XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA EFETIVAÇÃO NO ITBI

THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY AND ITS EFFECTIVE IN ITBI

Hélio Silvio Ourém Campos
Albert August Walter Van Drunen

Resumo

A tributação no Brasil se dá de forma concentrada no consumo, esta, ainda mais acentuada nos Municípios, gerando um grau elevado de regressividade ao sistema. Poderia haver um incremento na tributação sobre o patrimônio nos Municípios, em especial, por meio do ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos, por ser o tributo com menor tributação. Isto precisa ser realizado com respeito ao princípio da capacidade contributiva, entretanto, há grande divergência jurisprudencial e doutrinária, seja quanto à aplicação deste princípio aos impostos reais, tais como o imposto objeto de estudo, seja quanto, caso se aplique, as formas de concretização. A discussão centra-se, portanto, na interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal, procedendo-se a análise dos princípios aplicáveis, conceitos dos impostos e conformação do ITBI, bem como apresentação dos posicionamentos jurisprudenciais, analisando-se a interpretação conferida a este dispositivo e verificando formas de concretização do princípio da capacidade contributiva, tanto no aspecto objetivo quanto no aspecto subjetivo.

Palavras-chave: Direito tributário, Princípio da capacidade contributiva, Progressividade fiscal do itbi, Personalização do itbi

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation in Brazil is concentrated to consumption, this, even more pronounced in the cities, creating a high degree of regressivity into the system. There could be an increase in taxation on equity in the municipalities, in particular through the ITBI - Estate Transfer Tax Real Estate Inter-Vivos, as the tribute with lower taxation. This needs to be done with respect for the principle of ability to pay, however, there are widely divergent case law and doctrine, whether on the application of this principle to the actual taxes, such as the object of study tax, is as, if applicable, the modalities for reaching . The discussion focuses therefore on the interpretation of paragraph 1 of article. 145 of the Federal Constitution, proceeding to the analysis of the applicable principles, concepts of taxes and conformation of ITBI and presentation of jurisprudential positions, analyzing the interpretation given to this device and checking forms of implementation of the principle of ability to pay, either the objective aspect and the subjective aspect.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Principle the distributive capacity, Tax progressivity of itbi, Customizing itbi

1 INTRODUÇÃO

O Brasil se constitui num Estado Fiscal Social economicamente interventor e socialmente conformador (NABAIS, 2009, p. 194)[1]. Dessa forma, através dos impostos, o Estado busca atender às demandas sociais albergadas na Carta Magna, impondo uma carga tributária da ordem de 36,275% em proporção ao PIB – Produto Interno Bruto (OCDE, 2012). Entretanto, considerando as três bases econômicas tributáveis no Brasil, segundo determinação constitucional, patrimônio, renda e consumo, 43% da tributação incide sobre o consumo (OCDE, 2012), demonstrando uma política de tributação altamente regressiva[2], penalizando os mais pobres, posto que estes são os que, proporcionalmente, pagam mais os impostos sobre o consumo por serem indiretos.

Analisando mais detidamente a tributação nos Municípios, no exercício de 2013, em média, a tributação através do ISSQN[3] foi de 65%, do IPTU[4] foi de 23%, e, do ITBI[5] foi de 12%, demonstrando, em âmbito municipal, o caráter ainda mais exacerbado da tributação sobre o consumo (65%) em relação à tributação sobre o patrimônio (35%) (STN, 2013)[6]. Uma forma de se reduzir a tributação sobre o consumo, diminuindo a regressividade do sistema, sem ofensa ao disposto no art. 14, *caput* e §§, da Lei Complementar 101/2000, em âmbito municipal, seria o aumento da tributação por meio do ITBI, aumento esse realizado com o incremento nas alíquotas para transações com imóveis de maior valor venal ou uma redução nos imóveis de menor valor venal, permitindo uma elevação da arrecadação, tudo parametrizado pela capacidade contributiva e segundo a Lei Orçamentária Anual – LOA. Entretanto, este aumento na tributação deve visar o cumprimento do princípio da igualdade[7], efetivado no âmbito tributário pelo princípio da capacidade contributiva. Segundo CARRAZA (2004, p.79), este princípio só pode ser efetivado com a aplicação da progressividade fiscal a todos os impostos, porém, não é tema pacífico na doutrina, nem tampouco, na jurisprudência.

---

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

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

[3] Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos pela Lei Complementar 116/2003.

[4] Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

[5] 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.

[6] Foram consultados os Demonstrativos da Receita Corrente Líquida constantes nos RREO´s (Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária)das 26 capitais do Brasil, havendo a exclusão de Brasília, por ter impostos de competência estadual e municipal.

