

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

ESTEVAN MARTINELLI BERTAGNOLLI

**PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS E JURISPRUDÊNCIA DO STF:  
ITCMD, ITBI, ITR e IPTU**

Porto Alegre

2019

ESTEVAN MARTINELLI BERTAGNOLLI

**PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS E JURISPRUDÊNCIA DO STF:  
ITCMD, ITBI, ITR e IPTU**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Glênio José Wasserstein Hekman

Porto Alegre

2019

ESTEVAN MARTINELLI BERTAGNOLLI

**PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS E JURISPRUDÊNCIA DO STF:  
ITCMD, ITBI, ITR e IPTU**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em: 18 de dezembro de 2019.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria Cristina Cereser Pezzella

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Kelly Lissandra Bruch

---

Prof. Dr. Glênio José Wasserstein Hekman  
(Orientador)

## **RESUMO**

O presente trabalho busca analisar a progressividade dos seguintes impostos de caráter real: imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), imposto sobre transmissão “inter vivos” de bens imóveis (ITBI), imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e imposto predial e territorial urbano (IPTU). Para tanto, faz-se uso da lei e da doutrina referentes à matéria, ao lado da investigação da jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal e sua evolução ao longo do tempo, desde a promulgação da atual Constituição Federal. Com isso, espera-se determinar qual o presente entendimento do STF a respeito da progressividade de cada um desses impostos.

Palavras chave: ITCMD. ITBI. ITR. IPTU. Impostos reais. Progressividade. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the progressivity of the following Brazilian taxes: death transfer and gift tax (*imposto sobre transmissão causa mortis e doação* – ITCMD), real estate transfer tax (*imposto sobre transmissão “inter vivos” de bens imóveis* – ITBI), rural property tax (*imposto sobre a propriedade territorial rural* – ITR) and real estate property tax (*imposto predial e territorial urbano* – IPTU). In order to do so we made use of legal research and scholarly writings, in addition to the study of Brazil’s Supreme Federal Court (*Supremo Tribunal Federal*) rulings since the enactment of the country’s Federal Constitution in 1988. In this manner we hope to understand the Supreme Court’s current position on the progressivity of the above-mentioned taxes.

Keywords: ITCMD. ITBI. ITR. IPTU. Property taxes. Progressivity. Brazil’s Supreme Federal Court rulings.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

ITBI – Imposto sobre transmissão "inter vivos" de bens imóveis

ITCMD – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2. DEFINIÇÃO LEGAL DE TRIBUTOS.....</b>	<b>10</b>
2.1 TRIBUTOS REAIS E PESSOAIS.....	11
<b>3. TIPOS DE TRIBUTOS.....</b>	<b>13</b>
3.1 TAXAS.....	13
3.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	15
3.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.....	16
3.4 CONTRIBUIÇÕES.....	17
3.5 IMPOSTOS.....	19
<b>4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>22</b>
<b>5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE.....</b>	<b>24</b>
<b>6. ITCMD.....</b>	<b>27</b>
<b>7. ITR.....</b>	<b>30</b>
<b>8. ITBI.....</b>	<b>37</b>
<b>9. IPTU.....</b>	<b>43</b>
<b>10. PROGRESSIVIDADE DO ITR.....</b>	<b>47</b>
<b>11. PROGRESSIVIDADE DO IPTU.....</b>	<b>50</b>
<b>12. PROGRESSIVIDADE DO ITCMD.....</b>	<b>53</b>
<b>13. PROGRESSIVIDADE DO ITBI.....</b>	<b>58</b>
<b>14. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>61</b>
<b>15. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo investigar a progressividade tributária relativamente a quatro impostos classificados como de caráter real: ITBI, ITCMD, ITR e IPTU. Todos os quatro já foram, e seguem sendo, objetos de grandes debates. Uma das controvérsias mais recorrentes é a possibilidade de progressividade das alíquotas para esses tributos. Como será visto, o caráter real desses tributos é um dos fatores centrais para as discussões travadas a esse respeito. Outro fator chave é a previsão constitucional expressa de dois princípios basilares da atual ordem tributária: o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva. Todos essas variáveis reunidas têm ocasionado dúvidas e modificações legislativas e jurisprudências ao longo dos anos.

Como é sabido, a Constituição brasileira de 1988 inaugurou uma nova ordem normativa para o país. Diversas mudanças naturalmente ocorreram com esse processo. Por outro lado, tal fato não ocasionou uma ruptura total com o ordenamento anterior. Como era de se esperar, diversas leis foram plenamente recepcionadas pela atual Constituição, inclusive diplomas tão importantes quanto o Código Civil (1916) e Penal, ainda que tenham sofrido modificações posteriores.

Igual lógica aplica-se para a ordem tributária brasileira. O antigo Código Tributário Nacional, por exemplo, segue vigente, com respaldo no § 5º, art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Em linhas gerais, ficou determinado que, uma vez vigente o novo sistema tributário nacional, assegurar-se-ia a aplicação da legislação anterior, desde que não fosse incompatível tanto com a legislação recém-instituída quanto com aquela que poderia vir a ser criada. Em contrapartida, alguns princípios passaram a ter importância central na nova ordem tributária. É o caso dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, previstos expressamente nos artigos 150 e 145 respectivamente. Tais princípios orientam todo o sistema tributário nacional.

Em relação aos tributos, algumas mudanças relevantes também ocorreram, como a divisão do antigo Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, de competência estadual, em dois novos impostos, o ITBI, municipal, e o ITCMD, estadual. De outro lado, alguns impostos seguiram com os mesmos elementos basilares de antes, caso do ITR e do IPTU, ainda que tenham passado por alterações legislativas e de entendimento jurisprudencial.



A inauguração de uma nova ordem constitucional, dessa forma, traz consigo inevitavelmente muitos questionamentos a respeito das consequências práticas que terão as novas regras. Logicamente, isso será tanto mais forte, quanto maior for a mudança. Nesse sentido, a criação de um novo tributo tem o potencial de gerar mais insegurança jurídica do que uma pequena modificação em um tributo vigente. Mesmo um tributo que siga as diretrizes anteriores à nova ordem constitucional tem o condão de suscitar grandes dúvidas, uma vez que se revela plausível imaginar que um novo entendimento, à luz da legislação recém-criada, possa a ele ser aplicado. Inclusive um tributo criado após a concepção do novo ordenamento pode sofrer grandes mudanças de interpretação ao longo do tempo.

Em resumo, pode-se dizer que a realidade jurídica está em constante mudança. Em alguns momentos, como a inauguração de uma nova ordem normativa, as modificações são naturalmente maiores; em outros momentos nem tanto. Tal realidade revela a importância de não somente compreender a lei e suas alterações, mas, de igual maneira, o entendimento jurisprudencial a respeito de um determinado tópico. Como dito acima, o país inaugurou uma nova ordem constitucional em 1988. Desse momento até hoje, grandes mudanças ocorreram relativamente à legislação e à jurisprudência dos tributos. Isso demonstra a necessidade (hoje inclusive banalizada, mas nem por isso menos importante) de sempre “se manter atualizado”.

Com base nisso, a proposta do presente trabalho é exatamente a de buscar traçar um panorama atualizado tanto da lei quanto da jurisprudência, relativamente aos quatro impostos citados acima. Para tanto, utilizou-se amplamente a pesquisa na legislação, vigente e já revogada. Além disso, pesquisou-se igualmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto, tanto decisões já superadas bem como atuais. Ao lado disso, fez-se uso da doutrina, a fim de melhor compreender as pesquisas realizadas e de traçar um arcabouço teórico suficiente para essa análise.

## 2. DEFINIÇÃO LEGAL DE TRIBUTOS

Segundo as palavras de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 155), “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (...), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”. Trata-se, então, de receita derivada. Ou seja, pressupõe o uso do poder soberano do Estado, a fim de captar parte da renda da sociedade compulsoriamente. Difere-se da receita originária, que tem como causa a utilização do patrimônio do próprio Estado para gerar renda, como, por exemplo, aluguéis, ganhos de capital ou até mesmo receitas de atividades econômicas.

Pode-se dizer, assim, que o tributo é fruto de uma imposição do Estado, que retira sua validade diretamente da lei. Tendo a lei instituído o tributo e determinado sua hipótese de incidência, o Estado é obrigado a cobrá-lo e os indivíduos a contribuir. Embora seja uma imposição da qual o privado não se possa furtar, o pressuposto dessa exorbitância funda-se no interesse coletivo. Entende-se que somente o Estado é capaz de prover os indivíduos de certos bens e serviços que de outra forma não existiriam ou não seriam acessíveis.

Em termos legais, o Código Tributário Nacional traz a definição de tributo em seu art. 3º: “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.” Trata-se de um conceito que engloba alguns elementos que se mostram importantes destacar, para sua melhor compreensão.

O primeiro elemento é seu caráter pecuniário. Ou seja, a prestação deve ser a de dar dinheiro. Como regra, não é possível que um tributo seja prestado de outra forma que não em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Não se admite, assim, o pagamento em bens (“in natura”) ou em trabalho (“in labore”), por exemplo. No entanto, com a inclusão do inciso XI, no art. 156, do Código Tributário Nacional, em 2001, aceita-se a dação em pagamento de bens imóveis. Essa é uma nova modalidade de extinção do crédito tributário, não prevista originalmente, quando da formulação do conceito do art. 3º. Constitui exceção à regra acima.

Possui, em segundo lugar, caráter compulsório. O tributo é cobrado independentemente da vontade do obrigado. O Estado faz uso de seu poder de império para impor essa obrigação, com o fim de captar recursos necessários a sua

manutenção. Tal atividade, contudo, não é arbitrária: ocorre dentro dos estritos limites da legalidade. O tributo e sua compulsoriedade decorrem da lei, e não da vontade das partes, como numa relação contratual.

Em terceiro lugar, o tributo não configura sanção. Ou seja, não deve ser visto ou usado como penalidade ou multa. Suas funções são outras, sendo a principal delas (função fiscal) arrecadar, embora possa ter função extrafiscal, quando busca intervir na economia com o fito de incentivar ou desestimular alguma atividade. Ainda que as atividades ilícitas devam ser sancionadas, esta não é uma função afeita ao tributo, e sim consequência do poder punitivo do Estado, que se utiliza de outras formas para exercê-la.

Em quarto lugar, o tributo deve ser instituído por lei. Trata-se, por um lado, de uma garantia ao contribuinte contra possíveis abusos do Estado, mas também que a criação do tributo seguirá o regular processo de criação legislativa. Uma vez tendo cumprido o rito legal, pode, então, o tributo ser exigido compulsoriamente e de forma legítima do contribuinte.

Por último, o CTN estabelece que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Primeiramente o termo “atividade administrativa” deve ser entendido como referência à administração pública (pessoa jurídica de direito público), no exercício de sua função típica, visto que 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, 2014, p. 37). Já a expressão “plenamente vinculada” quer dizer que o poder público está obrigado a exigir a satisfação da obrigação tributária, uma vez ocorrido o fato gerador estabelecido na hipótese de incidência. O Estado não pode se furtar a fazê-lo, exatamente por estar vinculado à obrigação estabelecida em lei.

## 2.1 TRIBUTOS REAIS E PESSOAIS

Dentre as várias classificações existentes, podem-se dividir os tributos em pessoais e reais. Tal distinção leva em conta os critérios **material** e **pessoal** da hipótese de incidência. Ou seja, no primeiro caso importa analisar o aspecto objetivo da hipótese de incidência; já no segundo, o aspecto subjetivo. Assim, reais são os tributos que estão relacionados a uma coisa, a um objeto. Como exemplos temos o

ISSQN (serviços), o IPTU (propriedade), o ITBI (bem imóveis). Por outro lado, os tributos pessoais consideram as características pessoais do contribuinte, preocupam-se com quem paga e suas condições. Um exemplo é o Imposto de Renda, que analisa a situação do sujeito passivo tributário.

Conforme Eduardo Sabbag (2017, p. 455), “os impostos *pessoais* levam em conta condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo”. Por outro lado, segundo o mesmo autor, “os impostos *reais*, também intitulados ‘impostos de natureza real’, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa (*res*, em latim), sem cogitar das condições pessoais”. (Sabbag, 2017, p. 455)

### 3. TIPOS DE TRIBUTOS

Tributo é um termo genérico. Existem diversos tipos de tributos, do qual o imposto é exemplo (espécie). Atualmente no Brasil, baseado nos tributos citados pela Constituição Federal, pode-se argumentar que vige a teoria “pentapartida”. Ou seja, existem cinco espécies tributárias no país, embora existam diferentes posições sobre o tema. O art. 145 da Constituição enumera três tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Esse artigo segue a mesma classificação “tripartida” do Código Tributário Nacional (art. 5º), Mais adiante, no art. 148, a Constituição menciona os empréstimos compulsórios, e no art. 149, as contribuições sociais (de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas).

Para alguns autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 60), as espécies restringem-se aos três tributos do art 145 da Constituição. O próprio STF, em duas decisões (RE 146.733-9/SP e RE 138.284/CE), demonstrou posições ligeiramente diferentes, ainda que reconhecendo o caráter de espécie tributária dos empréstimos compulsórios (art. 148) e das contribuições (art. 149). No presente trabalho, seguiremos a linha pentapartida.

