

Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis

Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal

PAULO ROSENBLATT
JULIANA STUDART PEREIRA

Resumo: A presente pesquisa visa compreender a técnica da progressividade das alíquotas do imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis, para o alcance da igualdade tributária, objeto do princípio da capacidade contributiva e, especialmente, questionar a necessidade de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal (STF). A análise do panorama normativo em que o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI) se encontra inserido e a evolução jurisprudencial do STF permitiram traçar um paralelo entre a repercussão da sistemática de progressividade de alíquotas para os impostos reais, em geral, e para o ITBI, em particular. Assim, foi possível confrontar a teoria com a realidade de desigualdade tributária vivenciada no Brasil e concluir que o raciocínio utilizado pelo STF na ocasião da edição daquela Súmula está ultrapassado.

Palavras-chave: Súmula 656 do STF. Progressividade das alíquotas do ITBI. Capacidade contributiva. Justiça fiscal.

Introdução

A máxima “quem tem mais paga mais” pareceu razoável e justo para o legislador constituinte, que fez constar essa determinação no texto da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, 1988) como “princípio da capacidade contributiva”, um instrumento para assegurar a igualdade tributária e a justiça fiscal. A

Recebido em 16/2/17
Aprovado em 14/3/17

desigualdade tributária, contudo, é um problema crônico e histórico no Brasil¹.

A dificuldade de balizar esse princípio encontra-se, do ponto de vista filosófico, numa questão de moralidade tributária, que é essencialmente política, a de definir o papel do governo e do mercado (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 177-193); e ideológico, em relação ao individualismo ou socialismo. E, sob uma perspectiva pragmática, reside no fato de que cada espécie tributária carrega consigo peculiaridades inerentes a sua natureza e classificação, e está sujeita a distintas operações, com implicações para suas bases de cálculo e alíquotas. E até tributos da mesma espécie, que têm naturezas jurídicas bastante semelhantes, podem, ainda assim, ser graduados de formas distintas e serem, até mesmo, regressivos.

Todos os tributos têm em comum, todavia, a obrigatoriedade de obedecerem à capacidade contributiva, na forma do § 1º do art. 145 da Lei Maior². “Com efeito, as atividades econômicas do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica” (AMARO, 2014, p. 163). Nesse contexto, a diferenciação de alíquotas é um dos meios de se produzir um resultado social mais justo, como defendem Murphy e Nagel (2005, p. 180), tendo o consumo e a renda como seus objetos principais.

Este trabalho busca compreender uma inconsistência no ordenamento jurídico brasileiro, concernente à aplicação de distintas técnicas de graduação de alíquotas a impostos que possuem regra matriz de incidência tributária próximas. Esse é o caso do ITBI, para o qual é vedada a aplicação de alíquotas progressivas, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal consolidado na Súmula 656.

A hipótese do presente artigo é a necessidade de superação da Súmula 656 do STF, a qual proibiu expressamente a utilização da progressividade de alíquotas para o ITBI. A análise dessa Súmula e de suas razões, contraposta à aplicação da técnica da progressividade, é um tema pouco discutido, mas indispensável para efeitos de manter a coerência interna do ordenamento jurídico tributário.

Para tanto, é essencial conhecer os institutos que compõem e dão origem ao atual posicionamento do STF, como a Corte chegou a conso-

¹ Várias Constituições modernas de outros países contêm a previsão de que os impostos atenderão à capacidade contributiva, como preceito relativo à distribuição dos ônus fiscais. Não obstante os inúmeros estudos sobre o tema, a sua definição ainda é polêmica, especialmente em relação ao seu dimensionamento (UCKMAR, 1999, p. 78-87).

² A doutrina majoritária defende que o termo “imposto” foi utilizado de forma indevida, pois, uma vez que imposto é espécie do gênero tributo, isso levaria o jurista a entender erroneamente que as demais espécies tributárias não estariam abarcadas pelo princípio da capacidade contributiva, o que de fato não ocorre. Por todos: Velloso (2009).

lidar esse entendimento e, por fim, indagar se, diante dos vários julgados recentes e mudança jurisprudencial do próprio Tribunal, que vão de encontro a essa Súmula em casos análogos, ela ainda mantém sua razão de ser. Ao final, o artigo se debruça sobre uma proposta de superação da Súmula e apresenta algumas recomendações.

1. A capacidade contributiva à luz da CRFB e o subprincípio conexo da progressividade

Os princípios tributários estão dispostos, de forma não taxativa, no art. 150 da CRFB, mas também fora dele – caso do princípio da capacidade contributiva, inscrito no seu art. 145, § 1º (BRASIL, 1988).

Na concepção de Sousa (1981, p. 95), capacidade contributiva é “a soma da riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte, e sem prejudicar suas atividades econômicas”.

A igualdade tributária constitui a base mais sólida do Direito Tributário, pois retira seu fundamento do princípio geral e constitucional da isonomia. Segundo Varejão (2008, p. 132):

Por meio desse princípio, exige-se, de modo geral, que a tributação apenas recaia sobre quem possa com ela arcar, e dentro do universo de contribuintes possíveis, que eles sejam chamados a contribuir de modos distintos, indicados a partir de critérios legítimos, constitucionalmente autorizados a tal finalidade discriminatória.