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

A discussão será centrada, principalmente, portanto, acerca da interpretação do §1º do art. 145 da Constituição Federal, analisando as possibilidades de concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI, tanto no aspecto objetivo quanto no aspecto subjetivo.

Para isso, num primeiro momento, serão analisados os princípios republicano, da igualdade, da capacidade contributiva, da seletividade e da praticabilidade, como forma de delimitação dos mesmos para posterior verificação da correta aplicação destes ao objeto de estudo.

Em seguida, será apresentado uma classificação dos impostos, posto que determinadas classificações são utilizadas para corroborar ou rejeitar as formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ITBI. Serão também analisados os contornos do ITBI.

Num terceiro momento, serão apresentados os posicionamentos doutrinários e jurisprudencias a respeito do referido tema. E, finalmente, será apresentada a visão defendida.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Faz-se necessário analisar os princípios constitucionais aplicáveis à matéria, isto porque:

> Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).
> Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados, têm que ser prestigiados até as últimas consequências (ATALIBA, 2011, p. 34-35).

Destaca-se a adoção da visão dos princípios e regras jurídicas como as espécies das normas, distinguindo ambos, principalmente, a função normogenética exercida pelos princípios em relação às regras, ou seja, o que os diferencia é o fato de que os princípios servem de fundamento às regras. Sendo assim, em caso de conflito jurídico, a solução "sempre será fruto da interpretação de um texto e seu sentido deve ser construído sob a inspiração dos princípios que alicerçam as regras" (BUFFON, 2009, p. 164-165).

Estabelecidos esses pressupostos, apresenta-se, inicialmente, o princípio republicano. Ele é o informador de todo o sistema jurídico brasileiro, tanto em relação à legislação quanto em relação ao próprio texto constitucional (ATALIBA, 2004, p. 33). Carraza conceitua República como sendo o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade (CARRAZZA, 2004, p. 48). Complementa o autor:

> De fato, a noção de República não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos, sem aquela "*correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida (...) e a desigualdade de tratamento em função dela conferida", de que nos fala Celso Antonio Bandeira de Mello. (CARRAZZA, 2004, p. 49)

Ataliba afirma que:

> No Brasil os princípios mais importantes são os da federação e da república. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros (...) (ATALIBA, 2011, p. 37).

Deve-se ressaltar que, apesar de Carrazza, conforme trazido acima, apenas se referir à igualdade formal, também se deve ater para a dimensão da igualdade material, conforme a distinção trazida por Hans Kelsen. Para este, a igualdade formal não é igualdade, mas apenas, conformidade com a norma. A igualdade, de fato, adviria da igualdade material, esta trazida, no Brasil, pelo artigo 5º da Constituição Federal, por isso a importância das distinções constantes no *caput* do artigo. Os direitos albergados nos incisos constantes do referido artigo existem porque todos são iguais, "a igualdade deixou de ser instrumento das garantias à causa de direitos e garantias" (LACOMBE, 1996, 17-18).

Importante também outra perspectiva da igualdade, além da igualdade perante a lei (igualdade formal) e da igualdade na lei (igualdade material): a igualdade pela lei. Nabais assim apresenta o tema, afirmando que esta, quanto ao legislador:

> (...) obriga-o positivamente a fazer discriminações ou a adoptar tratamentos desiguais a fim de criar, seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de *chances*, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados, dependente principalmente da satisfação dessas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento económico, e dos atributos, pessoais, que levam a uma mais eficaz distribuição dos empregos – igualdade *pela* lei (NABAIS, 2009, p. 435-436).

No âmbito tributário, a efetivação do princípio da igualdade no seu aspecto material se dá através de outro princípio, o princípio da capacidade contributiva (NABAIS, 2009, p. 437). Carrazza afirma que o princípio da capacidade contributiva reforça o princípio republicano, estando aquele expresso na Constituição no art. 145, §1º (CARRAZZA, 2004, p. 77).

Outro destaque merece a distinção de igualdade horizontal e igualdade vertical. Naquela, quem tem a mesma capacidade contributiva pagará o mesmo imposto, já nesta, quem tem diferente capacidade pagará diferente imposto, "seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (...)". O princípio da capacidade contributiva é o meio de comparar a

base na qual se mede a igualdade da tributação, ou seja, este é o meio de averiguar o princípio da igualdade na tributação (NABAIS, 2009, p. 443-444).

Também se destaca a desnecessidade de expressa previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, tendo este:

> (...) fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade decorrente das diversas concretizações constantes do texto constitucional e da sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos ou mesmo aos direitos fundamentais (NABAIS, 2009, p. 448-449).

Ao longo da história constitucional brasileira, nem sempre este princípio esteve expresso, entretanto, "o princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nas dobras do princípio da igualdade" (CARRAZA, 1998, p. 21).