#### 3.1 TAXAS

Machado (2017, p. 437) argumenta que a característica que primeiro distingue a taxa “é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Nessa mesma linha, Sabbag (2017, p. 459) afirma que “a taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular”. Diferencia-se, assim, a taxa do imposto, que não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica. No entanto, essa qualidade por si só não é suficiente para definir as taxas, pois as contribuições de melhoria também possuem fato gerador vinculado a uma atividade estatal determinada (2017, p. 437).

A legislação ajuda a melhor compreender a natureza das taxas. Conforme determina o art. 145, II, da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir: “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e

divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Nesse mesmo sentido, estabelece o CTN, art. 77, que as “taxas (...) têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” O ordenamento, portanto, prevê dois possíveis fatos geradores: exercício regular do poder de polícia ou a utilização de serviço público.

Relativamente ao poder de polícia, o art. 78, do CTN, define-o como a “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato”. Mais adiante, esse mesmo artigo complementa, definindo as áreas de interesse público relacionadas ao poder de polícia. São elas: a segurança, a higiene, a ordem, os costumes, a disciplina da produção e do mercado, o exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, a tranquilidade pública ou o respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

A taxa baseada no art. 78, do CTN, é chamada também de taxa de fiscalização (Sabbag, 2017, p. 461). Ela é exigida quando o Estado deve fiscalizar o cumprimento, por parte do particular, das exigências legais para determinada atividade. Nesse sentido, podem-se citar, seguindo os exemplos de Machado (2013, p. 244), a taxa de licença para localização e funcionamento (taxa de alvará), a taxa de licença para publicidade, a taxa de licença para construções ou edificações, entre outras.

O segundo tipo de taxa (de serviço ou utilização) está baseado no art. 79 do CTN. Este artigo faz duas diferenciações importantes. Primeiramente, as taxas de serviço devem ser utilizadas pelo contribuinte **efetiva** ou **potencialmente**. Serão efetivas quando usufruídas a qualquer título; ou serão potenciais quando, sendo de utilização compulsória, estiverem à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. Além dessa diferenciação, o artigo distingue os conceitos de serviço **específico** e **divisível**. Ambos os requisitos são obrigatórios para a instituição de taxa. São considerados específicos os serviços que “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas” (art. 77, II). E serão divisíveis “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (art. 77, III).

Por último, vale mencionar a ressalva feita tanto pela Constituição Federal quanto pelo Código Tributário Nacional. Diz a CF, no art. 145, § 2º, que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Já o art. 77, do CTN, § único, afirma que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

### 3.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Paulsen (2014, p. 49) resume a ideia de contribuição de melhoria nos seguintes termos: “realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue”. Nas palavras de Machado (2013, p. 449), sob a ótica de realização do ideal de justiça, “a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas”.

A CF trata do assunto no art. 145, III, estabelecendo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Com mais detalhamento, o CTN, art. 81, determina dois requisitos essenciais para a caracterização do fato gerador da contribuição de melhoria: realização de obra pública e valorização imobiliária. A essa duplicidade de requisitos, Paulsen (2014, p. 49) chama de fato gerador misto. O art. 81 impõe, além disso, dois limites para o valor que pode ser cobrado pelo Poder Público a título de contribuição de melhoria. De um lado, tem-se como limite total a despesa realizada com a obra; de outro, como limite individual, o acréscimo de valor em cada imóvel beneficiado.

O § 1º, do art. 82, trata da forma como a contribuição relativa a cada imóvel será determinada. Toma-se o valor da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição e faz-se o rateio desta parcela pelos imóveis situados na zona beneficiada, levando em consideração os respectivos fatores individuais de valorização. Sabbag (2017, p. 512) esclarece que a base de cálculo será o valor do imóvel após a obra subtraído do valor do imóvel antes da obra.

O art. 82, do CTN, elenca alguns dos requisitos mínimos que a lei instituidora da contribuição de melhoria deve observar. Primeiramente deve haver publicação prévia dos elementos a seguir: memorial descritivo do projeto; orçamento do custo

da obra; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; delimitação da zona beneficiada; e determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas. Em segundo lugar, é necessária a fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação de qualquer dos elementos referidos acima, referentes à publicação prévia. Por último, deve haver a regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento dessa impugnação.

Vale mencionar ainda que o lançamento é feito de ofício (Machado, 2013, p. 454). O § 2º, do art. 82, do CTN, estabelece a obrigação de o Poder Público, quando do lançamento do tributo, notificar cada contribuinte do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

### 3.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Conforme Sabbag (2017, p. 527), existem duas teorias explicativas sobre a natureza do empréstimo compulsório. De um lado, defende-se que ele é um contrato; de outro, que é um tributo. Em parte, a discussão está embasada na Súmula 418 do STF, publicada em 1964. Diz a Súmula que “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”. Atualmente, no entanto, entende-se que esta Súmula encontra-se superada. O empréstimo compulsório é classificado como tributo, especialmente por sua localização dentro da Constituição de 1988, ao lado dos demais tributos. Sobre o assunto afirma Sabbag (2017, p. 529): “(...) o empréstimo compulsório apresenta-se, inexoravelmente, como um tributo, e não como um contrato”.

Segundo disciplina o art. 148, da CF, somente a União tem competência para instituir empréstimos compulsórios, mediante a edição de lei complementar. Este tributo restringe-se a duas situações especiais (incisos I e II): para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.



No caso do inciso I, existem duas situações que podem ensejar sua criação: a calamidade pública e a guerra externa. A primeira diz respeito a ocorrências catastróficas, como secas, incêndios, enchentes. Já o segundo refere-se a uma situação fática de guerra internacional, que já está em curso ou em vias de ocorrer.

O inciso II, por seu turno, trata de algo corriqueiro, que é o investimento público, mas que deve ocorrer da forma mais rápida possível e, concomitantemente, configure-se como de evidente importância nacional. Para os casos do inciso II, a CF faz a ressalva de que ele deve obedecer ao princípio da anterioridade.

O CTN, art. 15, III, previa ainda mais uma hipótese de empréstimo compulsório, para os casos de “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”. Entende-se hoje, conforme expõe Sabbag (2017, p. 544), que essa situação não foi recepcionada pela Constituição Federal, ficando o empréstimo compulsório adstrito às situações previstas nos incisos I e II, mencionados acima.

O § único do art. 148, da CF, ressalva que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.” Significa dizer que, assim como ocorre com as taxas, a arrecadação oriunda deste tributo possui destinação certa. Não se admite que os recursos sejam dirigidos a fim diverso daquele para o qual foi criado.

Por fim, deve-se mencionar que o empréstimo compulsório, como o próprio nome sugere, deve ser restituído ao contribuinte. Nas palavras de Sabbag (2017, p. 544), “(...) o traço distintivo do empréstimo compulsório, com relação às demais espécies tributárias, é a restituibilidade”. Nesse sentido, o valor a ser devolvido pelo Estado deve levar em consideração os ajustes necessários ao valor original para que ele mantenha, ao menos, seu poder aquisitivo.

### 3.4 CONTRIBUIÇÕES

Existe controvérsia a respeito da correta classificação e denominação das contribuições. De acordo com Sabbag (2017, p. 557), “(...) as contribuições desfrutam de inúmeros qualificativos na doutrina: uns a chamam de ‘parafiscais’; outros, ‘especiais’. Há, também, quem as denomine ‘sociais’”. Sobre este ponto,

afirma Machado (2013, p. 422): “com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias”. Coêlho (2010, p. 383) refere-se ao assunto nos seguintes termos: “A Constituição de 1988 introduziu no sistema tributário brasileiro a técnica dos *impostos afetados a finalidades específicas* dando-lhes o nome de contribuições”. Tais divergências devem-se especialmente à quantidade de contribuições existentes e à diversidade de características entre elas.

A despeito das controvérsias, é possível sistematizar as contribuições tendo como base o disposto na CF. O art. 149 traz três espécies: (1) contribuições sociais, (2) de intervenção no domínio econômico e (3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Paulsen (2014, p. 51), além destas, também inclui a COSIP (Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública) como mais uma espécie. Sobre tal dificuldade – de se enquadrar certas contribuições no rol trazido pelo art. 149 – afirma Sabbag (2017, p. 603) que algumas delas têm merecido tratamento diferenciado, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, em virtude de qualidades próprias.

As chamadas contribuições sociais estão relacionadas à atividade estatal direcionada para fins sociais. Paulsen (2014, p. 55) chama a atenção de que tal finalidade social deve possuir respaldo nos dispositivos constitucionais referentes à “ordem social”, título VIII da CF. As contribuições sociais podem ser divididas, conforme sugestão deste mesmo autor (2014, p. 55), em contribuições de seguridade social e contribuições sociais gerais. Sobre as primeiras, tem-se como exemplo a contribuição ao Salário-educação (art. 212, § 5º, CF) e as contribuições ao Sistema “S” (art. 240, CF) (Sabbag, 2017, p. 577). Em relação às segundas, são exemplos as fontes de custeio da Seguridade Social (art. 195, CF) (Sabbag, 2017, p. 577).

As contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) existem para financiar os custos das atividades interventivas do Estado, com fins de regulação, no domínio econômico. Paulsen (2014, p. 56) esclarece que “eventual intervenção é feita, pela União, para corrigir distorções ou para promover objetivos, influenciando na atuação da iniciativa privada, especificamente em determinado segmento da atividade econômica”. Sabbag (2017, p. 570) cita dois exemplos para esta espécie: a

CIDE-Combustíveis (instituída pela Lei 10.336/2001) e a CIDE-Royalties (Lei 10.168/2000).

Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas servem ao fim de garantir suporte financeiro às entidades envolvidas. Sabbag (2017, p. 558) cita como exemplos a Contribuição-anuidade e a Contribuição-sindical. A primeira refere-se aos Conselhos Regionais de Fiscalização, que arrecadam valores, para sua sustentação, por meio de anuidades. Já a segunda diz respeito à contribuição obrigatória devida ao sindicato da respectiva categoria por todos os trabalhadores celetistas, sindicalizados ou não (Sabbag, 2017, p. 559).

A Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública presta-se, como seu nome sugere, a fazer frente as despesas do Estado com a iluminação dos espaços públicos. Ela foi incluída na Constituição Federal pela Emenda nº 39, de 2002, que incorporou o art. 149-A ao texto constitucional. Estabelece este artigo que competência para a instituição da COSIP cabe aos municípios e ao Distrito Federal. Já o parágrafo único deste artigo traz a possibilidade dessa contribuição ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.

### 3.5 IMPOSTOS

Dispõe o Código Tributário Nacional que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. São os impostos, portanto, tributos não-vinculados. Significa dizer o imposto é cobrado do sujeito passivo sem que haja contraprestação do Estado, como no caso das taxas. Sobre este aspecto, ressalta Sabbag (2017, p. 447) que se costuma “rotular a exação de *tributo sem causa* ou *gravame não contraprestacional*, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal correspondente”.

A razão de ser dos impostos é fornecer receita ao Erário, a fim de custear as mais diversas despesas, sem que haja destinação pré-determinada. Ou seja, o produto dos impostos não pode ser previamente afetado (Paulsen, 2014, p. 46). Sabbag (2017, p. 449) refere-se a esta característica como “princípio da não afetação”. Nesse sentido, determina o art. 167, IV, da CF, que é vedada a vinculação

de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Apesar disso, este mesmo artigo faz algumas ressalvas a tal princípio. São elas a repartição do produto da arrecadação dos impostos; a destinação de recursos para a saúde, para o ensino e para atividades da administração tributária; e a prestação de garantias para operações de crédito por antecipação de receita, para a União e para pagamento de débitos devidos à União (Sabbag, 2017, p. 450).

A Constituição Federal estabelece, em seu art. 145, que cabe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição dos impostos. Trata-se, então, de um tributo de competência de todos os entes federados. Isso não quer dizer, por outro lado, que se está diante de competência concorrente. A CF previu impostos diferentes para cada ente federado. Por exemplo, não pode a União instituir IPVA, imposto estadual, caso um Estado deixe de fazê-lo. Somente este Estado possui competência para instituir o IPVA dentro do seu território. Sobre este assunto, Sabbag (2017, p. 453) afirma que a competência para a instituição dos impostos é privativa.

O parágrafo 1º, do art. 145, dispõe que os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Este dispositivo trata do princípio da capacidade contributiva, abordado adiante. O parágrafo 1º, além do mais, faculta à administração tributária a possibilidade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, exatamente para buscar com que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados levando em conta a capacidade econômica do contribuinte, desde que respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

Em relação à instituição dos impostos, a CF não exige, como regra, lei complementar. Assim, os impostos podem ser instituídos por meio de lei ordinária ou mesmo por medida provisória. Existem, contudo, duas exceções, ambos impostos federais. A primeira exceção diz respeito ao imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII). A segunda refere-se ao imposto residual (art. 154, I).