Varejão esclarece que, de acordo com o princípio da isonomia tributária, constante do art. 150, II, da CRFB, distinções entre os contribuintes são permitidas, pois nem sempre eles estarão na mesma situação jurídica. Ainda que pratiquem o mesmo fato gerador de um tributo, dois contribuintes poderão estar sujeitos a obrigações tributárias distintas, por aspectos subjetivos da relação jurídico-tributária (pessoalidade).

Sobre a capacidade contributiva, diz Ichihara (2002, p. 62) que este “salutar princípio, além de ser o ingrediente fundamental na implementação do princípio da isonomia ou da igualdade, aparece como instrumento de realização da justiça fiscal, que acabará por desembocar na realização da justiça social”.

Desse modo, são vedadas, por meio dessa limitação (PESSÔA, 2009), as discriminações chamadas de odiosas ou arbitrárias, aquelas que não têm razão jurídica de existir – ou seja, aquelas nas quais não há nexos de causalidade entre a discriminação e o motivo, e que tão somen-

te têm o condão de favorecer ou de perseguir uma pessoa ou um grupo.

Ainda que seja dever de todo cidadão partilhar o ônus de manter o funcionamento da máquina estatal por meio da arrecadação de tributos (AMARO, 2003, p. 136-139), a tributação não deve ser imposta àqueles que não têm condições de dar às suas rendas destinações outras que não à sua própria subsistência e a de seus dependentes (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 30-31), em razão do princípio da dignidade da pessoa humana. É a chamada proteção constitucional do mínimo existencial, uma das faces do princípio da capacidade contributiva. Ao lado do princípio da vedação do confisco, esses princípios criam margens mínimas e máximas de tributação, ainda que difíceis de parametrizar³.

Embora tenha sido objeto de feroz discussão doutrinária no passado, hoje é majoritário o entendimento de que o termo “sempre que possível” utilizado pelo legislador não significa ser facultativa a aplicação da capacidade contributiva. Essa expressão faz referência apenas à necessidade de o legislador priorizar a criação de impostos de caráter pessoal, uma vez que a aplicação da capacidade contributiva nesses é mais fácil (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 52).

Contudo, Machado (1998, p. 90) afirma que “a graduação segundo a capacidade econômica, todavia, é possível sempre, e não apenas em relação aos impostos pessoais”. Decerto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é imperativa, sendo cogente

³É importante notar que “ao tempo que tributos permitem uma redistribuição de recursos dos mais ricos para os mais pobres, podem também deprimir os esforços de trabalho e, assim, reduzir o bem-estar geral” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 184-185). Não faz parte do presente trabalho, contudo, a discussão sobre tributação ótima, nem qual deve ser o grau de progressividade de alíquotas, mas apenas a possibilidade de uma estrutura de alíquotas progressivas no ITBI diante do sistema constitucional brasileiro.

sua observação em todos os tributos, para que não se viole a justiça tributária. Assim, sempre que a natureza do imposto permitir a graduação segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, essa graduação deverá ocorrer, pois a expressão “sempre que possível” se refere tão somente ao caráter pessoal do tributo, não à aplicação da capacidade contributiva (LACOMBE, 1991, p. 171).

O princípio da capacidade contributiva exterioriza-se e concretiza-se, ainda, mediante outras técnicas, a da seletividade e a da progressividade⁴, não raro consideradas subprincípios conexos da isonomia tributária⁵.

A progressividade é uma técnica de diferenciação de incidência de alíquotas, as quais são alteradas de acordo com a variação sofrida pela base de cálculo do tributo. Pode ser fiscal, quando sua principal função é a arrecadação de receita para os cofres públicos, ocasião em que é claramente possível visualizar a premissa “quem tem mais, paga mais”, como é o caso do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo em razão do valor do imóvel (ainda que, neste último, haja divergências adiante apontadas). Ou pode ser extrafiscal, quando tem por escopo regular o comportamento do contribuinte, estimulando ou desestimulando condutas, como é o caso do IPTU progressivo no tempo e do Imposto sobre Propriedade

⁴Há várias teorias para justificar a proporcionalidade, progressividade e regressividade tributárias, todas falhas diante da impossibilidade de dimensionar moralmente os sacrifícios que devem ser suportados individualmente (SCHOUERI, 2014, p. 385-395; TIPKE; LANG, 2008, p. 198-203; UCKMAR, 1999, p. 79-86).

⁵A tributação progressiva é melhor para assegurar a justa repartição dos encargos públicos mais do que com os impostos proporcionais, sendo mais adequadas ao princípio da igualdade (UCKMAR, 1999, p. 87-95). Ver também Amaro (2014, p. 165). Em sentido contrário, o de que a progressividade não decorre de capacidade contributiva, que já seria satisfeita por alíquotas proporcionais, mas de um imperativo de distribuição de riquezas e justiça fiscal, ver Zilveti (2002).

Territorial Rural (ITR) progressivo em razão da (im)produtividade da propriedade, como formas de garantir a sua função social.

Na jurisprudência tradicional do STF (BRASIL, 1999), a progressividade não poderia ser presumida, apenas sendo permitida quando prevista de forma expressa no texto da CRFB, embora essa tese haja sido mitigada em decisões recentes daquela Corte, conforme será analisado mais adiante.