Baleeiro, sintetizando a teoria de Jarach, afirma:

> Mais tarde, no própósito de traçar uma teoria geral de Direito Tributário substantivo, que depende de premissas inclusas em normas constitucionais, incompreensíveis sem a correlação com estas, isto é, com o chamado Direito Tributário Constitucional, aquele financista italiano coloca o "fato imponível" no centro daquele Direito material, à semelhança da posição do delito no campo do Direito Penal. Observa que nenhum Estado cria impostos sobre fatos sem significação econômica, como alguém ser estúpido ou inteligente, louro ou moreno, ter nariz grego ou aquilino, pernas direitas ou tortas; há sempre um estado ou movimento de riqueza no fato tributável: "el Estado exige uma suma de dinero em situaciones que indicam uma capacidad contributiva". (BALEEIRO, 1997, p. 718).

Ou seja, na lição de Jacach, a justificação na cobrança de impostos é a capacidade de contribuir. A demonstração de riqueza justifica que o Estado cobre daquele indivíduo uma contribuição para que seja possível arcar com as despesas estatais, tão importantes para o cumprimento dos deveres constitucionais desse Estado. Os impostos se constituem na única forma possível de se financiar serviços gerais e indivisíveis, uma vez que nestes casos não se poderia utilizar os preços, taxas e contribuições de melhoria, posto que estes exigem um critério de equivalência (BALEEIRO, 1997, p. 738-739).

Para Buffon, o princípio da capacidade contributiva não decorreria do disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal, mas sim "do caráter do modelo de Estado Democrático de Direito", estando este "alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade" (BUFFON, 2009, p. 175).

Como se observa, o princípio da capacidade contributiva seria inerente aos impostos. Não haveria, portanto, meio de se utilizar desse tipo de tributo, sem ofensa ao princípio da igualdade, se não houver respeito ao princípio da capacidade contributiva. Entretanto, esse princípio não possui uma visão pacífica dos doutrinadores, existindo defensores da tese de que este princípio apenas poderia ser aplicado aos impostos pessoais e jamais aos impostos reais.

Deve-se atentar para a distinção entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Do ponto de vista objetivo, exige-se do legislador permitir a dedução de "todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração". Esse aspecto da capacidade contributiva, no Brasil, já estaria, em grande parte, regulado na própria Constituição, cabendo à continuação da concreção desse princípio, neste aspecto, nas leis complementares de normas gerais e na lei ordinária. Por esse motivo, "pouco questionamento poderá surgir sob o aspecto da capacidade econômico-objetiva no sentido absoluto [...]" (BALEEIRO, 1997, p. 692).

Por sua vez, sob o ponto de vista subjetivo:

> [...] a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da PESSOALIDADE do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição. (BALEEIRO, 1997, p. 693).

Um princípio também de grande relevo para a temática é o da praticabilidade. Este se caracteriza pela determinação de utilização de meios e técnicas visando a simplificação e viabilidade da execução das leis, sendo considerado princípio constitucional implícito, uma vez que toda lei deve ser aplicada e imposta (BALEEIRO, 2010, p. 888).

A praticabilidade se opõe "a justiça no caso ou distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não discriminação)", ressaltando-se também que se aplica tanto ao legislador quanto a administração tributária (BALEEIRO, 2010, p. 889). A busca em grau exacerbado a justiça fiscal, com o exagero nas obrigações acessórias, por exemplo, com o intuito de personalizar, ao extremo os contribuintes, para dessa forma, aferir de forma muito precisa a capacidade contributiva, pode levar a um grau de complexidade que inviabilize justamente os princípios da justiça, principalmente o da igualdade fiscal, por isso a necessidade de se atentar para a praticabilidade (NABAIS, 2009, p. 619-620).

Outro princípio que merece atenção é o princípio da seletividade, defendendo Derzi que este princípio é expressão constitucional da praticabilidade. Apresenta a autora que o §1º do art. 145 da Constituição Federal contém o imperativo de que apenas quando for impossível é que não será considerada a pessoalidade para graduar os impostos segundo a capacidade contributiva, apresentando como exemplo da impossibilidade referida os impostos incidentes

sobre a importação, a produção ou a circulação, nestes o sujeito passivo transferindo para um terceiro (consumidor final) os encargos tributários. Nestes casos, a Constituição Federal, em substituição a pessoalidade, traz a seletividade, conforme arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III (BALEEIRO, 2010, p. 891).