A Constituição Federal prevê atualmente 15 impostos, sendo nove federais, três estaduais e três municipais. O art. 153 lista sete impostos federais em seus incisos. São eles: imposto sobre importação (II), imposto sobre exportação (IE), imposto sobre renda (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras (operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF), imposto territorial rural (ITR) e imposto sobre

grandes fortunas (ISGF). O art. 154 lista mais dois impostos da União: imposto residual e imposto extraordinário de guerra (IEG). Os impostos estaduais constam do art. 155: imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Por fim, os impostos municipais encontram-se no art. 156: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

#### 4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Uma das mais difíceis tarefas do legislador é tentar prever como a lei será aplicada na prática. Ou seja, se a lei irá cumprir satisfatoriamente o papel a ela atribuído e em que extensão; se ela será capaz de dar conta das diferentes situações que surgirão ao longo do tempo, muitas das quais imprevisíveis no momento de sua edição. Em relação aos tributos, aplica-se a mesma lógica. Deve-se igualmente empreender o maior esforço possível para que o tributo criado seja eficaz e englobe as diferentes situações que possam se apresentar. A regra matriz de incidência tributária busca orientar o legislador nessa tarefa, fixando parâmetros mínimos a serem preenchidos na criação do tributo, a fim de disciplinar a relação que se estabelece entre o fisco e o contribuinte. Ela estipula uma série de critérios a serem cumpridos com o intuito de delimitar a hipótese de incidência e suas consequências jurídicas.

A regra matriz define cinco características básicas que devem estar presentes em todos os tributos. Em termos simplificados, busca-se responder às perguntas: como? Onde? Quando? Quem? Quanto? A cada uma dessas perguntas corresponde um critério diferente. As três primeiras perguntas formam os critérios da hipótese; já as duas últimas, os critérios da consequência. Respondidas as três primeiras perguntas, dá-se a subsunção do fato à norma jurídica, fazendo surgir a obrigação tributária. A partir disso, busca-se responder às duas últimas perguntas.

Segundo Leandro Paulsen (2014, p. 171), “a lei instituidora de um tributo não apenas define a hipótese de incidência (antecedente da norma), como prescreve a obrigação decorrente (consequente da norma)”. Em outras palavras, a norma tributária impositiva “contém uma hipótese de incidência, mas não se esgota nela, culminando com um mandamento ou prescrição.” (Paulsen, 2014, p. 171)

Como? Trata-se do critério material. Ele corresponde à situação descrita na lei que faz com que surja a obrigação tributária. É o núcleo do mandamento legal, expresso pelo verbo e seu complemento (ser proprietário de veículo automotor, IPVA; fazer circular mercadoria, ICMS).

Onde? Refere-se ao critério espacial. Delimita geograficamente o local onde o tributo será devido. Como exemplo, pode-se citar o IPVA que é devido ao município onde o veículo encontra-se registrado. Da mesma forma, o ICMS será devido ao

estado no qual um comerciante tenha dado saída de mercadoria (local da ocorrência do fato gerador).

Quando? Diz respeito ao critério temporal. Estabelece o momento a partir do qual a obrigação constitui-se e por quanto tempo. A título de exemplo, pode-se citar, para o ICMS, como regra geral, o momento da saída da mercadoria. Do mesmo modo, o primeiro dia de cada ano para proprietários de veículos usados, no caso do IPVA.

Relativamente aos critérios da consequência, a pergunta “quem?” refere-se ao pessoal. Trata-se do aspecto subjetivo: quais são os sujeitos envolvidos? De um lado, como sujeito ativo, está o Estado, credor da relação tributária. Do outro, enquanto sujeito passivo, está a pessoa física ou jurídica que deve pagar o tributo, devedor (contribuinte, responsável).

Por último, está a pergunta do “quanto?”. Diz respeito ao critério quantitativo. Para definir o quanto deve-se pagar é necessário determinar a base de cálculo e alíquota do tributo. O primeiro refere-se à grandeza atribuída ao fato tributável. É o valor econômico sobre o qual a alíquota irá incidir. No caso do IPVA, a base de cálculo é o valor de mercado do veículo. Já a alíquota é a quantia que deve ser paga pelo devedor da relação tributária, a partir da base de cálculo. A alíquota pode assumir, por exemplo, a forma de percentual sobre a base de cálculo, ou mesmo um valor fixo por unidade.

Em resumo, conforme Paulsen (2014, p. 171), “a lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (**aspecto material**), onde a sua ocorrência é relevante (**aspecto espacial**) e quando se deve considerar ocorrida (**aspecto temporal**), bem como quem está obrigado ao pagamento (**aspecto pessoal**: sujeito passivo), em favor de quem (**aspecto pessoal**: sujeito ativo), e qual o montante devido (**aspecto quantitativo**).”

## 5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

A expressão capacidade contributiva relaciona-se à avaliação que se deve fazer das condições materiais do contribuinte relativamente ao fato gerador da tributação. A ideia é averiguar as condições financeiras dele. No entanto, considera-se a capacidade contributiva mais do que meramente um critério material para se atingir justiça fiscal. Trata-se de verdadeiro “princípio a orientar toda tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.” (Paulsen, 2014, p. 64)

O princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso na Constituição Federal. Conforme dispõe seu art. 145, “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A ideia que embasa esse artigo é a busca pela justiça distributiva. Acredita-se que aqueles cidadãos que possuam maior poder financeiro devam arcar com alíquotas maiores do que aqueles de menor poder. Conseqüentemente, o sacrifício da renda sofrido será proporcionalmente menor para os mais vulneráveis financeiramente. (Sabbag, 2017, p. 171)

Em outras palavras, é consequência do princípio da capacidade contributiva “que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza”. (Paulsen, 2014, p. 64)

Deve-se entender esse princípio como uma forma de proteção daqueles que ganham menos em uma sociedade inerentemente desigual, com expressivas diferenças materiais dentro da população. Isso porque a mesma alíquota aplicada a duas pessoas com capacidade contributiva consideravelmente diferentes tem um efeito notadamente discrepante para cada uma delas. Tome-se, como exemplo, o imposto sobre a renda de uma família que ganhe R\$ 1.000 e outra que ganhe R\$ 10.000. Caso a alíquota fosse a mesma para ambas as faixas de renda, no montante hipotético de 30%, teríamos um valor líquido, disponível para as famílias,



descontado o imposto, de R\$ 700 e R\$ 7.000. Suponha-se ainda que o mínimo necessário para a sobrevivência é de R\$ 1.000. Nessa situação, a incidência do imposto sobre a família com renda de R\$ 1.000 comprometeria sua própria sobrevivência. Nessa situação, é razoável aceitar que se isente a família com essa faixa de renda da incidência do imposto, enquanto que a família com renda de R\$ 10.000 arque com a alíquota normal de 30%.

O exemplo acima e incontáveis outras situações experimentadas na prática levaram o legislador a expressar essa preocupação na letra da Constituição. A consequência dessa posição é que, sempre que possível, dever-se-á observar a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio é um guia para a criação, a aplicação e o entendimento do sistema tributário brasileiro. Um dos fins mais relevantes que o baliza é assegurar, na prática, que o resultado da aplicação da lei não seja desligada da realidade do contribuinte. Por outro lado, é evidente que não se trata de princípio absoluto, inclusive tendo em vista a expressão “sempre que possível” utilizada na Constituição. Outros princípios tributários, especialmente o da isonomia, devem igualmente serem levados em conta.

Embora a Constituição Federal cite somente os impostos, entende-se que “(...) o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos.” (Machado, 2013, p. 40) Para Paulsen (2014, p. 64), trata-se “de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”.

A aplicação desse princípio, por outro lado, não se concretiza na prática por si só. Existem diferentes formas para viabilizá-lo. A progressividade é uma delas, embora existam outras, como a imunidade, a isenção, a seletividade. Tais formas constituem-se mais propriamente em técnicas para a realização do princípio da capacidade contributiva. Conforme Sabbag (2017, p. 171), “a progressividade traduz-se em técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame.”

De acordo com Paulsen (2014, p. 66), a progressividade pode ser classificada em simples ou gradual. Diz-se que é simples quando a alíquota aumenta como consequência do aumento da base de cálculo, atingindo todo o valor tributável. Faz-se, nesse caso, somente um cálculo para se chegar ao montante a pagar. Utiliza-se apenas uma alíquota, determinada tendo em conta a faixa de valor na qual se

encontre a base de cálculo, para tributar todo montante. Por outro lado, é gradual quando diferentes alíquotas são utilizadas para tributar as diferentes faixas de valores correspondentes. Quando a base de cálculo ultrapassa o limite previsto, utiliza-se a alíquota seguinte, podendo resultar em vários cálculos. Um exemplo dessa sistemática é o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, para o qual são feitos cálculos parciais dentro de cada faixa, para depois somar todos os valores e chegar no valor do imposto.

## 6. ITCMD

A Constituição Federal em seu art. 155, I e § 1º, disciplina o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Como seu nome sugere, esse imposto abarca heranças e legados, transmitidos como consequência do falecimento de alguém, e a transmissão de bens e direitos entre vivos, a título gratuito. Conforme Paulsen (2014, p. 286), “transmissão é transferência jurídica, implicando a sucessão na titularidade do bem ou direito”. Relativamente à transmissão causa mortis, vale mencionar a Súmula 331 do STF, que diz que é legítima a incidência do imposto no inventário também por morte presumida. Além disso, tal transferência, em ambas as situações (causa mortis e doação), ocorre de forma não onerosa. (Paulsen, 2014, p. 286)

Conforme o art. 1.784 do Código Civil, “aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”. Art 1.785: “a sucessão abre-se no lugar do último domicílio do falecido”. Em relação à doação, o art. 538 do mesmo diploma legal, define doação como “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

Até o advento da Constituição de 1988, o que hoje são o ITCMD e o ITBI (Imposto sobre transmissão de bens imóveis) constituíam um só imposto, de competência dos Estados. Após essa data, o imposto dividiu-se, cabendo atualmente aos municípios a competência em relação às transmissões de bens imóveis. (Sabbag, 2017, p. 1277)

A Constituição Federal estabelece a competência estadual para a sua instituição. Em outras palavras, são os Estados e o Distrito Federal os sujeitos ativos do tributo. Buscando resolver conflitos de competência, a Constituição define duas regras básicas para definição do Estado que irá cobrar o tributo (art. 155, § 1º, I e II). No que se refere a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem. Já em relação a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Em seu inciso III, do mesmo parágrafo (§ 1º), a Constituição determina que a competência para a instituição do imposto será regulada por lei complementar em dois casos: (1) quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; (2) e

quando o de cujus (se possuía bens) era residente, domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

No polo passivo, existe relativa liberdade, na falta de determinação constitucional, para definir os contribuintes do imposto (Machado, 2013, p. 369). Nas transmissões causa mortis, o sujeito passivo é o herdeiro ou legatário. Já na doação, é possível eleger o doador ou o donatário. No Estado de São Paulo, por exemplo, o contribuinte é o donatário. No Estado do Rio Grande do Sul, como regra geral, cabe ao doador o pagamento do imposto, atribuindo ao donatário tal responsabilidade somente quando o doador não tenha domicílio ou residência naquele Estado. (Paulsen, 2014, p. 286)

Conforme a Constituição Federal, o fato gerador do ITCMD é a transmissão da propriedade de quaisquer bens ou direitos (bens imóveis, bens móveis, títulos de crédito etc), ou em decorrência do falecimento de seu titular ou de forma gratuita. Segundo Machado (2013, p. 366), “dele se excluem apenas as transmissões de propriedade de bens por ato oneroso entre vivos”. As leis estaduais, na falta de lei complementar federal (uma vez que o Código Tributário Nacional encontra-se defasado a respeito desse tributo), definem com maiores detalhes seu fato gerador. Relativamente às transmissões causa mortis, entende-se que ocorrem tantos fatos geradores diferentes quantos sejam seus herdeiros ou legatários.

O elemento espacial do imposto é (1) o Estado da situação do bem imóvel e respectivos direitos ou, relativamente a bens móveis, títulos e crédito, (2) o Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou (3) tiver domicílio o doador. Vale mencionar a ressalva do inciso III, § 1º, art. 155, da CF, para os casos de doador domiciliado no exterior, ou também quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve seu inventário processado no exterior. Nessas situações, a competência do imposto cabe à lei complementar. Além disso, a Súmula 435 do STF determina que na transmissão causa mortis, para os casos de transferência de ações, o imposto é devido ao Estado em que tem sede a companhia.

O elemento temporal do fato gerador do imposto dá-se no momento da transmissão. No que diz respeito à transferência de bens causa mortis, o Código Civil, art. 1.784, estabelece que a herança transmite-se tão logo aberta a sucessão. Pelo princípio da “saisine”, ocorrido o óbito, ocorre também a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários, de forma simultânea. A sentença de partilha possui, dessa forma, caráter meramente declaratório. No que tange à transmissão de bens

móveis e imóveis por ato entre vivos, a transferência ocorre, no primeiro caso, pela tradição; e, no segundo, pelo registro imobiliário.