De modo oposto, a proporcionalidade realiza-se pela aplicação de uma só alíquota *ad valorem* (fixada como um percentual ou fração) sobre uma base de cálculo variável. A proporcionalidade, contudo, distorce o sistema e afasta-o dos objetivos fundamentais de igualdade tributária e justiça fiscal (VAREJÃO, 2008, p. 152). De acordo com Ribeiro (1993, p. 71):

numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na justiça social. É que a proporcionalidade, embora seja uma manifestação da capacidade contributiva, uma vez que não adota um valor fixo na tributação, se traduz num instrumento bastante tímido de distribuição de rendas.

A seletividade também se presta à efetivação da capacidade contributiva nos tributos em que há repercussão, ou seja, transferência do encargo ao contribuinte de fato, não assumido o ônus pelo contribuinte de direito que realizou o fato gerador⁶, e mais recentemente

⁶Com efeito, a progressividade de alíquotas em impostos indiretos, sobretudo aqueles que gravam o consumo, tenderia a ter um efeito contrário, isto é, regressivo, de modo que a seletividade se prestaria melhor a perseguir à justiça fiscal (RIBEIRO, 1993, p. 73). Em sentido contrário, sobretudo no aspecto da capacidade contributiva como proteção do mínimo existencial e da dignidade humana, ver Tipke e Lang (2008, p. 203-204).

estendido aos tributos que incidem sobre a propriedade. Desse modo, as alíquotas variam de acordo com critérios extrafiscais elencados na Constituição – como a essencialidade do produto (IPI), ou a da mercadoria ou serviço (ICMS), no primeiro caso; ou em razão do tipo ou utilização do veículo (IPVA)⁷, ou ainda a localização ou uso do imóvel (IPTU)⁸, no segundo.

Em que pese ser imensurável a importância desses subprincípios para que se torne concreta a aplicação da capacidade contributiva, com o objetivo de se promover a igualdade fiscal, é notável a dificuldade ou desinteresse que o legislador ou o intérprete têm de aplicá-los aos tributos de natureza real. É, pois, sobre essa dificuldade com relação ao ITBI que se debruça este artigo.

2. A progressividade nos impostos de caráter real

Os impostos reais são classificados como aqueles em que, ao se estabelecer a carga tributária, não são levados em consideração o sujeito passivo e suas características pessoais, mas tão somente a realidade tributável. Os impostos pessoais, por sua vez, reconhecem as características e condições do contribuinte, como renda mensal e tipos de despesas (quantidade de dependentes, dispêndios com educação e saúde, poupança etc.). Para Torres (2013, p. 377): “Impostos pessoais são os que se instituem em função da pessoa do obrigado; reais, os que se cobram em razão do patrimônio ou de considerações objetivas e econômicas, independentes da situação do devedor”.

⁷A partir da emenda constitucional nº 29 (BRASIL, 2000).

⁸A partir da emenda constitucional nº 42 (BRASIL, 2003).

Ocorre que a obrigação tributária é pessoal. Tributa-se, do ponto de vista econômico, a renda acumulada ou consumida, independentemente da classificação do imposto nessas duas espécies. Por essa razão, em toda obrigação, o princípio da capacidade contributiva deve ter observância obrigatória (HARADA, 2013).

Em razão de o texto constitucional conter a expressão “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o STF mantinha a posição de que o princípio da capacidade contributiva teria aplicação restrita aos impostos classificados como de natureza pessoal (BRASIL, 2013). Era clara a posição de que seria impossível estabelecer progressividade nos casos de impostos de natureza real, sob a alegação de que, enquanto a seletividade seria técnica empregada aos impostos de caráter real, a progressividade seria a sistemática a ser frequentemente utilizada para os impostos pessoais (SIQUEIRA, 2010)⁹.

Tal entendimento, todavia, não se sustenta, pois a seletividade é técnica e a variação das alíquotas relaciona-se tanto com a capacidade contributiva do sujeito passivo, quanto com a extrafiscalidade tributária, com o propósito de realizar determinada política fiscal, assumindo como principal a função de estimular ou desestimular uma conduta do contribuinte. E há tributos que podem ser, ao mesmo tempo, progressivos e seletivos, como o IPTU.

A esse respeito, destaque-se a lição de Carrazza (2008, p. 88): “Em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

E ainda, segundo a interpretação que foi dominante no STF, não se permite a instituição da progressividade nos casos em que não estiverem já explicitamente previstos no texto constitucional. Desse modo, “para a adoção de alíquotas progressivas de ITBI, seria necessária a edição de uma emenda constitucional que expressamente o autorizasse, a exemplo do que ocorreu com o IPTU” (ALEXANDRINO; PAULO, 2005, p. 198).

Durante muito tempo, o entendimento do STF era no sentido de que, em razão da impossibilidade de se mensurar exatamente a verdadeira capacidade contributiva do sujeito passivo nos impostos reais, estes não se harmonizariam com o conceito de progressividade, salvo nos casos de aplicação extrafiscal. No entanto, segundo Ribeiro (1993, p. 72), “nos parece inexistir qualquer óbice à progressividade dos impostos reais, uma vez que o patrimônio do contribuinte é índice de riqueza hábil a ser

⁹Para Schoueri (2014, p. 385-395), “a prioridade territorial não é índice adequado para medir a capacidade contributiva subjetiva, base da progressividade”.

quantificado na fixação do aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, como se extrai do art. 145, § 1º, da Constituição Federal”.