O princípio da seletividade visa o cumprimento do princípio da capacidade contributiva no caso de impostos indiretos, tais como o IPI[8] e o ICMS[9], utilizando-se da essencialidade dos bens e serviços, ou seja, onerando menos os bens e serviços essenciais ou até os isentando, e tributando, com alíquotas mais elevadas, os bens e serviços considerados supérfluos, já que estes seriam adquiridos por contribuintes de fato (quem arca com o encargo do imposto) que demonstram maior capacidade contributiva (COUTINHO, 2001, p. 91-92).

3 CLASSIFICAÇÕES DOS IMPOSTOS

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

Um das classificações trazidas pela doutrina, neste caso, um conceito trazido pela ciência das finanças, é a de impostos diretos e indiretos. Os tributos, economicamente, são entendidos como uma parcela da renda nacional, sendo esta a expressão financeira. Estas parcelas da renda nacional são transferidas do setor privado para o setor público, depois este devolvendo sob a forma de bens e serviços. Nessa perspectiva, a tributação incidiria sobre a renda auferida ou sobre a renda despendida ou aplicada, sobre aquela incidindo os impostos diretos, não podendo ser transferidos para terceiros o encargo, e, sobre esta, incidindo os impostos indiretos, sendo transferido o encargo para terceiros, neste caso os tributos se agregando ao preço dos bens e serviços. Seriam exemplos dos diretos, o imposto de renda na fonte ou por regime de declaração e os impostos sobre o patrimônio, este se constituindo em renda potencial (GRAU, 1975, p. 9-13). Como exemplos dos impostos indiretos, entre outros, têm-se os impostos sobre o consumo, tais como o IPI, ICMS e ISSQN[10].

Outra classificação existente é a de impostos pessoais e reais. Ataliba conceitua estes dois tipos de impostos que, segundo o mesmo, advém de uma classificação muito importante trazida pela atual configuração da Constituição Federal. Aplicando sua doutrina acerca da hipótese de incidência tributária, nomenclatura que utiliza para significar o fato gerador

[8] Imposto sobre produtos industrializados.
[9] Imposto sobre operações à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

abstrato, traz os aspectos que dão existência à mesma: os aspectos pessoal, temporal, espacial, material, além da base imponível e alíquota. Mecerem destaque os aspectos pessoal e material. Aquele indica o sujeito ativo e permite a determinação do sujeito passivo. Já o aspecto material "é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i" (ATALIBA, 2003, p. 58-113). Dessa forma, conceitua os impostos reais como aqueles em que o aspecto material não contém elementos do aspecto pessoal em seu substrato, em contrapartida, os impostos pessoais consideram certas qualidades dos possíveis sujeitos passivos, associando-se os aspectos pessoal e material de forma que devem ser considerados concomitantemente (ATALIBA, 2003, p. 141-142). Baleeiro apresenta também a figura dos impostos semipessoais, estes participando tanto de critérios reais como pessoais (BALEEIRO, 2010, 1155).

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

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

Carraza trás exemplificação quanto à importância da técnica da progressividade:

> (...) Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontendivelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maior ônus econômico do que para quem ganha 100 dispor de 10.
>
> (...)
>
> Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas (CARRAZZA, 2004, p. 79)

---

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

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

Outra importante classificação é quanto à finalidade do imposto. Nabais apresenta que o imposto pode ser definido decompondo-o em três elementos a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico ou finalista. Quanto ao elemento objetivo, o imposto seria uma obrigação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Quanto ao elemento subjetivo, seria uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva para colaborar com os serviços públicos. Quanto ao elemento teológico, os impostos podem ter objetivos não apenas fiscais, mas também extrafiscais, se a função principal for qualquer outra, excluída a sancionatória (NABAIS, 2009, p. 224-226).

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

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

Importante o posicionamento de Buffon:

> Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre, porque a extrafiscalidade

> corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, através dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana (BUFFON, 2009, p. 226).

Importante também destacar que se prefere o entendimento de Buffon no sentido de que as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam nas existentes nos artigos 153, §3º, 155, §2º, 156, inciso II do §1º e 182, inciso II do §4º, todos da Constituição Federal, pois:

> (...) toda imposição fiscal implica um certo grau de intervenção do Estado no campo econômico e social, razão pela qual, até os impostos que visam precipuamente arrecadar estão imbuídos de uma conotação extrafiscal, mesmo que tênue (BUFFON, 2009, P. 221)

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

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

Deve-se ressaltar que quando se aplica, para os fins da análise pretendida, a extrafiscalidade, não se está visando analisar "a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim (parafiscalidade)":

> Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade (BUFFON, 2009, p. 218).