A base de cálculo do ITCMD é o valor de mercado (venal) do bem ou direito transmitido. Segundo Machado (2013, p. 369), a base de cálculo pode ser menor que o valor de mercado; por outro lado, “não pode ser maior, posto que se estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido”. Pela Súmula 113 do STF, o imposto é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação. A Súmula 114, por seu turno, diz que o imposto causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo. Vale lembrar, além disso, que não incide o imposto sobre os bens do cônjuge meeiro, uma vez que esses bens já o pertencem. Somente incidirá o imposto sobre o excesso de meação, percentual acima daquilo que cabe ao cônjuge meeiro.

Cada Estado possui liberdade para determinar qual a alíquota irá estabelecer para o ITCMD. A única restrição que se encontra na Constituição (art. 155, §1º, IV) refere-se ao patamar superior: diz a CF que o Senado fixará as alíquotas máximas desse imposto. Atualmente, desde de 1º de janeiro de 1992, encontra-se em 8% esse patamar, fixado pela Resolução n. 9/92 do Senado Federal. Para as transmissões causa mortis, segundo a Súmula 112, do STF, a alíquota aplicável é aquela vigente quando da abertura da sucessão.

Para Machado (2013, p. 366), a função do ITCMD é fiscal. A ideia é abastecer o erário: “tem a finalidade de gerar recursos financeiro para os cofres públicos”. Por outro lado, esse autor também reconhece a possibilidade da existência de função extrafiscal. Cita como exemplo, a função de desestimular o acúmulo de riqueza (concentração de renda).

Por último, vale mencionar a Súmula 115 do STF. Ela estabelece que “sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*”.

## 7. ITR

O imposto sobre propriedade territorial rural encontra-se disciplinado pelo art. 153, § 4º, da Constituição Federal. Atualmente a competência para sua instituição é da União (sujeito ativo). No entanto, nem sempre foi assim. Conforme Machado (2013, p. 349), “no regime da Constituição de 1946 esse imposto era da competência dos Estados”. Mais adiante, “com a Emenda Constitucional 5/1946, passou à competência dos Municípios”. Desde 1964, contudo, por meio da Emenda 10/1964, encontra-se na competência da União.

Segundo Machado (2013, p. 349), “a atribuição do ITR à União deveu-se exclusivamente ao propósito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais”. Sabbag (2017, p. 1283) salienta igualmente a função extrafiscal do imposto: “é considerado um importante instrumento de política agrária, nessa medida, de combate aos latifúndios improdutivos”. Serve, assim, como promotor da reforma agrária e da redistribuição de terras no país.

Conforme o Decreto Nº 4.382/2002, os sujeitos passivos do imposto são o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (art. 5º). Vale dizer, conforme explica Sabbag (2017, p. 1284), “a sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado”, a exemplo do enfiteuta, usufrutuário, possuidor “ad usucapionem”.

Por outro lado, Paulsen (2014, p. 275) discorda dessa posição, questionando a própria legislação. Para ele, mencionando o art. 1.228 do Código Civil, “a propriedade é o mais amplo dos direitos reais, envolvendo a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.” Por isso, para este autor, somente o proprietário em sentido estrito é o verdadeiro contribuinte, em oposição, por exemplo, ao usufrutuário, ao possuidor, ou o titular de direitos reais menos densos.

Machado (2013, p. 352) discorda dessa posição. Para ele, quando a Constituição fala em propriedade, este conceito abrange também o de posse, pois esta é um direito inerente à propriedade. A Constituição estabelece uma autorização genérica, de tributar a propriedade. Por seu turno, o CTN faculta à lei ordinária utilizar-se tanto da propriedade, que é direito pleno, quanto seus elementos: domínio útil ou posse. Isso porque, como dito acima, o conceito de propriedade abrange

igualmente seus elementos, especialmente quando a propriedade encontra-se fracionada (nenhum titular pleno).

Ainda sobre a sujeição passiva, revela-se importante salientar que, nos casos em que existam ao mesmo tempo diferentes possuidor e proprietário, será contribuinte o proprietário. Isso porque o fato gerador do imposto é exatamente a propriedade. Exemplo comum dessa situação são os casos de arrendamento, em que o arrendatário, embora tenha a posse e utilize o imóvel rural conforme seu desejo, não é o contribuinte; este será o arrendador. (Sabbag, 2017, p. 1284)

O fato gerador do tributo encontra-se previsto no Código Tributário Nacional, art. 29: “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município.” Já o Decreto Nº 4.382/2002, no art. 2º, determina que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural “tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano”, tendo apuração anual.

Primeiro detalhe a se destacar é que o ITR possui fato gerador continuado. Ele “não se consubstancia num ato ou negócio, mas numa situação jurídica, verdadeiro *status* jurídico” (Paulsen, 2014, p. 138). Embora a propriedade da terra seja verificada no começo de cada ano (especificamente no dia 1º de janeiro), entende-se que ela se prolonga por todo o ano.

Como discutido anteriormente, a lei infraconstitucional dispõe que não somente a propriedade, mas também o domínio útil e a posse são fatos geradores do tributo. Define-se propriedade como o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Trata-se de um direito pleno. Já o domínio útil diz respeito ao direito de desfrute da coisa, de gozo, exercido de forma ampla. Por último, a posse refere-se à possibilidade de se exercer sobre a coisa todos os poderes inerentes à propriedade, não sendo o dono. A posse se configura quando o possuidor tem o “*animus domini*”, quando ele age como se dono fosse.

A legislação utiliza também o conceito de imóvel (por natureza) na definição do fato gerador. Conforme o Código Civil (art. 79), são bens imóveis: “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.” Dentre esses, temos dois tipos: imóvel por natureza (mencionado na legislação) e por acessão física (Sabbag, 2017, p. 1286). O primeiro tipo é o solo nu, seus agregados (árvores), e também a

superfície, o subsolo e o espaço aéreo. Já o segundo tipo refere-se a tudo que se adere ao imóvel, seja de forma natural (como formação de ilhas ou crescimento de vegetação), seja de forma artificial (como edifícios). Vale mencionar também, conforme destaca Machado (2013, p. 350), que o CTN é de 1966 e, na época, vigia o Código Civil de 1916. Esse Código tratava do assunto em seus artigos 43 e 44. No inciso I (art. 43), tem-se a definição de imóvel por natureza: “o solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.” É a esse diploma legal que fazia remissão originalmente o CTN (art. 29, “como definido na lei civil”).

Os diplomas legais mencionados acima (CTN e Decreto Nº 4.382/2002) trazem o conceito de zona rural (“fora da zona urbana”). A definição de tal conceito tem-se revelado problemática, ainda que se possa dizer que hoje exista certo consenso jurisprudencial, em virtude de decisões repetidas do STJ (REsp 492.869; REsp 472.628/RS; REsp 738.628/SP; REsp 1.112.646; AgRg no REsp 80.947/ES). (Sabbag, 2017, p. 1288) A Lei 5.868/72 disciplinava a matéria até ser declarada inconstitucional pelo STF em 1982, exatamente no dispositivo que tratava da conceituação de zona rural (art. 6º). A justificativa para sua inconstitucionalidade estava no fato de não ser ela lei complementar, embora tratasse de matérias reservadas a esse tipo normativo. Mais adiante, em 1983, esse artigo teve suspensa sua execução pelo Senado Federal (RSF Nº 313). Dispunha a lei, em seu art. 6º, da seguinte forma: “(...) considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare”. Por exclusão, os imóveis não enquadrados nessa definição estavam sujeitos ao IPTU. Note-se que se tratava de conceito de cunho econômico. A definição de zona rural estava atrelada à destinação econômica da propriedade. A declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo acabou por gerar incerteza a respeito da exata definição do conceito e de sua base legal.

Vale lembrar que para o CTN, art. 32, vale o chamado critério topográfico, ou de localização, (em oposição ao critério econômico da Lei 5.868/72) para definição de zona rural. O CTN define o conceito de zona rural por exclusão, a partir da delimitação do que se entende por zona urbana. Conforme o § 1º, do art. 32, zona urbana é aquela “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”. Os incisos mencionados são 5: “meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais”, “abastecimento de água”, “sistema de esgotos sanitários”, “rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar” e “escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.”

Atualmente aceita-se que a correta interpretação do significado de zona rural deve ser extraído principalmente do Decreto-Lei Nº 57/66. Entende-se hoje que esse dispositivo legal, ao lado do CTN, guardam o significado do conceito. Em seu art. 15, o Decreto-Lei determina que o disposto no art. 32 do CTN “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”. Também é essa definição de cunho econômico, como o era aquela da Lei 5.868/72. Embora se possa argumentar que existe contradição entre as definições do CTN e do Decreto-Lei, que se utilizam de critérios diversos (topográfico e econômico, respectivamente), o fato é que o STJ tem dado prevalência ao critério da destinação econômica. Sabbag (2017, p. 1288), mencionando essa orientação jurisprudencial, assim conclui sobre o tema: “diante da atual insuficiência do *critério de localização*, (...), deve-se prestigiar a tributação do ITR vs. IPTU em consonância com o *critério da destinação econômica*”.

Paulsen (2014, p. 277) cita também, no contexto da polêmica sobre o tema, o art. 1º da Lei 9.393/96, que dispõe sobre o ITR. Tal qual o CTN, esta Lei também segue o critério da localização na definição de imóvel rural. Conforme seu § 2º, art. 1º, “considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.” Apesar disso, Paulsen conclui que o critério topográfico (de localização) tem dado espaço ao art. 15 do Decreto-Lei 57/66, conseqüentemente, sujeitando à incidência do ITR os imóveis utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, embora situados na zona urbana municipal. Paulsen (2014, p. 278) cita também o REsp 140.773/SP, no qual o STF fez uso também do Decreto-Lei 57/66.

O CTN fala também em áreas de expansão urbana (art. 32, § 2º). O Código faculta à lei municipal a possibilidade de “considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio”. Tal situação é possível mesmo quando não cumpridos os requisitos do parágrafo 1º, do art. 32,

citado anteriormente, que elenca os melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público.

Relativamente ao elemento temporal do ITR, opera-se uma ficção jurídica. Embora o imposto seja referente ao ano inteiro, tendo fato gerador continuado, a legislação estabelece como momento do fato gerador o dia 1º de cada ano. Explica Sabbag (2017, p. 1289) que “o fato de a propriedade ser transferida, vendida ou doada a terceiros, por várias vezes no mesmo ano, ou permanecer com o mesmo proprietário, nada altera este aspecto”. Ou seja, verifica-se o fato gerador somente no dia 1º de janeiro, sendo nesse exato momento que se verifica o contribuinte.

O elemento espacial do ITR, conforme discutido acima, refere-se ao conceito de zona rural. Para Paulsen (2014, p. 278), “o aspecto espacial da hipótese de incidência do ITR é o território nacional, pois se trata de imposto da competência da União, e não há norma alguma em sentido contrário”.

Conforme o art. 30, do CTN, a base de cálculo do imposto é o valor fundiário. Machado (2013, p. 353) define valor fundiário como o valor da terra nua, sem qualquer benfeitoria. Para Paulsen (2014, p. 278), “o valor fundiário é o valor da extensão de terra (...), sem considerar-se na avaliação o que a ela se agrega, como o valor das construções, instalações benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas”. Por seu turno, a Lei 9.393 fala em VTN (Valor da terra nua). Segundo seu art. 10, § 1º, considera-se VTN o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; florestas plantadas.

Além do VTN, são indispensáveis para o cálculo do imposto a área tributável, a área total do imóvel e o VTNT (Valor da terra nua tributável). De acordo com essa Lei, o cálculo se dá pelo VTNT, que é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total. A área tributável é a área total menos as áreas citadas expressamente na Lei (de preservação permanente e de reserva legal; de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal; sob regime de servidão ambiental; cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público). Conforme o art. 11, “o valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo

desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização – GU”. O GU refere-se à relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

As alíquotas estão disciplinadas na Lei 9.393 e no Decreto Nº 4.382/2002. De acordo com o Decreto (art. 34), “a alíquota utilizada para cálculo do ITR é estabelecida para cada imóvel rural, com base em sua área total e no respectivo grau de utilização, conforme a tabela seguinte”. As alíquotas dessa tabela variam de 0,03% até 20%. A lógica por trás dessas alíquotas segue dois vetores. Primeiramente, quanto maior a área total do imóvel maior a alíquota. Já quanto menor o grau de utilização, maior a alíquota. Assim tem-se que um imóvel de até 50 ha com grau de utilização maior que 80% terá uma alíquota de 0,03%. Por outro lado, um imóvel com mais de 5.000 ha, com até 30% de grau de utilização, pagará um imposto de 20%.