Ocorre que, depois de 2000, com a Emenda Constitucional nº 29, o quadro foi invertido, na medida em que se introduziu de forma expressa na CRFB a progressividade de um imposto real, o IPTU, mas para fins fiscais.

A partir daí, o STF passou a ver a progressividade dos impostos reais com outros olhos (CAMPOS; VAN DRUNEN, 2015-2016), mostrando-se mais flexível em relação à aplicação da capacidade contributiva, o que deveria levar ao fim dessa distinção relativa à sujeição de impostos tanto pessoais como reais a esse princípio constitucional.

3. A possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no ITBI

Desde 1891, o Direito brasileiro prevê a existência de impostos incidentes sobre a transmissão patrimonial. O Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) foi editado sob a égide da Constituição de 1946 e alterado pela Emenda Constitucional nº 18/1965 (e recepcionado pela Constituição de 1967), que transformou os impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis* num único imposto de transmissão, limitando-o a bens imóveis e direitos a eles relativos – portanto, excluindo-se os bens incorpóreos –, de competência dos Estados (COSTA, 2013, p. 384; TORRES, 2009, p. 381).

Com o advento da CRFB, a base tributária foi alargada e repartida em imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e em imposto sobre a transmissão de imóveis *inter vivos* por ato oneroso, de competência dos Municípios (CONTI, 2002).

Disciplina a CRFB: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II – 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 e sua aquisição;” (BRASIL, 1988).

Para compreender a que instituto a legislação quis fazer referência ao utilizar-se da expressão transmissão “de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”, bem como da “cessão de direitos” sobre esses bens, é necessário ressaltar que, para ocorrer a transmissão do domínio de um imóvel, o Direito Civil determina que é imprescindível o registro da escritura definitiva em cartório.

É esclarecedora a síntese de Pinto Junior (2007) acerca do tema:

Se não existe dúvida de que a transmissão de propriedade de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis e de cessão de direitos sobre tais transmissões somente ocorre mediante o registro do título no registro imobiliário, pode-se afirmar que o fato gerador do ITBI, que é a transmissão de propriedade, somente ocorre mediante o registro do título no registro imobiliário. É que até que se proceda ao registro não ocorreu ainda a transmissão de propriedade e, conseqüentemente, não ocorreu ainda o fato gerador do ITBI.

Assim, o ITBI incide exclusivamente em operações de transmissão de bens imóveis, quando elas houverem sido regularmente registradas no cartório competente, em que haja onerosidade para uma das partes, e cujo objeto seja um bem imóvel.

Embora seja classificado como imposto sobre transmissão, ao lado do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), trata-se de impostos de naturezas díspares do ponto de vista da base material e econômica tributada. Enquanto o ITCMD é um tipo de imposto sobre o capital ou riqueza acumulada e transferida, por meio de doação ou herança, o ITBI configura, na realidade, um tributo sobre o consumo de um bem, pois nele o fato gerador é o negócio jurídico de compra e venda de um bem imóvel (ou outros direitos reais relativos a esse tipo de bem); e o sujeito passivo, em regra, é o comprador¹⁰.

Como se trata de imposto sobre o consumo, é possível estabelecer alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel e/ou também seletivas em virtude de outros signos presuntivos de riqueza (localização, tipo, uso etc.).

Quanto à base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota, aquela será o valor venal

do imóvel e/ou direitos sujeitos à operação de transmissão, na forma do art. 38 do CTN (BRASIL, 1966). Embora a discussão não esteja consolidada, Machado (2014, p. 409) apresenta claro entendimento no sentido de que a “base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Não é o preço de venda, mas o valor venal”.

A base de cálculo do ITBI deve ser o valor venal, isto é, o valor da venda ou de mercado do imóvel, não sendo necessariamente o valor declarado do negócio jurídico (BRASIL, 2016). Ora, trata-se de uma base de cálculo que colabora para a identificação da capacidade contributiva, a justificar a aplicação de alíquotas progressivas ou mesmo seletivas.

É ainda importante observar que tributos municipais precisam ser eficientes, do ponto de vista de facilidade de arrecadação e dificuldade de evasão. Este é o caso do ITBI, no qual a base tributária pode ser delimitada jurisdicionalmente, sem risco de fuga de capitais (SANFORD, 2000, p. 23).

3.1. Mudança de paradigma jurisprudencial no STF em relação ao ITCMD

Em 1991, a Prefeitura Municipal de São Paulo promulgou a Lei nº 11.154, estabelecendo alíquotas progressivas para o ITBI, que, a partir de então, deveriam ser majoradas de maneira diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo. Ocorre que o Tribunal de Justiça paulista declarou inconstitucional o art. 10 dessa lei, que previu aquela possibilidade. E o STF, ao proferir decisão no recurso interposto contra o acórdão citado (BRASIL, 1999), a par de ter repudiado claramente qualquer possibilidade de progressividade das alíquotas do ITBI, admitiu de modo expresso a adoção desse sistema para o ITCMD:

¹⁰ As classificações econômica e fiscal nem sempre coincidem, e um mesmo tributo pode ser classificado diferentemente a depender de quem é tributado e como se dá a incidência (SANFORD, 2000, p. 67-116).

Tem-se, portanto, a regra: enquanto na transmissão *causa mortis*, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão *inter vivos* aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda.