4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ITBI

O imposto sobre a transmissão de propriedade foi criado no Brasil em 1809, por meio do Alvará nº 3, sendo denominado de SISA (MORAIS, 2011). Em seguida, o imposto sobre a transmissão da propriedade foi atribuído à competência dos Estados nas Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946, realizando-se na Constituição de 1934 o desmembramento do imposto sobre a transmissão de propriedade, em transmissão de propriedade *causa mortis* e transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade. A emenda Constitucional nº 5 de 1961, bipartiu a competência do imposto entre os Estados e os Municípios, cabendo àqueles os impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis* e aos Municípios os impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades. A Emenda Constitucional nº 18/1965 unificou o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, outorgando a competência para os Estados, o que foi mantido pela Constituição de 1967. E, finalmente, a Constituição Federal de 1988 desmembrou o imposto novamente entre Estados e Municípios, ficando para estes as transmissões de bens imóveis por ato oneroso entre vivos, exceto doações (ITBI), e aos Estados o *causa mortis* com o acréscimo das doações (ITCMD), abrangendo, portanto, "não apenas as transmissões de bens imóveis, por motivo de morte mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários", ou seja, universalidade de bens (COÊLHO, 1994, P. 246).

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

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

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

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

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

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

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

Outro ponto que merece ser destacado se trata da atribuição de personalização no referido imposto quanto à isenção. Há atribuição de isenção, considerando o critério pessoal da hipótese de incidência do imposto, tendo como exemplos, casos em que há a isenção para servidores públicos (Fortaleza, Salvador, Aracaju e João Pessoa), ex combatentes da Segunda

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

5 POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS

Apresentados os principais conceitos, agora se torna possível a apresentação das teses divergentes, principalmente, do ponto de vista jurisprudencial. Como *leading case*, tem-se o RE 153.771-0/MG, de 20/11/1996, Relator Ministro Carlos Velloso e, Relator para o Acórdão, Ministro Moreira Alves. Nesse julgamento, analisava-se a constitucionalidade, na via difusa, do subitem 2.2.3 do Setor II da Tabela II, da Lei nº 5.641, de 22 de Dezembro de 1989, do Município de Belo Horizonte, norma que instituía alíquotas progressivas para o IPTU.

Neste julgamento, podem-se destacar duas teses distintas acerca da temática tratada. A primeira tese é a do Ministro Carlos Velloso, para o qual o princípio da capacidade contributiva, que realizaria a igualdade tributária, quanto aos impostos, estaria contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, seguindo a teoria de José Maurício Conti, baseado em Américo Lacombe, que a expressão sempre que possível só se refereria ao caráter pessoal dos impostos, a graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte sendo um corolário lógico do princípio da igualdade. Dessa forma, concluiu que poderia haver a aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, com fulcro neste dispositivo constitucional, bem como no art. 156, §1º, também da Constituição Federal.

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

> Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão "sempre que possível" se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, como sustentam Américo Lacombe e José Maurício Conti, citados no voto do eminente relator. De feito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, "especialmente para conferir efetividade a ESSES OBJETIVOS", ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal (...).

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

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

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

A tese trazida pelo Ministro Moreira Alves reverberou em diversos julgamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal sempre que se discutia a aplicabilidade da progressividade fiscal aos impostos ditos reais, tais como o IPTU e ITBI. Assim ocorreu no julgamento do RE 234.105-3/SP, de 08/04/1999, no qual se analisava a constitucionalidade, pela via difusa, da Lei nº 11.154, de 30 de Dezembro de 1991, do Município de São Paulo, que instituía a progressividade fiscal ao ITBI, que teve como Relator o Ministro Carlos Velloso. Este, apesar de defender sua tese posta no julgamento do RE 153.771-0/MG, ou seja, a de que a pessoalidade sempre deve ser buscada, mas nem sempre isso seria possível, ao contrário do princípio da capacidade contributiva, devendo este ser aplicada a todos os impostos, conclui, utilizando de doutrina de Misabel Machado Derzi, que, enquanto no ITCMD o princípio da capacidade contributiva se realizaria com alíquotas progressivas, no ITBI este princípio se realizaria proporcionalmente ao preço da venda. Dessa forma, conclui pela impossibilidade da progressividade fiscal ao ITBI.

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

A mesma tese do Ministro Moreira Alves foi a utilizada nos julgamentos RE 227.033-1/SP, de 10/08/1999, RE 252.368-2/SP, de 17/08/1999, 252.044-6/SP, de 31/08/1999, todos referentes à aplicação da progressividade fiscal ao ITBI, sendo estes, juntamente com o julgamento do RE 234.105-3/SP e do RE 153.771-0/MG, os precedentes para a edição da Súmula 656, no seguinte teor: "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel". Dessa forma, percebe-se incongruência nos referidos julgamentos pelo fato de que, mesmo seguindo a tese defendida pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 153.771-0 MG, de que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável aos impostos reais, entendem que o princípio da capacidade contributiva seria aplicável ao ITBI, mas não através da progressividade fiscal, apenas com a proporcionalidade ao preço de venda.