Pode-se mencionar ao menos dois aspectos a respeito das alíquotas do imposto. Em primeiro lugar, possui nítido contorno extrafiscal, inclusive por respeito ao mandamento constitucional do art. 153, § 4º, I: “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Assim, incentiva-se por meio de suas alíquotas a que se faça uso da propriedade, afinal o imposto é maior quanto menor o grau de utilização. Além disso, vale mencionar igualmente que existe discussão sobre o caráter confiscatório do tributo nos casos extremos de baixa exploração da terra. Para Machado (2013, p. 352), nos casos em que o imposto tem alíquota de 20%, isso é o mesmo que dizer que, em 5 anos, a terra estará confiscada, se assim persistir a situação (alíquota de 20% cobrada anualmente por 5 anos resulta em 100% do valor da terra). Sabbag (2017, p. 1290) menciona o princípio constitucional da vedação ao confisco, do art. 150, IV (“utilizar tributo com efeito de confisco”), para criticar alíquota elevada.

O ITR, conforme o regime da Lei 9.393/96, sujeita-se ao lançamento por homologação. Pelo seu art. 10, “a apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior”. Caso não seja apurado pelo contribuinte ou o seja de modo incorreto, será feito o lançamento de ofício.

A Constituição Federal prevê dois casos de imunidade para esse imposto. O primeiro encontra-se no art. 153, § 4º, que diz que o ITR “não incidirá sobre

pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. A ideia por trás desse dispositivo é proteger o proprietário do minifúndio. Já o segundo caso de imunidade está no art. 184, § 5º: “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.” Embora conste expressamente como isenção, entende-se que é, na verdade, caso de imunidade (isenção constitucionalmente qualificada). Trata-se de imunidade baseada na ideia de função social da propriedade.

Por fim, importa mencionar a possibilidade prevista na CF de delegação da capacidade tributária ativa do imposto. Segundo a redação do art. 153, § 4º III: “será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”. Pela redação do art. 158, II, da CF, 50% do produto da arrecadação do imposto fica com o município, referente aos imóveis nele situados. Caso o município opte por fiscalizar e cobrar o tributo, receberá 100% da receita.

## 8. ITBI

O Imposto sobre transmissão inter vivos vem disciplinado no art. 156, II, da Constituição Federal. Segundo esse diploma legal, trata-se de imposto sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”. Até a presente Constituição, o fato gerador do imposto estava incluído entre as competências estaduais. Ainda consta no art. 35 do Código Tributário Nacional tal competência (defasada) nos seguintes termos: “O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador (...)”. Foi com a atual Constituição que ele passou para a competência dos municípios, quando se desmembrou, e passaram a conviver dois impostos: ITCMD (estadual) e ITBI. Historicamente, o ITBI surgiu no início do século XIX, em 1809. Passou a fazer parte das normas constitucionais somente em 1891. Desde então, passou a ser competência estadual até a presente constituição. (Sabbag, 2017, p. 1207)

Hoje temos a seguinte divisão: relativamente ao bens imóveis transmitidos em decorrência de evento causa mortis ou não oneroso, estão essas transferências na esfera de abrangência do ITCMD. Já os bens imóveis transmitidos a título oneroso estão na área de competência do ITBI. Machado (2013, p. 406) critica essa opção constitucional. Para ele, do ponto de vista da administração tributária, seria muito mais fácil para a fiscalização do município também gerir as transmissões de bens imóveis da competência do ITCMD (transmissões causa mortis ou não onerosas), uma vez que o município já administra o IPTU e o respectivo cadastro de imóveis.

Se, por um lado, o sujeito ativo é o ente municipal, por outro, o sujeito passivo pode ser tanto o transmitente, quanto o adquirente. Conforme o art. 42 do CTN, “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.” Ficou, assim, a cargo da lei municipal a definição do contribuinte. No município de Porto Alegre, a título de exemplo, conforme a Lei Complementar Nº 197 (1989), art. 17, temos três situações: nas cessões de direito, será contribuinte o cedente; na permuta, cada um dos permutantes em relação ao imóvel ou ao direito adquiridos; e nas demais transmissões, o adquirente do imóvel ou direito transmitido. Conforme afirma Machado (2013, p. 410), “na prática, paga o imposto quem mais

interesse tiver na operação”. Isso porque, para este autor, as partes acordam, na maioria das vezes, o encargo do pagamento do tributo a despeito da legislação.

Relativamente ao fato gerador do tributo, a Constituição Federal traçou as linhas gerais do imposto em poucos dispositivos (sobretudo no art. 156, inciso II e § 2º), restando a cada município definir em maiores detalhes suas hipóteses de incidência. Na definição do tributo trazida pela CF, constam alguns conceitos que devem ser analisados mais detidamente. São eles, seguindo a didática de Sabbag (2017, p. 1210): onerosidade, bem imóvel por natureza ou acessão física, direitos reais sobre imóveis e cessão de direitos.

Primeiramente, a onerosidade refere-se a não gratuidade da transmissão do bem imóvel. Deve existir uma relação bilateral, decorrente do acordo de vontade entre os contratantes, em que haja ganhos e perdas de ambos os lados. Essa onerosidade é exatamente o que diferencia o ITBI do ITCMD, imposto este que incide nos casos de doações (e também causa mortis). Assim, não havendo onerosidade, sendo caso de doação, a transmissão cai no âmbito de competência do ITCMD. Além disso, por seu caráter oneroso, entende-se também que deve haver a efetiva transmissão da propriedade para a configuração do fato gerador. Tendo em vista o art. 1.227 do Código Civil, a regra geral é de que “os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos”. Ou seja, é necessária a escritura de compra e venda para a efetivação da transmissão. Assim, o mero contrato de promessa de compra e venda não é suficiente para ensejar a incidência do tributo. Confirmando essa ideia, Paulsen (2014, p. 281) cita o Recurso Especial 253.364, julgado pelo STJ, que afirmou a contrariedade, ao ordenamento brasileiro, da pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário.

No âmbito da onerosidade também se discute a possibilidade de incidência do ITBI para aquisições por usucapião. Nesse sentido, mostra-se importante diferenciar as aquisições ditas originárias daquelas chamadas derivadas. Define-se como originária quando o modo de aquisição dá-se sem o estabelecimento de vínculo entre o adquirente e o titular anterior, ou seja, não se estabelece relação jurídica entre os dois (não há transmissão de um para o outro). São exemplos desse tipo: o usucapião, a ocupação, a desapropriação. Já na aquisição derivada, ocorre exatamente o oposto: configura-se propriamente uma relação jurídica entre os dois

polos, como na compra e venda, ou na transmissão causa mortis. Assim sendo, entende-se que o âmbito de incidência do ITBI restringe-se aos casos de aquisição derivada, pois somente nessas situações ocorre a onerosidade. Significa dizer que não incide o ITBI em casos de usucapião.

Outro debate surgido na esfera do ITBI, que se relacionado com a onerosidade, diz respeito à arrematação judicial em hasta pública. Conforme o § único, do art. 130, do Código Tributário Nacional, “no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço”. Significa dizer que as aquisições realizadas em hasta pública configuram fato gerador do imposto (onerosidade), que terá seu cálculo efetuado com base no valor atingido na própria arrematação. Por outro lado, quando a arrematação judicial não ocorre segundo a lógica da hasta pública, entende-se que se trata de aquisição originária, já que não há efetiva transmissão da propriedade, não se produz relação negocial. Nesses casos, portanto, não incide o ITBI (arrematação judicial fora hasta pública). (Sabbag, 2017, p. 1212)

Ainda sobre onerosidade, vale destacar sua relação com a partilha de bens na dissolução da sociedade conjugal. Para os casos de meação, quando há a divisão pela metade do patrimônio do casal, não incide o ITBI. Afinal, não houve tecnicamente transmissão da propriedade, apenas a divisão da parte que a cada um cabia. No entanto, caso haja excesso de meação (e tratando-se de bem imóvel), pode ser o caso de incidência do tributo. Para essas situações há a transmissão do patrimônio de um para o outro, no montante que ultrapassa a meação. A competência tributária para a cobrança de imposto, nesses casos, irá depender se houve onerosidade ou não no excesso de meação. Poderá, assim, incidir tanto o ITBI quanto o ITCMD. Se ficar configurada a onerosidade, por uma permuta patrimonial de um bem imóvel por algum outro bem ou dinheiro, por exemplo, será caso de incidência do ITBI. (Sabbag, 2017, p. 1212)

Dando continuidade ao detalhamento dos conceitos trazidos pela Constituição Federal ao estabelecer o fato gerador do ITBI, devem-se destacar as definições de bens imóveis por natureza e acessão física. Conforme já delimitado anteriormente, ao versar sobre o ITR, a diferenciação dessas duas espécies era tratada no Código Civil de 1916. Embora já revogado, os conceitos trazidos por esse diploma legal em seu art. 43 ainda são atuais e esclarecedores. Assim tem-se que por natureza são “o

solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”. Já os imóveis por acessão física referem-se a “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano”. Vale lembrar que, diferentemente do ITR que somente incide sobre bens imóveis por natureza, o ITBI incide sobre as duas espécies (tal como o IPTU).

Outra terminologia trazida pela Constituição Federal é a de direito real sobre bens imóveis. Conforme o art. 1.225 do Código Civil, os direitos reais são: a propriedade; a superfície; as servidões; o usufruto; o uso; a habitação; o direito do promitente comprador do imóvel; o penhor; a hipoteca; a anticrese; a concessão de uso especial para fins de moradia; a concessão de direito real de uso; e a laje. Desses direitos, seguindo o texto da Constituição Federal, deve-se retirar do rol de abrangência do ITBI aqueles de garantia. Nesse sentido, a anticrese, a hipoteca e o penhor estão fora do campo de incidência do imposto. Por outro lado, o direito de laje, recentemente incluído (em 2016, pela Medida Provisória Nº 759, convertida definitivamente em lei em 2017, por meio da Lei Nº 13.465), estaria sujeito à incidência do ITBI. Tal tributação ocorreria levando-se em conta a literalidade da CF, pois o direito de laje não se caracteriza como direito real de garantia, e caso também configure-se a operação em questão como transmissão onerosa. Vale também destacar a Súmula 326 do STF, que estabelece ser “legítima a incidência do impôsto de transmissão inter vivos sôbre a transferência do domínio útil”.

Por último, deve-se falar da cessão de direitos. Segundo Sabbag (2017, p. 1215), “a cessão de direitos pode ser feita por meio de sentença judicial, de lei, ou de livre acordo entre cedente (aquele que cede) e cessionário (aquele que recebe)”. Trata-se de uma modalidade de compra e venda comum para imóveis que ainda estão em fase de construção, uma vez que, por não estar ainda terminado o imóvel, somente é possível negociar o direito de comprá-lo, e não propriamente efetuar sua compra. Ocorrerá o fato gerador do ITBI, assim, quando houver, por meio da cessão de direitos, a criação de uma situação capaz de ocasionar a transmissão da propriedade do bem imóvel.

No que diz respeito ao elemento espacial do imposto, este é o território do município da situação do bem, conforme o inciso II, do § 2º, II, do art. 156 da CF. Ou



seja, é onde se encontra o bem imóvel. Vale frisar que não se faz distinção se o imóvel é urbano ou rural para o caso do ITBI.

No aspecto temporal, seguindo o mandamento constitucional do art. 156, II, o fato gerador ocorre no momento da transmissão ou da cessão de direitos. Temos, então, que esse é o elemento temporal do tributo. Conjugando essa disposição com o art. 1.245 do Código Civil, que estabelece que a transferência da propriedade dá-se com o respectivo registro, chega-se à conclusão de que é somente nesse momento que ocorre a subsunção do fato a hipótese de incidência. Nesse sentido, não há incidência do imposto quando da promessa de compra e venda, mas somente no momento do registro. Tal fato encontra-se regulado pela Súmula 108 do STF: “É legítima a incidência do imposto de transmissão "inter vivos" sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local”.

A base de cálculo do ITBI encontra-se definida no art. 38 do Código Tributário Nacional. Conforme esse artigo, ela “é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Machado (2013, p. 409) salienta que não se trata do preço de venda, mas sim do valor de mercado. A diferença é importante, pois o preço é livremente pactuado pelas partes, já o valor de mercado depende das condições da oferta e da demanda. Sabbag (2017, p. 1217) enfatiza igualmente que a base de cálculo é o valor de mercado, “sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura”.

Como regra geral, o valor de partida da base de cálculo é o preço da transação de compra e venda (não necessariamente o valor venal definido acima). O contribuinte declara esse valor (trata-se da espécie de lançamento por declaração), cabendo ao Fisco aceitá-lo ou não. Caso haja divergência entre o valor declarado e o valor entendido como correto pelo Fisco, aplica-se o art. 148 do CTN. Conforme este artigo, pode a autoridade lançadora arbitrar o valor, por meio de processo regular, “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigados”.

Machado (2013, p. 409) ressalva que não se inclui na base de cálculo do ITBI “o valor do imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43, III, do CC de 1916”.

Pra ele, tal inclusão não é admissível, uma vez que não se encontra tal previsão na Constituição.

Ainda sobre o assunto da base de cálculo, vale mencionar a Súmula 110 do STF: “O imposto de transmissão ‘inter vivos’ não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno”. Isso significa dizer que as acessões físicas efetuadas pelo adquirente após a aquisição do imóvel não compõem a base de cálculo. O momento para determinação da base de cálculo é o da alienação.