Ao descrever esse julgamento, Zilveti (2004, p. 377) assim se manifestou:

o Min. Carlos Velloso, num extenso voto acerca da progressividade e da capacidade contributiva, entendeu que a progressividade consagra o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. Para o Min. Velloso, a progressão graduada é isonômica, pois não discrimina contribuintes em situação equivalente. Em se tratando de ITBI – imposto de transmissão de bens entre vivos –, entretanto, por faltar autorização constitucional para a cobrança progressiva, afastou-se a possibilidade dessa cobrança.

Assim, embora se posicionasse terminantemente contra o sistema de progressividade de alíquotas para o ITBI, à época do referido julgamento, o STF já se inclinava, ainda que de forma discreta, para a admissibilidade da progressividade para o ITCMD.

Antes disso, em 1989, o Estado do Rio Grande do Sul promulgara a Lei nº 8.821, a qual instituíra alíquotas progressivas para o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação. O tema foi levado ao STF (BRASIL, 2013), o qual, em 2013, julgou ser plenamente constitucional a progressividade das alíquotas do ITCMD, de acordo com o princípio da capacidade contributiva. O ministro Eros Grau, que proferiu o voto vencedor, assim decidiu:

O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. 7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos. 8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. [...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta (BRASIL, 2013).

Essa decisão gerou uma reviravolta jurisprudencial, pois foi a partir desse precedente que os tribunais estaduais passaram a entender constitucionais as legislações que instituíram o sistema da progressividade para as alíquotas do ITCMD, rompendo com o anterior raciocínio de que: i) se a CRFB não previu essa regulamentação, ela está vedada; e de que ii) a progressividade é apenas possível para impostos de caráter pessoal (RIO GRANDE DO SUL, 2014).

Em face disso, fica evidente que o STF passou a entender que o ITCMD – um imposto de caráter real, cuja possibilidade de progressividade, agora permitida, e cujo fato gerador é a transmissão de bens, que não encontra previsão na CRFB – pode ser progressivo. Todavia, permanece inalterado o entendimento relacionado ao ITBI, que, por sua vez, é também um imposto de caráter real, cuja possibilidade de progressividade não encontra previsão na CRFB, e cujo fato gerador é a transmissão de bens. Falta, portanto, coerência jurisprudencial.

3.2. A necessidade de superação da Súmula 656 do STF

Após longa discussão acerca da possibilidade de se aplicar o sistema de alíquotas progressivas para o ITBI, em 2003 o STF editou a Súmula 656, declarando-o inconstitucional, sob a alegação de que não é viável o emprego da capacidade contributiva para os impostos de caráter real, o que pode ser abstraído dos precedentes dessa Súmula; *in verbis*: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão ‘*inter vivos*’ de bens imóveis – ITBI, com base no valor venal do imóvel” (BRASIL, 2003).

A edição de uma súmula pelo STF – ainda que sem efeito vinculante – para resumir os precedentes da Corte sobre a progressividade no ITBI, ao contrário do ITCMD, é um fator que dificulta a rediscussão dos seus fundamentos em instâncias inferiores e no próprio STF¹¹.

Por uma questão de coerência interna de hermenêutica constitucional, observa-se que a superação da jurisprudência em relação ao ITCMD deveria conduzir à reapreciação dos fundamentos quanto ao ITBI.

O cerne deste estudo é o fato de que o ITBI, como já abordado, mantém relação estreita com o ITCMD, uma vez que ambos tiveram origem no mesmo imposto de transmissão, são diretos, reais e fiscais, que incidem sobre semelhante base de cálculo, sendo que para o primeiro está

¹¹ Em decisão monocrática sobre lei do ITBI do Município de Belo Horizonte, proferida no AI 501.691/MG, em 11/05/2005, a ministra Ellen Gracie negou seguimento ao recurso com base na Súmula 656 do STF (decisão publicada no DJ 25/5/2005, PP-00051) (BRASIL, 2005).

vedada a progressividade das alíquotas e para o segundo essa sistemática é admitida.

É essencial que seja mencionado o fato de que atualmente não é considerada uma vedação implícita a possibilidade de as alíquotas serem progressivas não constar expressamente no texto constitucional. A progressividade do IPTU, por exemplo, também não encontrava previsão na CRFB e foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 29/2000¹², ao passo que as alíquotas progressivas do ICTMD não são estabelecidas pela CRFB, mas são aceitas pelo STF.

Não mais se sustenta também a alegação de que a progressividade é técnica de graduação das alíquotas aplicável tão somente aos impostos pessoais. É que o § 1º do art. 145 da CRFB determina: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Desse trecho inicial do § 1º é possível extrair que, quando não for possível enquadrar o imposto como pessoal, ele será o que a doutrina classifica como “real”, e será graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Em momento algum, pois, o legislador afirmou ser inviável a aplicação da capacidade contributiva aos impostos que não sejam pessoais. Pelo contrário: a igualdade tributária, da qual se origina a capacidade contributiva, é extensiva a todos os impostos de forma irrestrita. Ademais, a capacidade contributiva pode ser subjetiva (nos impostos pessoais) ou objetiva (nos reais), como afirma Coêlho (1991, p. 104):

¹²Emenda Constitucional nº 29/2000: “Art. 3º O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 156 [...]’ ‘§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: ‘I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e’ ‘II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel’” (BRASIL, 2000).

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”.