No julgamento do RE 562.045/RS, de 06/02/2013, Relator Ministro Ricardo Lewandowski e Redatora do Acórdão Ministra Cármen Lúcia, houve mudança jurisprudencial quanto à aplicação da progressividade fiscal aos impostos ditos reais, desta vez no que se refere à aplicação desta técnica ao ITCMD. O julgamento se tratava da análise da constitucionalidade, em sede de controle difuso, da Lei Estadual do Rio Grande do Sul nº 8.821, 27/01/1989, que instituiu o sistema progressivo de alíquotas para o referido imposto.

Neste julgamento, o Relator utilizou a tese apresentada pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 153.771-0/MG, trazendo também como precedentes o julgamento do RE 234.105-3/SP, assim como a Súmula 656 do STF, bem como de decisões monocráticas nos processos RE 563.261/RS, de 22/10/2007, nesta se decidindo pela constitucionalidade na aplicação da progressividade fiscal ao ITCMD e AI 581.154/PE, de 06/04/2006, que concluiu pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal face a este imposto.

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

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

reino da natureza. Afirma, então, a sujeição de todos os impostos ao princípio da capacidade contributiva. Prossegue o Ministro:

> O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.
> Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.
> Permitam-me insistir neste ponto: o §1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.

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

O Ministro Marco Aurélio votou contra a aplicação da progressividade fiscal ao ITCMD, mas não por entender que apenas por expressa disposição constitucional poderia haver outras hipóteses de tributação progressiva ou porque esta não se aplicaria aos impostos reais, rechaçando inclusive essa teoria, trazendo lição de Sacha Calmon Navarro, mas sim porque entende que a progressão de alíquotas do ITCMD deve levar em consideração a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

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

> O imposto sobre a transmissão causa "mortis" é devido pelo "beneficiário ou recebedor do bem ou direito transmitido" por ocasião do direito e necessário acréscimo patrimonial que a transmissão implica.
> Aliás, trata-se de um acréscimo patrimonial a título gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido.
> Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 656 ("É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel"), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida.
> No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para o pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente

presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas.
Já na aquisição a título gratuito, há sempre efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida.
O ITCMD, portanto, distingue-se do ITBI. Não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria.

6 CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ITBI

Diante de todo o exposto, filia-se a tese trazida pelo Ministro Eros Grau no julgamento do RE 562.045/RS. O §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser entendido no sentido de que existem duas sentenças neste dispositivo: "(1) os impostos terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível." Ou seja, não há como entender estando vinculados os dois preceitos, o da pessoalidade e da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Isto porque a tese do Ministro Moreira Alves advém de conceitos trazidos sobremaneira do Direito Privado, tanto que o eminente ministro chega a comparar a obrigação tributária dos impostos reais em obrigação *propter rem* ou ambulatória. Também não se pode vislumbrar a possibilidade de não aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais. Conforme doutrina trazida por Carrazza (2004, p. 77), o princípio da capacidade contributiva é o efetivador, em sede tributária, do princípio da igualdade, sendo este, também, corolário do princípio republicano. Sendo assim, todos os impostos devem obediência ao princípio da capacidade contributiva, sob pena de se negar aplicação do princípio da igualdade em sede tributária, com ofensa ao princípio republicano. Ressalta-se ainda que o princípio da capacidade contributiva decorre, inclusive, do modelo do Estado Democrático de Direito (BUFFON, 2009, p. 175).

Uma das formas de graduação segundo a capacidade contributiva é a progressividade fiscal. Não se pode querer vislumbrar que a capacidade contributiva de alguém que adquira um imóvel pelo valor de dois milhões de reais, por exemplo, seja a mesma de alguém que adquira um imóvel de cinquenta mil reais. Não se atende ao princípio da igualdade tributária aplicar a mesma alíquota sobre operações que demonstrem capacidade contributiva tão discrepantes, sob pena de estar onerando exageradamente o de menor capacidade contributiva, configurando-se numa hipótese de regressividade direta. Sendo assim, não se pode falar de imposto sem cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, independente de ser um

imposto real ou pessoal, direto ou indireto, sendo a progressividade fiscal um importante instrumento para a concretização deste princípio, no caso dos impostos diretos, ao lado da seletividade, no caso dos impostos indiretos (BALEEIRO, 2010, p. 891).