Em relação às alíquotas, estas são determinadas para cada município. Machado (2013, p. 408) ensina que, na vigência da Constituição passada, os limites máximos estavam previstos para serem estabelecidos em resolução do Senado Federal. Tal regra, contudo, não existe mais. Somente em relação ao ISS existe a previsão de alíquotas máximas. A título de exemplo, no município de Porto Alegre, a Lei Complementar Nº 197/89 estabelece, em seu art. 16, que a alíquota do imposto será de 3% (como regra, o texto legal prevê algumas exceções).

Por último, vale ressaltar as imunidades previstas para o imposto no texto constitucional. Conforme o art. 156, II, § 2º, I, o imposto “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”. Também não incide “sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”. Essas são as duas regras. No entanto, o texto constitucional ressalva os casos em que a atividade preponderante do adquirente for (1) a compra e venda desses bens ou direitos, (2) locação de bens imóveis ou (3) arrendamento mercantil. Nessas situações, incide normalmente o imposto. Uma das questões que surge, nos casos ressaltados, é a da definição do que seja “preponderante”. Seguindo os parágrafos do art. 37, do Código Tributário Nacional, depreende-se que a regra para determinar a preponderância é que a receita operacional referente a essa atividade atinja mais de 50% nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes.

Além dessa imunidade, é também possível ocorrer para o ITBI a imunidade prevista no art. 184, do § 5º: “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

## 9. IPTU

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana compete aos municípios, conforme determina o art. 156, I, da Constituição Federal. Trata-se de um tributo sobre direito de propriedade das coisas imóveis. “Vale dizer, a permissão é para tributar o direito de propriedade sobre imóveis localizados em zona urbana” (Coelho, 2010, p. 327). O sujeito ativo será, como regra, os municípios e o Distrito Federal. Contudo, o art. 147, da CF, prevê que, se o Território não for dividido em Municípios, competirão à União os impostos municipais como o IPTU.

Machado (2013, p. 398) lembra que nas Constituições de 1934 e de 1937 havia distinção entre imposto predial e imposto territorial, sendo considerados dois tributos diferentes. “A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só”. Atualmente, ressalta o autor, trata-se de um único imposto, a abarcar tanto o terreno quanto as edificações nele existentes.

Disciplina o art. 34, do Código Tributário Nacional, que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Sujeito passivo do imposto é, então, todo aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao imóvel, seja pleno ou limitado (Sabbag, 2017, p. 1143). Especificamente tem-se três situações distintas: propriedade, domínio útil e posse.

Relativamente à propriedade, é sujeito passivo o proprietário pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário. Não se incluem aí, entretanto, os locatários. Entende-se que estes não possuem “animus domini”, não podendo figurar como contribuintes ou responsáveis tributários perante o Fisco. Embora possa haver estipulação contratual, entre locador e locatário, determinando que o último fique responsável pelo pagamento do IPTU, vale lembrar que o art. 123, do CTN, assenta que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública. A mesma lógica aplica-se ao comodatário, que também não pode figurar como sujeito passivo. (Sabbag, 2017, p. 1143)

No que se refere ao domínio útil, são sujeitos passivos o enfiteuta e o usufrutuário. Sabbag (2017, p. 1144) cita duas decisões do STJ, que versam sobre o

tema. O Recurso Especial 267.099/BA, de 2002, afirma que “por força do art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU”. Já o Recurso Especial 691.714/SC, de 2005, assenta que: “consoante jurisprudência desta Corte, o usufrutuário tem legitimidade para questionar a cobrança do IPTU”. Além disso, Sabbag (2017, p. 1145) defende também que o superficiário pode ser sujeito passivo do IPTU, tendo em vista o art. 21, § 3º, do Estatuto das Cidades, combinado com o art. 1.371 do Código Civil.

No que diz respeito à posse, são sujeitos passivos o possuidor com “animus domini”, o possuidor “ad usucapionem” e o promitente-comprador de imóvel de entidade imune (Sabbag, 2017, p. 1143). Em relação à primeira situação, o Recurso Especial 681.406/RJ, de 2004, sustenta que, embora o CTN fale em “possuidor a qualquer título”, “só é contribuinte do IPTU quem tenha o ‘animus dominis’, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio”. Para a segunda situação, cite-se o Recurso Especial 818.618/RJ, de 2006: “o possuidor a qualquer título’ refere-se, tão somente, para situações em que ocorre posse ‘ad usucapionem’”. Já o Recurso Especial 752.815/SP, de 2007, afirma que “o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU”.

Embora sucinta, a expressão “propriedade predial e territorial urbana” faz menção a importantes elementos. Primeiramente propriedade “é o direito real mais amplo, envolvendo as faculdades de usar, de gozar e de dispor” (Paulsen, 2014, p. 271). Prédio, por seu turno, “é toda porção de terra ou de solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções” (Paulsen, 2014, p. 271). Esta expressão, ao lado de territorial, faz presumir que se trata não somente da terra em si, mas igualmente das construções que ela abriga. Por último, zona urbana contrasta com o conceito de zona rural, sendo esta sujeita ao ITR. (Paulsen, 2014, p. 271)

O art. 32 do CTN define que o IPTU “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”. Em seus § 1º e 2º, este artigo trata do conceito de zona urbana. O § 1º deixa a critério de lei municipal a definição de zona urbana, contanto que seja observada, como requisito mínimo, a existência de ao menos dois dos melhoramentos a seguir, construídos ou mantidos

pelo Poder Público: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. Por seu turno, o § 2º abre a possibilidade de que a lei municipal englobe, como urbanas, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, ainda que fora das zonas definidas no §1º. Para tanto, é necessário que essas áreas constem de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio.

Pode-se afirmar, assim, que a regra para a definição do fato gerador é o critério geográfico. Caso o imóvel esteja situado em zona urbana, incidirá o IPTU; em zona rural, o ITR. No entanto, é possível que incida o ITR mesmo quando o imóvel pertença à zona urbana. A jurisprudência tanto do STJ como do STF entendem válida a norma do art. 15 do Decreto-Lei 57, de 1966 (Machado, 2013, p. 401). Este artigo ressalva o disposto no art. 32 do CTN (citado acima), determinando que o IPTU não abrange o imóvel que seja comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Para estes casos incidirá o ITR no imóvel situado em zona urbana.

O elemento espacial do fato gerador do IPTU é a localização do imóvel, ou seja, em qual município encontra-se. Já o critério temporal diz respeito ao momento de apuração. Trata-se de um imposto anual, cobrado em 1º de janeiro de cada ano, mediante ficção jurídica (Sabbag, 2017, p. 1157). O lançamento é feito de ofício. As prefeituras, por meio de cadastros de imóveis, notificam anualmente os contribuintes para o pagamento do IPTU (Machado, 2013, p. 405).

De acordo com o CTN, art. 33, a base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Já o parágrafo único deste artigo especifica que, para aferição da base de cálculo, “não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.” Sabbag (2017, p. 1158) defende que o valor venal pode ser entendido como “o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado em condições normais de mercado imobiliário”. Este valor é publicado anualmente, mediante decreto, estabelecendo os preços do metro quadrado para terrenos e construções (Paulsen, 2014, p. 273). Vale ressaltar que não há avaliação individual e

“in loco” de todos os imóveis. O valor é “presumido conforme tabelas chamadas ‘planta fiscal de valores’, que definem o valor do metro quadrado conforme a localização, a natureza e o nível da construção” (Paulsen, 2014, p. 272).

A fixação da base de cálculo do IPTU constitui exceção à regra da anterioridade nonagesimal, aplicando-se a ela somente a anterioridade de exercício financeiro (anual), conforme o § 1º, do art. 150, da CF. Assim, é possível fixar até o último dia do ano a base de cálculo do IPTU. Por outro lado, a Súmula 160 do STJ ressalva que “é defeso ao município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”. Isso porque, caso assim o fosse, estar-se-ia majorando tributo sem a respectiva lei, contrariando o art. 150, I, da CF (princípio da legalidade tributária).

A respeito das alíquotas do IPTU, Machado (2013, p. 401) salienta que elas “são fixadas pelos Municípios, sem que a Constituição Federal nem o Código Tributário Nacional imponham qualquer limitação”. Por outro lado, o texto constitucional faculta aos municípios estabelecerem alíquotas progressivas no tempo (art. 182, § 4º, II) e em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I), bem como alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel (art. 156, § 1º, II).

Machado (2013, p. 399) afirma que o IPTU possui função tipicamente fiscal. Isso porque tem como objetivo precípuo a arrecadação de recursos financeiros para os municípios. Apesar disso, sustenta o autor, também possui função extrafiscal, uma vez que a própria Constituição expressamente possibilita aos municípios alíquotas progressivas e diferenciadas.

## 10. PROGRESSIVIDADE DO ITR

O caráter progressivo do Imposto sobre propriedade territorial rural está previsto de forma expressa na Constituição Federal. Segundo o art. 153, § 4º, I, o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Esta previsão, contudo, não existia no texto constitucional original. Inicialmente a CF (art. 153, § 4º) previa somente a segunda parte do dispositivo, isto é, que o ITR teria alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, sem mencionar de forma expressa o termo “progressividade”. A Emenda Constitucional Nº 42, de 2003, alterou o § 4º do art. 153, de forma a dividir o conteúdo em três incisos e definir o texto atual. Conforme explica Machado (2013, p. 349), essa alteração ocorreu, por um lado, tendo em vista ser o ITR considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos, e, por outro, para afastar questionamentos a respeito da progressividade do imposto, uma vez que se discutia esse mesmo tópico a respeito do IPTU à época.

A Lei Nº 9.393, de 1996, disciplina o ITR. Embora não haja nela referência expressa à progressividade, a forma de cálculo do valor do imposto deixa implícita esta característica. Isso porque, entre outros fatores, para se apurar o quantitativo do imposto, são levados em conta tanto o tamanho da propriedade rural bem como a área utilizada da terra. De acordo com o art. 11 desta lei, o valor do imposto é aferido por meio da aplicação de uma alíquota sobre o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt), considerados tanto área total do imóvel quanto o Grau de Utilização (GU). O fato de a lei considerar o tamanho da propriedade rural e o GU para determinação da alíquota indica exatamente o caráter progressivo do imposto.

Este cálculo é feito utilizando-se a tabela anexa à lei. Existe uma alíquota diferente para cada combinação de área do imóvel e Grau de Utilização. Esta alíquota é multiplicada pelo VTNt, e tem-se o valor do imposto. Conforme já dito anteriormente, as alíquotas variam de um mínimo de 0,03 até o máximo de 20. Assim, por exemplo, um imóvel maior que 200 ha e menor que 500 ha, com GU entre 50% e 65%, terá uma alíquota de 1,3. A sistemática por trás do cálculo dessas alíquotas procura incentivar a maior utilização possível do imóvel e, ao mesmo

tempo, favorecer as menores propriedades. A inclusão do Grau de Utilização no cálculo do quantitativo devido relaciona-se diretamente com a previsão constitucional de “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Busca, portanto, realizar a reforma agrária. Há inclusive discussão sobre o suposto caráter confiscatório do imposto, segundo já mencionado neste trabalho. Por outro lado, a inclusão da área total do imóvel como fator de cálculo relaciona-se mais propriamente com o ideal de capacidade econômica do contribuinte, previsto na Constituição. Aproxima-se assim da sistemática do Imposto de Renda, embora o ITR seja considerado um imposto real e o IR, um imposto pessoal.

A respeito desse tema, isto é, da progressividade do ITR prevista na Lei Nº 9.393, surgiu o questionamento acerca da constitucionalidade de tal forma de cálculo. Tendo em vista que a Constituição Federal estabelece que as alíquotas devem ser fixadas com o fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, passou-se a contestar a inclusão da área do imóvel rural como fator de cálculo do valor do ITR. Pelos termos da CF, apenas o Grau de Utilização estaria de acordo com essa ideia de progressividade atrelada à realização da função social da propriedade. Utilizar igualmente o tamanho da propriedade rural para se estabelecer a alíquota do imposto seria extrapolar o que determina a CF.

Sobre essa polêmica, já teve oportunidade de se manifestar o STF. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.038.357 (São Paulo), de 2018, discutiu-se o tema. Para o STF, a progressividade das alíquotas do ITR, estabelecida na Lei nº 9.393/96, mostra-se alinhada com a redação originária do § 4º, do art. 153, da Constituição Federal. Foram considerados constitucionais, pelo STF, tanto o Grau de Utilização quanto a área do imóvel, como fatores integrantes do cálculo do valor do imposto. A parte recorrente dessa ação sustentava a impossibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas em razão do tamanho da propriedade. Para ela, somente o Grau de Utilização estaria de acordo com a Constituição Federal, que expressamente busca desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O STF, contudo, não acatou tal tese. Argumentou o Tribunal, baseado em outros julgados, que todos os impostos, sejam eles reais ou pessoais, devem observar a capacidade contributiva, conforme dispõe o § 1º, art. 145, da CF. Assim, o ITR, tido como imposto real, igualmente deve respeitar o postulado da capacidade econômica



do contribuinte. Concluiu o Tribunal, em suma, que a majoração das alíquotas em razão da área do imóvel está de acordo com a Constituição.