E como ensinam Tipke e Yamashita (2002, p. 30): “A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado.”

Não só essa é a melhor interpretação do dispositivo supracitado, que o STF decidiu em 2013 que o ITCMD, imposto real, deveria ter alíquotas progressivas para melhor alcançar a justiça fiscal. Para o ministro Eros Grau, em mais um trecho de seu voto, “todos os impostos – repito – estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante” (BRASIL, 2013).

Desde aquele ano, pois, o ITCMD passou a integrar o quadro de impostos com alíquotas progressivas, anteriormente composto por IR, ITR e IPTU. Ora, não é razoável aceitar que o imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis – que, assim como o ITCMD, é imposto igualmente real – não possa ter alíquotas majoradas a depender da elevação da base de cálculo dos bens transmitidos, por acentuarem a existência de sinais externos de riqueza.

Com fulcro na análise da evolução jurisprudencial do STF sobre o tema, é inegável que a Corte se tem posicionado cada vez mais aberta à universalização do princípio da capa-

cidade contributiva. Disse o ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 234.105/SP (BRASIL, 1999): “Registre-se que o princípio da isonomia implica, no campo tributário, que se busque alcançar a justiça tributária. Esta, a seu turno, realiza-se através do princípio da capacidade contributiva”.

Ocorre que essa mudança de paradigma no entendimento do STF foi fruto não só de longas discussões, mas principalmente de um questionamento de justiça tributária. O Tribunal deu o primeiro passo para a mudança na forma de aplicação das alíquotas dos impostos reais quando optou por evitar obstar a aplicação do sistema progressivo de alíquotas para esses impostos, focando primordialmente nos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e progressividade.

O ministro Joaquim Barbosa, em seu voto no RE 562.045/RS (BRASIL, 2013), cuidou de priorizar o princípio da capacidade contributiva:

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

A progressividade foi reconhecida como meio da realização da capacidade contributiva, cujo fim é alcançar a justiça tributária e a diminuição de desigualdades.

Como já se afirmou, atualmente o ITBI é um tributo cujas alíquotas são proporcionais; ou seja, elas se mantêm fixas diante da variação da sua base de cálculo (valor venal do bem imóvel ou direito real) e essa é a razão pela qual os adquirentes de pequenos imóveis pa-

gam a mesma alíquota que aqueles que adquirem caros imóveis (HARADA, 2016).

A possibilidade de haver para o ITBI faixas tributáveis – isto é, alíquotas diferenciadas para cada base de cálculo – faz com que os adquirentes de imóveis cujo valor venal é baixo arquem com menos tributação que os compradores de imóveis de valor venal alto, porque exteriorizam diferentes níveis de capacidade contributiva. Assim, quem tem maior capacidade econômica deve colaborar mais para a receita pública e o bem comum, o que configura o ideal de igualdade tributária resguardado pela CRFB (ZILVETI, 2004, p. 324).

Note-se que, em geral, existe a previsão de isenção fiscal para imóveis cujo valor venal seja inferior a determinado patamar ou que estejam situados em certos locais desfavorecidos, como maneira de preservar o mínimo existencial e a dignidade humana, que são outra face do princípio da capacidade contributiva. Nesse caso, o ITBI será necessariamente progressivo, com no mínimo duas faixas: isenção (tributação igual a zero) e tributação à alíquota fixa¹³.

Por essa razão, entre as demais já explicitadas neste estudo, é inaceitável que a progressividade das alíquotas permaneça inaplicável ao ITBI. Até o presente momento, não se proferiu qualquer decisão no sentido de ao menos aplicar “por semelhança” ao ITBI a tese adotada em 2013 no julgado do ITCMD.

Relativamente ao fato gerador, ele sequer seria um empecilho para a aplicação da capacidade contributiva pela progressividade no ITBI, pois tal imposto incide sobre a “transmissão” de bens, exatamente como ocorre com

¹³ Em sentido contrário, o de que a existência de benefício fiscal não resulta em progressividade do imposto, ver a decisão monocrática do ministro Joaquim Barbosa acerca de lei do ITBI do Município de Porto Alegre (BRASIL, 2012).

o ITCMD. A diferença entre os fatos geradores desses dois impostos está, primeiramente, no bem que está sujeito à tributação, o que não influencia na análise em questão, pois o que deve ser levado em consideração é a base de cálculo do tributo, sendo irrelevante, para tanto, se ela é composta por bens móveis, imóveis ou direitos reais.

Assim, se o fato gerador “transmissão de bens” não foi um obstáculo para a aceitação da progressividade das alíquotas do ITCMD, também não o será para as do ITBI. É nesse sentido, inclusive, a posição do ministro Menezes Direito, que a explicitou no julgamento do RE 562.045/RS (BRASIL, 2013):

não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária. Ora, se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la? Por que oferecer uma interpretação mais estreita?

O que explicou o ministro Menezes Direito é o fato de que o imposto deve atender ao princípio da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e que, conseqüentemente, deve assegurar uma igualdade de sacrifício para cada contribuinte. A progressividade, por sua vez, é a técnica que obtém maior proximidade com esse objetivo, razão pela qual – se é para tornar mais justa a arrecadação – não é razoável não utilizá-la só porque a CRFB não traz previsão expressa, assim como não contém vedação explícita.