Merece atenção as formas de atendimento à capacidade contributiva objetiva e à subjetiva. Esta primeira, conforme Baleeiro, já se encontra em grande parte atendida no momento da definição de competência pelo constituinte, posto que sempre são definidos fatos que demonstrem a capacidade econômica em suportar a exação fiscal (BALEEIRO, 1997, p. 692). Mas, como ressaltado por Baleeiro, em grande parte se encontra atendida, mas não totalmente. Por isso aqui se entende que tanto a capacidade contributiva objetiva como a subjetiva ainda devem ser buscadas pelo legislador. A primeira pode ser buscada com a progressividade fiscal direta graduada segundo a capacidade contributiva nos impostos diretos, tal como defendido por Eros Grau, no RE 562.045/RS e a segunda pode ser buscada com a personalização dos impostos diretos. Ou seja, no caso dos impostos diretos, aqui não se vislumbra óbice à aplicação de aferição da capacidade contributiva objetiva, através de maior tributação sobre fatos que demonstrem maior capacidade econômica, como no ITBI, com progressão de alíquotas em função do valor venal dos imóveis, como também através da consideração do aspecto pessoal na definição do aspecto material do imposto como já se visualiza nos casos de isenção para servidores públicos (Fortaleza, Salvador, Aracaju e João Pessoa), ex combatentes da Segunda Guerra Mundial (Fortaleza, Rio de Janeiro, Campo Grande e Belém) e pessoas de baixa renda (Porto Alegre, Recife, Campo Grande, Belém, Natal, João Pessoa e Boa Vista).

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

7 CONCLUSÃO

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

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

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

O aumento na tributação através do ITBI pode ser um importante meio para se reduzir a tributação sobre o consumo, sem ofensa ao art. 14, *caput* e §§, da Lei Complementar

101/2000, que, no caso dos Municípios, considerando as 26 capitais, com a exclusão de Brasília, significa 65% (ISSQN), em média, do total da tributação com impostos próprios, ante 12% através daquele imposto. Dos Municípios que superam essa média de tributação através do ITBI, verifica-se o estabelecimento da alíquota no percentual de 3%, como no caso de João Pessoa (26%), Natal (13%), Florianópolis (16%), Porto Alegre (19%), Salvador (17%), Belo Horizonte (17%), com exceção de Palmas, no qual se ultrapassa essa média, mesmo com alíquota de 2%. O Município de Macapá é a única capital na qual existe progressividade fiscal aplicada ao ITBI, mas realizada de forma limitada, tendo como alíquota máxima 3,5% e mesmo assim apenas no caso de imóveis não edificados e alíquota mínima, após a isenção, de 2%.

Como não mais existe fixação de alíquota máxima pelo Senado Federal, os Municípios poderiam aumentar as alíquotas, sem descuidar do cumprimento ao estalecido no art. 150, IV, da Constituição Federal, entretanto, defende-se que este aumento deveria ser empreendido atendendo ao princípio da capacidade contributiva, seja concedendo isenções para maiores faixas de valores venais, assim como aplicando critérios pessoais ao imposto, de acordo com a comprovação de ser de baixa renda, havendo limitação do valor do imóvel, ou alíquotas menores para a aquisição do primeiro imóvel, por exemplo, como também aplicando a progressividade de alíquotas de acordo com o valor venal do imóvel, cumprindo, portanto, o princípio da capacidade contributiva tanto em seu aspecto subjetivo quanto no seu aspecto objetivo.

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

Dessa forma, entende-se que deve haver a constante busca pela concretização do princípio da capacidade contributiva nos aspectos objetivo e subjetivo, no primeiro através da aplicação da progressividade fiscal nos impostos diretos, tais como o ITBI, e da seletividade nos impostos indiretos, no segundo através da pessoalização nos impostos diretos, reduzindo o grau de praticabilidade do imposto, considerando elementos pessoais tais como aquisição de

primeiro imóvel, bem como a renda dos adquirentes dos imóveis, limitado a determinado valor venal. Assim seria possível reduzir a tributação sobre o consumo com o incremento da tributação sobre o patrimônio, tal como através do ITBI, reduzindo a regressividade do sistema e buscando maior concretização do princípio da igualdade em âmbito tributário.

8 REFERÊNCIAS

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

_____. **República e Constituição.** 3º ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

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

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

CARRAZZA, Elizabeth Nazar Carrazza. **Progressividade e IPTU.** 1º ed. Curitiba, Juruá, 1998.

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

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

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

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **O princípio da isonomia no Contexto do Direito Tributário.** Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, 2001.