A alteração do texto constitucional pela EC 42/2003 também suscitou questionamentos a respeito da constitucionalidade da sistemática da Lei nº 9.393/96. Nesse caso, contudo, a discussão versava sobre se a progressividade das alíquotas do ITR seria possível anteriormente a essa Emenda Constitucional. Como dito anteriormente, a EC 42/2003 incluiu o termo “progressivo” na redação da CF, dirimindo dúvidas e tornando explícita a progressividade do ITR. No entanto, como a Lei nº 9.393 datava de 1996, ou seja, era anterior à EC 42, restava ainda a dúvida se foi somente com a EC 42 que se tornou legal a progressividade para o ITR, ou se ainda antes, desde a promulgação da CF, ela já estava autorizada. O STF manifestou-se sobre o tema no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 720.945 (São Paulo), 2014. Mais uma vez sob o argumento de que todos os impostos, sejam eles reais ou pessoais, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, o STF decidiu pela constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o ITR mesmo antes da EC 42/2003. Em outras palavras, quando da promulgação da Lei nº 9.393, já era possível a instituição de alíquotas progressivas para o ITR.

## 11. PROGRESSIVIDADE DO IPTU

A atual sistemática constitucional do IPTU prevê dois tipos de progressividade: em razão do valor do imóvel e no tempo. A primeira encontra-se prevista no art. 156, § 1º, I, e estabelece que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel. Já a segunda é disciplinada pelo art. 182, § 4º, II, que faculta ao Poder Público municipal, mediante lei específica municipal e dentro das diretrizes de lei federal, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de arcar com “imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”. Sabbag (2017, p. 1162) chama essa característica do IPTU de dupla progressividade. A primeira, em razão do valor do imóvel, é classificada, por este autor, como progressividade fiscal, uma vez que tem fim arrecadatório. Já a segunda ele chama de progressividade extrafiscal, pois se baseia na função social da propriedade.

Relativamente à progressividade extrafiscal, esta deve obedecer, conforme disposição constitucional, tanto ao previsto na Lei Nº 10.257 de 2001 (Estatuto da Cidade) quanto ao plano diretor do Município. Este último – o plano diretor – é definido por cada município dentro das regras estabelecidas pela CF e pelo Estatuto da Cidade. Conforme o art. 182, § 1º, da CF, “o plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana”. Já o Estatuto da Cidade “estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental” (art. 1º, § único).

O Estatuto da Cidade, em seu art. 7º, estabelece a possibilidade de o Município proceder à aplicação do IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, para os casos de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Esta lei prevê ainda, como situação excepcional, a majoração da alíquota para empreendimentos de grande porte, que descumpram as etapas de conclusão previstas em lei municipal específica. O § 1º, do art. 7º, define que o valor da alíquota não poderá exceder a

duas vezes o valor referente ao ano anterior, obedecido o limite máximo de 15%. Além disso, prevê o § 2º que, caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, podendo o imóvel ser desapropriado. Por fim, o § 3º veda a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva. Em resumo, pode-se afirmar que a progressividade no tempo busca prover os meios necessários ao poder público para que faça cumprir a função social da propriedade, mediante o aumento anual e progressivo do IPTU.

A progressividade fiscal, por outro lado, leva em conta a capacidade econômica do contribuinte. Presume-se que, quanto maior é o valor do imóvel, maior é essa capacidade. Tal disposição, todavia, não se encontrava prevista no texto constitucional original. Foi a EC nº 29, de 2000, que alterou o inciso I, do § 1º, do art. 156, facultando aos municípios a instituição de alíquotas progressivas para o IPTU em razão do valor do imóvel. Antes desta Emenda, havia somente a previsão de que o IPTU poderia “ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Isso quer dizer que, anteriormente à EC nº 29, não havia previsão expressa acerca da progressividade fiscal; ela existia somente para a progressividade extrafiscal. Tal situação ensejou a discussão sobre se a progressividade fiscal não estaria abarcada pela CF, de forma implícita, ainda antes dessa Emenda.

Essa controvérsia foi debatida pelo STF no Recurso Extraordinário Nº 153771-0 (Minas Gerais), 1996. À época, o STF argumentou que o IPTU era um imposto real, e, como tal, não admitia a progressividade fiscal. A lide opunha, de um lado, um contribuinte do IPTU e, de outro, o Município de Belo Horizonte, que havia instituído alíquotas progressivas em razão do padrão e do valor do imóvel. Argumentava o Município que a progressividade fiscal prevista na lei municipal do IPTU estava alicerçada no § 1º, do art. 145, da CF. O Ministro Relator Carlos Velloso teve esse mesmo entendimento. Defendeu que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo aqueles que não tinham caráter pessoal, como o IPTU. Sustentou que era justamente a progressividade do IPTU que seria capaz de emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade. Concluiu seu voto de forma favorável ao pleito municipal.

Entretanto, não prevaleceu nesse Recurso Extraordinário a posição do relator. Argumentou-se que, como imposto real, o IPTU seria incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte. Somente a progressividade extrafiscal, explícita na CF, seria possível a esse imposto. O STF considerou, assim, inconstitucional, naquele momento, a progressividade fiscal do IPTU.

Com a promulgação da EC nº 29, em 2000, passou-se a prever de forma explícita a progressividade fiscal, conforme dito acima. De sorte que, deste momento em diante, não havia mais dúvida sobre tal possibilidade (a menos que se questionasse a constitucionalidade da própria Emenda). Por outro lado, surgiram questões acerca da constitucionalidade da progressividade fiscal para o período anterior à EC nº 29, reavivando novamente esse debate. Em 2003, o STF aprovou a Súmula 668, pondo fim a essa discussão. Conforme essa Súmula: “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”.

Atualmente pode-se resumir a posição jurisprudencial do STF da seguinte forma. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, encontra-se prevista desde a promulgação da CF. Ou seja, desde este momento ela é permitida pelo ordenamento pátrio. Essa progressividade é realizada tendo como baliza as determinações do Estatuto da Cidade. Já a progressividade fiscal (arrecadatória) só passou a ser permitida com o advento da EC nº 29/2000. Antes disso, ela não era permitida. Essa progressividade está atrelada à capacidade contributiva e realiza-se por meio da majoração das alíquotas conforme aumenta a base de cálculo.

## 12. PROGRESSIVIDADE DO ITCMD

A Constituição Federal nada fala expressamente sobre a progressividade do ITCMD. Ela se limita a estabelecer algumas regras sobre a competência do imposto e, no inciso IV, do § 1º, art. 155, determina que as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal. Essa falta de maior detalhamento acerca da progressividade do ITCMD fez surgirem dúvidas sobre se seriam possíveis ou não alíquotas graduadas conforme o aumento da base de cálculo. Atualmente a posição da jurisprudência entende que é legal a progressividade do ITCMD, em outras palavras, ela não ofende à CF. No entanto, até recentemente, não havia essa definição, que foi fruto de decisão do STF com repercussão geral. Em 2013, esse tribunal julgou o Recurso Extraordinário 562.045, que passou a considerar constitucionais alíquotas progressivas para o ITCMD. Antes disso, conforme explica Sabbag (2017, p. 1249), “à luz do entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência, sempre foi comum a recusa à progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)”.

Ainda em 1992, o Senado Federal, cumprindo o mandamento constitucional do inciso IV, § 1º, art. 155, mencionado acima, aprovou a Resolução nº 9. Esse diploma legal definiu a alíquota máxima de 8% para o ITCMD. Além disso, em seu art. 2º, definiu também que as alíquotas dos impostos poderiam ser progressivas em função do quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro. Tal norma deu embasamento legal para que os Estados passassem a instituir alíquotas progressivas relativamente a esse imposto.

Apesar disso, o posicionamento do STF, até 2013 (RE 562.045), era contrário à progressividade do ITCMD. A linha argumentativa do Tribunal baseava-se em dois argumentos distintos, conforme sistematiza Sabbag (2017, p. 1280). De um lado, o STF defendia a diferenciação entre impostos reais e pessoais no que diz respeito à capacidade contributiva. Somente seria possível graduar-se a alíquota segundo a capacidade econômica do contribuinte nos impostos pessoais (a exemplo do Imposto de Renda), e não nos reais (como o ITCMD). De outro lado, esse Tribunal também sustentava que a progressividade deveria estar expressa na CF para que

fosse legítima. Se não estivesse prevista, então não seria legal, como era o caso do ITCMD, que não possuía nenhuma regra constitucional específica nesse sentido.

Em 2007 chegou ao STF o Recurso Extraordinário nº 562.045, que teve sua repercussão geral reconhecida em 2008. Tratava-se de recurso interposto pelo governo do Rio Grande do Sul contestando decisão do Tribunal de Justiça desse mesmo estado. O TJ-RS entendeu que era inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCMD, prevista no art. 18 da Lei 8.821/89 (RS), que estipulava faixas de 1% a 8%. O Tribunal estadual determinou, então, a aplicação da menor alíquota prevista (1%) para todos os casos. Ao lado desse recurso, tramitavam também mais outros nove recursos propostos pelo governo do RS.

Nesse RE, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski e o Ministro Marco Aurélio posicionaram-se contrariamente ao pleito do estado do RS, sendo vencidos pela maioria dos outros ministros. Em seu voto, o Ministro Relator trouxe inicialmente a distinção doutrinária entre impostos de natureza real e de natureza pessoal. Explicou que a dosagem da alíquota, nos impostos reais, ocorre por meio de critérios objetivos, por outro lado, nos pessoais, ela é determinada subjetivamente. Para esse Ministro, a função precípua da progressividade reside em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva, com o fim de promover a justiça social e atuar como instrumento de desconcentração da riqueza.

Nesse sentido, seguiu o Ministro Lewandowski, na aplicação da progressividade segundo o que manda a Constituição, deve ser sempre observada a relação entre a capacidade contributiva e a graduação dos impostos. Tal relação, por seu turno, melhor se evidencia nos tributos de natureza pessoal. Isso se dá pois os impostos reais, por sua natureza, visam a uma determinada situação, estabelecida em lei, sem levar em conta o poder econômico do contribuinte; diferentemente dos impostos pessoais, que buscam exatamente avaliar esse aspecto do contribuinte. Ressaltou o Ministro, contudo, que tais afirmações não significam que seja impossível avaliar-se a capacidade econômica do contribuinte nos impostos reais. O que ocorre é que não se pode simplesmente inferir que quanto maior a expressão econômica da base de cálculo tanto maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Para o Ministro Relator, é possível que ocorram situações, relativamente ao ITCMD, em que haja grande disparidade entre o poder econômico do contribuinte e o valor da herança ou da doação. Pode haver casos em que uma pessoa abastada herde algo de pequeno valor; ou alguém de posses modestas receba bens de considerável expressão econômica. Além disso, existem situações não incomuns em que os processos de inventário ficam paralisados por muitos anos porque os herdeiros não possuem condições de quitar os impostos da herança. De sorte que não se pode meramente presumir a capacidade econômica nos impostos reais.

Apesar disso, seguiu o Ministro em seu voto, os impostos reais podem ser graduados de forma progressiva. Para tanto, porém, é necessário que haja expressa previsão legal e, além do mais, a implantação dessa progressividade tenha o claro propósito de concretizar fins extrafiscais, desprezando a capacidade econômica do contribuinte. Contudo, esse não é o caso do ITCMD, que não possui previsão legal nesse sentido. Com essa argumentação, concluiu o Ministro pela inconstitucionalidade da progressividade prevista na lei gaúcha.

A argumentação trazida pelo Ministro Lewandowski, e também seguida pelo Ministro Marco Aurélio, representava a posição tradicional do STF, seguida até aquele momento. Esse julgamento, no entanto, trouxe novo entendimento à matéria, cristalizado no voto do restante dos Ministros. Referindo-se a essa decisão, Sabbag (2017, p. 1280) afirma que “com esse emblemático julgado, a Corte Suprema modifica a sua tradicional jurisprudência, colocando em xeque dois pilares exegéticos, ali já sacramentados”. Os dois pilares a que se refere o autor são, de um lado, o caráter incompatível dos impostos reais com a progressividade e, de outro, a necessidade de previsão constitucional expressa para que um dado imposto possa ser progressivo.

Em linha com essa nova orientação, argumentou, em seu voto, o Ministro Eros Grau que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal. Para ele, o que a Constituição afirma é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal, mas mesmo quando não o tenham, todos os impostos serão graduados, sempre que possível, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Tal interpretação é extraída do §1 do art. 145. Dessa forma, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, independentemente de sua

classificação como de caráter real ou pessoal. Para o Ministro, essa diferenciação é completamente irrelevante no caso em questão.