Esse também é o posicionamento de Conti (2002, p. 55):

Ousando discordar da decisão do Supremo Tribunal Federal, entendo ser esta última a tese que melhor se ajusta à hipótese. A progressividade de alíquotas é técnica tributária consagrada e aplicada a vários impostos, tendo inclusive o texto constitucional determinado expressamente sua observância no imposto de renda (art. 153, § 20, I). E a maior parte dos estudiosos vê esta técnica como correta no sentido de realizar a Justiça Fiscal, sendo ela inerente ao princípio da capacidade contributiva.

E, segundo, como já se disse, do ponto de vista econômico, enquanto com o ITCMD se tributa a riqueza acumulada, especialmente do ponto

de vista intergeracional, no ITBI o que se tributa, na verdade, é a renda consumida. É que, nesse imposto, está-se tributando a transmissão de propriedade imobiliária, ou melhor, o consumo de um bem imóvel, que pode ser valorizado e graduado segundo a capacidade contributiva do adquirente (sujeito passivo do tributo).

Assim, compreende-se que a redação da Súmula 656 do STF fazia sentindo perante o antigo posicionamento da Corte sobre o tema, à época de sua edição. Agora, contudo, que o STF reviu seus conceitos, e passou a aceitar a progressividade de um imposto real sem qualquer previsão constitucional, não é possível encontrar qualquer argumento jurídico que ainda impeça a admissibilidade da progressividade das alíquotas do ITBI, razão pela qual a Súmula 656 do STF perdeu completamente sua justificativa.

Conclusão

Ao término deste estudo, fica demonstrado que o princípio da capacidade contributiva trazido pelo § 1º do art. 145 da CRFB – cujo escopo é distribuir o ônus do pagamento de tributos de modo a onerar mais os detentores de maior riqueza em detrimento dos mais pobres – tem caráter imperativo, a ser aplicado a todas as espécies tributárias, independentemente da classificação na qual estejam inseridas, para que seja perseguido o objetivo constitucional da igualdade tributária.

Em relação aos impostos, especificamente, não de ser utilizadas diferentes técnicas de aplicação das alíquotas para alcançar a capacidade contributiva, entre as quais se destaca a sistemática da progressividade. Por meio desse método, as alíquotas dos impostos são aumentadas na medida em que é elevada a base de cálculo do gravame.

Ocorre que, por muitos anos, o STF entendeu não ser possível a aplicação da progressividade de alíquotas para os impostos de caráter real, isto é, que levam em consideração, para o cálculo, apenas os bens sujeitos à tributação, utilizando-se dos argumentos de que a técnica da progressividade i) apenas se harmoniza com impostos de caráter pessoal, os quais levam em conta características individuais do contribuinte; e ii) apenas terá sua incidência permitida, se essa autorização estiver expressamente prevista na CRFB.

Embora muitos autores ainda discordem dessa tese, a progressividade é o modo de graduação de alíquotas que melhor atende à exigência da capacidade contributiva, uma vez que gradua o valor da alíquota a depender da matéria econômica tributável.

Esse é o posicionamento atualmente adotado pelo STF, que, após anos de discussão sobre o tema, alterou seu entendimento e pacificou sua jurisprudência em 2013, ao proferir o acórdão RE 562.045/RS (BRASIL, 2013), no qual admitiu a progressividade do imposto sobre a transmissão de bens *causa mortis* e doação – ITCMD.

Se a reviravolta jurisprudencial foi razoável ao determinar a aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD, por outro lado fragilizou toda a argumentação defensiva até então adotada pela Suprema Corte, visto que ele é um imposto de caráter real, cuja previsão de progressividade não consta no texto da CRFB.

A questão é que, mesmo diante desse cenário, a jurisprudência antiga do STF ainda é no sentido de rechaçar a aplicação da progressividade para o ITBI, conquanto a sua regra matriz de incidência tributária seja similar à do ITCMD. Isto se dá com base na Súmula 656, que expressamente proíbe a progressividade do ITBI com base no valor venal do imóvel.

O cerne do presente estudo foi, justamente, compreender o motivo pelo qual a Suprema Corte entende ser possível a progressividade de alíquotas para o ITCMD e a tenha proibido para o ITBI, pois, como visto, os argumentos utilizados pelo Tribunal para não autorizar essa sistemática para o ITBI foram afastados pelos próprios Ministros.

É possível constatar, diante de todo o exposto, que o STF já alterou de forma considerável o seu entendimento sobre o tema da progressividade e hoje claramente se inclina para a valorização da finalidade principal do princípio da capacidade contributiva, que é atingir a justiça fiscal e a igualdade tributária, mantendo em segundo plano a ausência de autorização constitucional e a classificação do tributo sob análise.

Assim, é chegado o momento da superação da Súmula 656 do STF, para afastar a proibição de progressividade ao ITBI. Em virtude da compreensão que já tem o STF de que essa diferenciação de alíquotas é o meio mais eficaz de realizar a justiça fiscal, por meio da capacidade contributiva, não deve tardar essa mudança na jurisprudência.

Sobre os autores

Paulo Rosenblatt é doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies – IALS, Universidade de Londres, Reino Unido; professor de Direito Tributário na Universidade Católica de Pernambuco, Recife, PE, Brasil; procurador do Estado de Pernambuco, Recife, PE, Brasil; coordenador do Centro de Estudos Jurídicos da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, Recife, PE, Brasil; advogado.