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

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

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

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

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

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

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

MUNICÍPIO DE ARACAJU. **Lei nº 1.547, de 20 de Dezembro de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.aracaju.se.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE BELÉM. **Lei nº 8.792, de 30 de Dezembro de 2010 e alterações posteriores. Institui o ITBI.** Disponível a partir de:<http://www.belem.pa.gov.br/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE BOA VISTA. **Lei Complementar nº 1.223, de 29 de Dezembro de 2009 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.boavvista.rr. gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. **Lei nº 5.492/88, de 29 de Dezembro de 1988 e alterações posteriores. Institui o ITBI.** Disponível a partir de:<http://portalpbh.gov.br/pbh/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE. **Lei nº 2.592, de 27 de Janeiro de 1993 e alterações posteriores. Institui o ITBI.** Disponível a partir de:<http://www.pmcg.ms.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE CUIABÁ. **Lei Complementar nº 43, de 23 de Dezembro de 1997 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.cuiaba.mt. gov.br/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE CURITIBA. **Lei Complementar nº 40, de 18 de Dezembro de 2001 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.curitiba.pr. gov.br/conteudo/legislacao-itbi/1775> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS. **Consolidação das Leis Tributárias, Lei Complementar 7, de 06 de Janeiro de 1997 e alterações posteriores.** Disponível a partir de:<http://www.pfm. sc.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

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

MUNICÍPIO DE GOIÂNIA**. Lei nº 6.733, de 22 de Março de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.goiania.go.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA. **Lei Complementar nº 53, de 23 de Dezembro de 2008 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.joaopessoa.pb. gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE MACAPÁ. **Lei Complementar nº 22, de 27 de Dezembro de 2002 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.macapa.ap. gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE MACEIÓ. **Lei nº 4.486, de 28 de Fevereiro de 1996 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.maceio.al.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE MANAUS**. Lei Complementar nº 459, de 30 de Dezembro de 1998 e alterações posteriores. Institui o ITBI.** Disponível a partir de:<http://www.manaus.am. gov.br/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE NATAL. **Lei nº 3.882, de 11 de Dezembro de 1989 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.natal.rn.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE PALMAS. **Lei Complementar nº 107, de 30 de Setembro de 2005 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.palmas.to. gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. **Lei nº 197, de 21 de Março de 1989 e alterações posteriores. Institui o ITBI.** Disponível a partir de:< http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE PORTO VELHO. **Lei nº 199, de 21 de Dezembro de 2004 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.portovelho.ro.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE RECIFE. **Lei nº 15.563, de 27 de Dezembro de 1991 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www2.recife.pe.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE RIO BRANCO. **Lei nº 1.508, de 08 de Dezembro de 2003 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.riobranco.ac.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Consolidação das Leis Tributárias e alterações posteriores, Decreto nº 38.245, de 06 de Janeiro de 2014.** Disponível a partir de:<http://www.rio.rj.gov.br/web/smf> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS. **Consolidação das Leis Tributárias, Decreto nº 33.144, de 28 de Dezembro de 2007 e alterações posteriores.** Disponível a partir de:<http://www.saoluis.ma.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE SALVADOR. **Lei nº 7.186, de 27 de Dezembro de 2006 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.salvador.ba.pe.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Decreto nº 51.627, de 13 de Julho de 2010. Regulamento do Imposto do ITBI.** Disponível a partir de: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE TERESINA. **Lei Complementar nº 3.606, de 29 de Dezembro de 2006 e alterações posteriores. Código Tributário.** Disponível a partir de:<http://www.teresina.pi.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

MUNICÍPIO DE VITÓRIA. **Decreto nº 12.882, 30 de Junho de 2006 e alterações posteriores. Regulamento ITBI.** Disponível a partir de:<http://www.vitoria.es.gov.br> Acesso em: 23 fev. 2015.

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

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2ª Turma. **Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. Por maioria de votos.** Brasília, 20.11.96. DJ 05.09.97, p. 26. Disponível a partir de:<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> Acesso em: 09 nov. 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sessão Plenária. Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. Por decisão unânime.** Brasília, 08.04.99. DJ 31.03.00, p. 823. Disponível a partir de:< http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisa InteiroTeor > Acesso em: 24 dez. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **1ª Turma. Recurso Extraordinário nº 227.033-1/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Por decisão unânime.** Brasília, 10.08.99. DJ 17.09.99, p. 729. Disponível a partir de:< http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor > Acesso em: 24 dez. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **1ª Turma. Recurso Extraordinário nº 252.044-6/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Por decisão unânime.** Brasília, 31.08.99. DJ 01.10.99, p. 2117. Disponível a partir de:<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> Acesso em: 30 dez. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **2ª Turma. Recurso Extraordinário nº 252.368-2/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Por decisão unânime.** Brasília, 17.08.99. DJ 15.10.99, p. 3205. Disponível a partir de:< http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor > Acesso em: 30 dez. 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sessão Plena. Recurso Extraordinário nº 562.045/SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Por maioria de votos.** Brasília, 06.02.13.DJ27.11.13, p. 1. Disponível a partir de:<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> Acesso em: 30 dez. 2014.