O Ministro Ayres Britto trouxe, em sua exposição, a diferenciação entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Segundo o Ministro, embora sejam conceitos próximos, a capacidade econômica é de caráter puramente matemático, ao passo que a capacidade contributiva é somente a parcela de riqueza passível de tributação. Enquanto a primeira engloba o somatório total do patrimônio e dos rendimentos de uma dada pessoa de direito privado; a segunda refere-se à parte do patrimônio e da renda que superam o razoavelmente necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais, ficando essa parte excedente disponível para fins tributários. Assim sendo, é por meio da análise da capacidade contributiva de um determinado sujeito passivo que o Estado consegue presumir a riqueza passível de tributação.

Adiante em sua sustentação, defendeu o Ministro que a expressão “caráter pessoal”, citada pela CF, não foi utilizada para fins de classificação de impostos. Ela significa, na verdade, que o tributo de natureza real também possui o ingrediente da pessoalidade. Ou seja, o “caráter pessoal” é um aspecto atinente a todos os impostos. A razão disso é que a relação jurídico-tributária realiza-se sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado. Consequentemente, é inevitável que o elemento pessoalidade esteja sempre presente.

Com base nessas ideias, o Ministro Ayres Britto, ainda analisando o § 1º do art. 145 da CF, afirmou que a locução “sempre que possível” significa que, nos impostos reais, deve-se também utilizar o critério de aferição da capacidade contributiva, tal qual nos impostos pessoais, a menos que isso seja impossível. Essa expressão representa, portanto, uma ressalva. Concluiu, então, o Ministro que a progressividade meramente fiscal de impostos reais está em consonância com a CF, de sorte que, sempre que possível, esses impostos devem ser progressivos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A Ministra Ellen Gracie, versando sobre a diferença entre impostos reais e pessoais, afirmou que essa divisão é apenas uma caracterização genérica. Não há óbice para que alguns impostos reais sejam “pessoalizados” e para que alguns impostos pessoais sejam “realizados”. Como exemplo, tem-se o Imposto de Renda



(imposto pessoal). Além de levar em conta as circunstâncias particulares do contribuinte, ele pode ser um imposto de base fixa quando incide sobre investimentos na área financeira. Nesse caso, é aplicada uma alíquota única, desconsiderando as condições pessoais do contribuinte.

Para a Ministra, o ITCMD permite mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do sujeito passivo. Tanto a transmissão “causa mortis” quanto a por doação representam acréscimos patrimoniais a título gratuito. Isso significa que o valor do imposto será retirado exatamente desse aumento de patrimônio. Nesse sentido, o ITCMD diferencia-se do ITBI, afinal este último representa uma transmissão onerosa, na qual haverá mera troca de patrimônio e não acréscimo. Assim, por revelar efetiva e atual capacidade contributiva, o ITCMD é, para a Ministra, um imposto que bem se vocaciona à tributação progressiva.

Por meio dessa decisão, o STF pôs fim à discussão sobre a progressividade do ITCMD. Sabbag (2017, p. 1281), ao resumir a nova posição desse Tribunal, afirma que “todos os impostos, mesmo os que não têm o ‘caráter pessoal’, guardam relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo”. Além disso, diz também o autor que “não se pode mais defender que ‘só a Constituição Federal pode autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais’”. Ou seja, não é necessário que exista expressa previsão constitucional nesse sentido para que um imposto possa ser progressivo.

### 13. PROGRESSIVIDADE DO ITBI

A Constituição Federal nada diz expressamente a respeito da progressividade do ITBI. Ela se limita a definir a competência tributária municipal para sua instituição e alguns casos de não incidência (transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica). Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, norma geral sobre o tema, também não contém regras a respeito da progressividade desse imposto. Diante dessa falta de previsão legal, especialmente da CF, diversos municípios passaram a estabelecer alíquotas progressivas para o ITBI. Surgiu então o debate sobre a constitucionalidade de tal sistemática no âmbito desse imposto.

Depois de alguns julgados a respeito da matéria, o STF publicou a Súmula 656, em 2003, pondo fim às discussões. Ela assim dispõe: “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”. A respeito do assunto, Sabbag (2017, p. 1218) afirma que “o ITBI é doutrinariamente classificado como um *imposto real*, incidindo sobre determinado bem, e, *ipso facto*, não admitindo a progressividade, segundo entendimento do STF”.

No Recurso Extraordinário nº 234105, julgado em 1999 pelo STF, esse Tribunal decidiu, de forma unânime, pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI estabelecidas pelo município de São Paulo. Vale salientar que esse julgamento foi um dos precedentes da Súmula 656. De acordo com a sua Ementa, “a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda”.

Em seu voto, o Ministro Relator Carlos Velloso inciou sua argumentação afirmando que o princípio da isonomia implica que se busque alcançar a justiça tributária, que se realiza, por seu turno, por meio da aplicação da capacidade contributiva. Este deve ser o contexto de interpretação do § 1º, do art. 145, da CF, que traz inscrito o princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, quando a Constituição utiliza a expressão “sempre que possível”, ela se refere somente ao caráter pessoal dos impostos. Por outro lado, a graduação conforme a capacidade

econômica do contribuinte deverá ser perseguida sempre (e não somente quando possível), pois ela é justamente a consequência do princípio da isonomia em matéria tributária. Especificamente em relação ao ITBI, como não existe previsão na Constituição para a progressividade de suas alíquotas, a concretização do princípio da capacidade contributiva deve ocorrer, então, proporcionalmente ao preço da venda, e não de forma progressiva. Isso porque, caso a intenção do legislador fosse essa, de criar um ITBI progressivo, ele teria expressamente o feito, tal qual o IPTU. O Ministro concluiu, então, pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas instituídas pelo município de São Paulo.

Chegando à mesma conclusão, mas com outros argumentos, proferiu seu voto o Ministro Nelson Jobim. Para esse Ministro, o ITBI mais se assemelha, ressalvadas as diferenças, a um imposto de circulação de bens, como o ICMS. Sendo, então, um imposto de natureza real, ele se revela insuscetível de verificação da condição pessoal. Da mesma forma embasaram seus votos os Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Octavio Gallotti, Sydney Sanches e Moreira Alves. Eles ressaltaram a diferenciação entre impostos reais e pessoais, e concluíram ser este o fundamento para a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI. Em resumo, pode-se dizer que o Tribunal posicionou-se, nessa oportunidade, de forma unânime pela inconstitucionalidade do ITBI. No entanto, houve duas correntes argumentativas diferentes. De um lado, utilizou-se como fundamento a falta de previsão expressa da CF a autorizar a progressividade do imposto. De outro, defendeu-se a diferenciação entre impostos reais e pessoais, sendo os primeiros incompatíveis com a sistemática da progressividade.

Mais recentemente, em 2011, o Tribunal julgou o RE 346.829 AgR. Nessa decisão, o STF confirmou a validade da Súmula 656 e decidiu pela inconstitucionalidade da lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI. No entanto, ainda mais recentemente, em 2013, com o julgamento do RE 562.045, passou-se a questionar se ainda valeria essa Súmula. Como exposto mais acima, esse julgamento estendeu a progressividade para o ITCMD, imposto real que também não possui previsão constitucional nesse sentido, tal qual o ITBI.

Apesar desse novo questionamento, a Súmula 656 segue vigente. Outrossim, no RE 562.045, a Ministra Ellen Gracie defendeu a vigência dessa Súmula ao diferenciar o ITCMD, que incide na transmissão gratuita, do ITBI, que incide na transmissão onerosa. Para ela, enquanto o primeiro admite a progressividade, o ITBI

não, uma vez que, nas situações abrangidas por este último, há a aquisição de propriedade por meio de uma operação sinalagmática, em que o adquirente assume o ônus da contrapartida. Sabbag (2017, p. 1218) assim resume o atual cenário: “não se cogita de sua progressividade, consoante posição predominante na doutrina e na jurisprudência”.

## 14. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O inciso II, do art. 150 da Constituição Federal, apresenta o princípio da isonomia ou igualdade tributária. Conforme este inciso, nenhum dos entes federados pode “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (...)”. Trata-se de um princípio orientador de todo sistema tributário nacional. Coêlho (2010, p. 231-233) analisa-o a partir de seus aspectos negativo (dever de não discriminar) e positivo (dever de distinguir desigualdade). Em relação ao primeiro, diz o autor que “esse é o enfoque do princípio da igualdade mais corrente: uma proibição de distinguir”. Por outro lado, muitas vezes também interessa “saber em que casos o princípio da igualdade prescreve uma atuação positiva do legislador, sendo-lhe vedado deixar de considerar as disparidades advindas dos fatos”. Assim, o caráter positivo do princípio importa em impor diferenciação de tratamento.

Um dos aspectos relevantes a respeito do princípio da isonomia é sua relação com o princípio da capacidade contributiva (expressamente previsto na Constituição Federal no § 1º, do art. 145). Nas palavras de Alexandre (2017, p. 148), “o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”. Nesse sentido, defende Coêlho (2010, p. 233) que o lado positivo da igualdade impõe que os tributos sejam quantificados conforme a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, ao passo que o seu lado negativo obriga o legislador a tributar de igual maneira aqueles que detêm igual capacidade contributiva. Em suma, afirma Coêlho (2010, p. 234), o princípio da igualdade impõe ao legislador que atue, em ambos os casos (ao discriminar e ao não discriminar), sempre levando em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Se, de um lado, é possível dizer que o “*princípio da capacidade contributiva* é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como *decorrência* ou *corolário*” (Sabbag, 2017, p. 164); o mesmo se pode dizer da progressividade em relação à capacidade contributiva. Isso porque aquela é também um instrumento para viabilizar esta última. Nas palavras de Sabbag (2017, p. 171), o “princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar

alíquotas maiores”. Ou seja, o sacrifício econômico deve ser proporcionalmente maior (progressividade) conforme aumenta a capacidade econômica.

Dentre os impostos existentes no ordenamento pátrio, somente o Imposto de Renda, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana possuem expressa previsão de alíquotas progressivas. Recentemente, em 2013, também o ITCMD entrou para este rol, por meio de decisão jurisprudencial. Nas palavras de Sabbag (2017, p. 1281), “subsistem quatro impostos com previsão de progressividade em nosso sistema tributário: dois federais (IR, ITR), um municipal (IPTU) e, finalmente, um estadual (ITCMD)”. Destes, são considerados reais o ITR, o IPTU e o ITCMD. Outro imposto real analisado pelo presente trabalho, o ITBI, atualmente não possui previsão de progressividade.

Relativamente ao ITR e ao IPTU, esses impostos possuem uma sistemática semelhante para o cálculo de suas alíquotas. Ambos possuem fins fiscais e extrafiscais. Para o ITR, estão previstas alíquotas progressivas tanto em função da área do imóvel rural quanto do seu grau de utilização. Para o IPTU, de forma similar, existem alíquotas progressivas em razão do tamanho do imóvel e conforme a passagem do tempo. Assim, além da progressividade fiscal, em que as alíquotas e a base cálculo aumentam conjuntamente, há a progressividade extrafiscal: para o ITR, com o fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e, para o IPTU, a fim de promover a função social da propriedade (IPTU). A atual jurisprudência do STF embasa ambas as formas de progressividade para esses dois impostos.

No que concerne ao ITCMD, não há previsão de progressividade para esse tributo de forma expressa na lei. Apesar disso, atualmente prevalece a tese de que todos os impostos devem levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, sejam eles de caráter pessoal ou real. Tampouco é necessário que haja previsão expressa na CF a respeito da progressividade para cada imposto. Com essa argumentação, decidiu o STF, em 2013, pela constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD. Por outro lado, apesar de tais argumentos, a jurisprudência do STF não estendeu ao ITBI essa interpretação. Para o STF, a Súmula 656 segue vigente. Significa dizer, a atual jurisprudência do STF ainda entende que não é possível estipular alíquotas progressivas para ITBI.

## 15. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL. Código Civil. Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm). Acesso em: 15 de setembro de 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 25 abril 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 abril 2019.

BRASIL. Decreto Nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm). Acesso em 25 de setembro de 2019.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 57, de 18 de novembro de 1996. 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 26 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 3.701, de 1º de janeiro de 1916. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm). Acesso em 20 de agosto de 2019.

BRASIL. Lei Nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5868.htm). Acesso em 26 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm). Acesso em 26 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei Nº 13.465, de 11 de julho de 2017. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13465.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13465.htm). Acesso em 05 de setembro de 2019.

BRASIL. Resolução Nº 9, de 1992. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html> . Acesso em: 15 de setembro de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

STF. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.038.357 SÃO PAULO. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de julgamento: 06/02/2018. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14385444>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

STF. AG.REG NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.829 MINAS GERAIS. Relator Min. Marco Aurélio. Data de julgamento: 08/02/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619975>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

STF. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 720.945 SÃO PAULO. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de julgamento: 09/09/2014. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760416>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 153771-0 MINAS GERAIS. Relator Min. Moreira Alves. Data de julgamento: 20/11/1996. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 234.105-3 SÃO PAULO. Relator Min. Carlos Velloso. Data de julgamento: 08/04/1999. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em 10 de outubro de 2019.



STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045 RIO GRANDE DO SUL. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de julgamento: 06/02/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 10 de outubro de 2019.