 5ª Edição ampliada e atualizada – São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 28ª Edição revista, ampliada e atualizada – São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** – 11ª Edição revista e atualizada – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 2ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRA, Matheus Brito. **Progressividade Fiscal nos Impostos de Natureza Real: IPTU, ITBI e ITCMD e o Princípio da Capacidade Contributiva**. In: CUNHA, Carlos

Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. **Tributos Municipais em Debate**. In- 1ª Edição – Belo Horizonte: Editora Fórum Conhecimento Jurídico, 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Direito das Coisas – 4ª Edição** – São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário – 25ª Edição revista atualizada e ampliada** – São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário – 35ª Edição** – São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

PAULSEN, Leandro; **Curso de Direito Tributário – 4ª Edição revista atualizada e ampliada** – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais – 8ª Edição revista e ampliada** – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. **Sujeição Passiva Tributária – 3ª Edição revista ampliada e atualizada** – Rio de Janeiro: Editora G/Z, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário – 9ª Edição** – São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **A Magna Carta completa 800 anos e influencia nossa Constituição Tributária**. In: **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo –SP 10 de junho de 2015. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em 15/04/2018.