E-mail: paulorosenblatt@unicap.br

Juliana Studart Pereira é graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco, Recife, PE, Brasil; advogada.

E-mail: juli.studart@uol.com.br

Título, resumo e palavras-chave em inglês¹⁴

PROGRESSIVE RATES ON THE BRAZILIAN REAL STATE TRANSFER TAX: A PROPOSITION TO OVERRULE THE FEDERAL SUPREME COURT'S PRECEDENT N. 656

ABSTRACT: This research aims at understanding the rationale regarding the forbidden application of progressive rates onto the Brazilian transfer of real estate tax (ITBI) considering tax equality purposes and the ability to pay principle. Particularly, this research argues the need to overrule the precedent n. 656 of the Federal Supreme Court

¹⁴Sem revisão do editor.

of Brazil. Tax progressivity was analysed according to the constitutional and statutory provisions, the diverse theoretical perspectives and the judicial outcomes, especially the case law of the Brazilian Federal Supreme Court on the ITBI but also on similar taxes on immovable property. The massive tax inequality experienced in Brazil suggests that taxes on property, wealth and income need a different approach. It is time the Supreme Court should confront old and new judgements in order to face this unjust reality.

KEYWORDS: PRECEDENT N. 656 OF THE BRAZILIAN FEDERAL SUPREME COURT. PROGRESSIVE TAX RATES. REAL ESTATE TRANSFER TAX. ABILITY TO PAY. TAX JUSTICE.

Como citar este artigo

(ABNT)

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 54, n. 215, p. 195-212, jul./set. 2017. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195>.

(APA)

Rosenblatt, P., & Pereira, J. S. (2017). Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 54(215), 195-212. Recuperado de http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195

Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, 27 out. 1966.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, 5 out. 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 234.105-3. Recorrente: Adolfo Carlos Canan. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. *Diário de Justiça*, 31 mar. 2000a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. *Diário Oficial da União*, 14 set. 2000b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 656. *Diário da Justiça*, 9 out. 2003a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2003b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de instrumento n. 501.691. Relatora: Min. Ellen Gracie. *Diário da Justiça*, 25 maio 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 689.003. Reclamante: Euro Participações LTDA. Reclamado: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *Diário da Justiça Eletrônico*, 18 jun. 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=DJ&docID=2197589&pgI=136&pgF=140>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 562.045-0. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. *Diário da Justiça Eletrônico*, 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo em recurso especial 847.280. Agravante: Befisa Participações LTDA. Agravado: Município de Curitiba. Relator: Min. Humberto Martins. *Diário da Justiça Eletrônico*, 17 mar. 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1496099&num_registro=201600038077&data=20160317&formato=PDF>. Acesso em: 27 abr. 2017.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; VAN DRUNEN, Albert August Walter. Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 17, n. 113, p. 521-545, out./jan. 2015-2016. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1171>>. Acesso em: 12 dez. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

CONTI, José Maurício. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 5/6, p. 43-58, 2001-2002. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11159/9904>>. Acesso em: 26 set. 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HARADA, Kiyoshi. Progressividade fiscal do imposto de natureza real. *Harada Advogados*, 11 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-fiscal-do-imposto-de-natureza-real/>>. Acesso em: 27 set. 2016.

_____. Progressividade da alíquota do ITBI. *Genjurídico*, 19 ago. 2016. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2016/08/19/progressividade-da-aliquota-do-itbi/>>. Acesso em: 6 ago. 2016.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Capacidade contributiva e igualdade. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Separata de *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n. 56, abr./jun. 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Curso de direito tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PESSÓA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Superior Tribunal Federal. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 95-106, jan./jun. 2009. Disponível em: <<http://direitosp.fgv.br/publicacoes/revista/artigo/principio-capacidade-contributiva-jurisprudencia-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

PINTO JUNIOR, Moacir. O fato gerador do ITBI. *Âmbito Jurídico*, n. 43, jul. 2007. Não paginado. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4122>. Acesso em: 29 jun. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1993.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa. Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. *Diário Oficial do Estado*, 28 jan. 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=19586&hTexto=&Hid_IDNorma=19586>. Acesso em: 27 abr. 2017.

_____. Tribunal de Justiça. Agravo de instrumento n. 70020384434. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: Ieda Sartori. Relator: Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro. *Diário da Justiça Eletrônico*, 4 jun. 2014. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/122623405/agravo-de-instrumento-ai-70020384434-rs/inteiro-teor-122623413#>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

SANDFORD, Cedric. *Why tax systems differ*. Bath, Inglaterra: Fiscal Publications, 2000.

SÃO PAULO. Câmara Municipal. Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991. *Diário Oficial Municipal*, 31 dez. 1991. Disponível em: <<http://documentacao.camara.sp.gov.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SIQUEIRA, Natália Gonçalves. *Princípio da capacidade contributiva aplicada aos impostos reais*. 2010. 45 f. Monografia (bacharelado em Direito) – Instituto Machadense de Ensino Superior, Machado, Minas Gerais, 2010. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/princ%3%adpio-da-capacidade-contributiva-aplicado-aos-impostos-reais>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da capacidade contributiva. *Carta Forense*, 1 jul. 2009. Não paginado. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/principio-da-capacidade-contributiva/4359>>. Acesso em: 20 set. 2016.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76, p. 27-32, jan. 2002.

_____. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.