

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

SIMONI ANTUNES

**A PROGRESSIVIDADE DO ITBI COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

RIO DO SUL

2024

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

SIMONI ANTUNES

**A PROGRESSIVIDADE DO ITBI COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo
Centro Universitário para o Desenvolvimento do
Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Orientador: Prof. Joacir Sevegnani

RIO DO SUL

2024

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO
ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada “**A PROGRESSIVIDADE DO ITBI COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**” elaborada pela acadêmica SIMONI ANTUNES, foi considerada

() APROVADA

() REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota _____.

_____, _____ de _____ de _____.

Profa. Vanessa Cristina Bauer
Coordenadora do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: _____

Membro: _____

Membro: _____

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul, 2024.

Simoni Antunes
Acadêmica

Dedico este trabalho a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para à minha jornada acadêmica. Aos meus professores, pela orientação e conhecimento compartilhado ao longo destes anos. Aos meus amigos e colegas, pelas trocas de experiências e apoio mútuo durante os desafios. À minha família, pelo amor incondicional, incentivo e compreensão em todos os momentos. Em especial, dedico este trabalho aos meus filhos, cujo apoio e sacrifícios foram essenciais para que eu pudesse alcançar este objetivo. Agradeço a todos que acreditaram em mim e me ajudaram a chegar até aqui. Este trabalho é dedicado a vocês com todo o meu carinho e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho. Primeiramente, gostaria de agradecer ao meu orientador JOACIR SEVEGNANI, pela sua orientação, apoio e valiosas sugestões ao longo deste processo. Sua dedicação e expertise foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço também a todos professores, pela disponibilidade em compartilhar seus conhecimentos e pela inspiração proporcionada durante minha trajetória acadêmica.

À minha família, em especial aos meus pais, meus irmãos e filhos, pelo amor incondicional, incentivo e compreensão em todos os momentos.

Aos meus amigos e colegas de curso, pela colaboração, troca de experiências e apoio mútuo ao longo desta jornada.

Por fim, agradeço a todas as demais pessoas que, de alguma forma, contribuíram para este trabalho e para o meu crescimento pessoal e acadêmico.

Este trabalho não teria sido possível sem o apoio e contribuição de cada um de vocês. Obrigado por fazerem parte desta conquista.

“A educação é a arma mais poderosa
que você pode usar para mudar o
mundo”

(Nelson Mandela)

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias que Simoni Antunes considera estratégicas à compreensão do seu trabalho, com seus respectivos conceitos operacionais.

Capacidade contributiva

Princípio, segundo o qual, a tributação não deve ser uniforme em termos absolutos, mas proporcional à riqueza ou renda de cada indivíduo. Isso significa que aqueles com maior capacidade econômica devem contribuir mais para os cofres públicos, enquanto os de menor capacidade econômica contribuem proporcionalmente menos.¹

Princípios

As normas elementares e os requisitos primordiais que constituem a base ou o alicerce de qualquer construção jurídica. Eles representam um conjunto de regras e preceitos estabelecidos para orientar todas as formas de ação jurídica, delineando a conduta adequada em qualquer operação dentro do Direito.²

Progressividade

Um sistema de cobrança de impostos em que a alíquota varia em função da base de cálculo, que normalmente é o valor do bem ou serviço, ou a renda do contribuinte.³

Tributo

Um pagamento compulsório, expresso em dinheiro ou equivalente monetário, que é exigido por lei. Não é uma penalidade por qualquer infração legal e é arrecadado por meio de atividade administrativa plenamente vinculada.⁴

¹ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 525.

² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 447.

³ COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, jul./dez. 2018, p. 102. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/36117/26816>. Acesso em: 01 mai. 2024.

⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

RESUMO

O presente trabalho investiga a possibilidade de implementar uma tributação progressiva para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional. O estudo adotou uma abordagem metodológica dedutiva, empregando a técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Assim, a pesquisa foi realizada por meio de consultas à legislação pertinente, a decisões judiciais, e uma revisão da literatura jurídica que inclui livros, artigos científicos e outros documentos acadêmicos relevantes. Com base nos principais resultados obtidos é possível identificar que a aplicação de uma alíquota proporcional à base de cálculo, como ocorre atualmente, impede que o ITBI esteja em conformidade com os fundamentos do princípio da capacidade contributiva. De modo diverso, a adoção da progressividade, por meio de alíquotas que variam de acordo com o aumento da base de cálculo, permitiria que este imposto atendesse melhor a sua função social, qual seja, tributar cada um de acordo com a sua capacidade econômica, mas considerando que aqueles com maior poder aquisitivo contribuam progressivamente com mais tributos, em comparação com os menos afortunados. Seguindo essa linha de pesquisa, o estudo também destaca as recentes interpretações judiciais que apontam para uma possibilidade de se considerar a aplicação da progressividade em impostos reais, como é o caso do ITBI. Destaca-se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, ao julgar idêntica matéria no âmbito do ITCMD, definindo que uma tributação com alíquotas progressivas é o que melhor se amolda a este imposto, como forma de atender a sua função social. Portanto, conclui-se que está ocorrendo uma evolução no entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da progressividade dos impostos reais, o que conduz a entender-se que, no futuro, deverá ser aplicado também ao ITBI, o que contribuirá para torná-lo um imposto compatibilizado com o princípio da capacidade contributiva e, por consequência, com a ideia de uma tributação fundada na justiça fiscal.

Palavras-chave: Princípio. Capacidade contributiva. ITBI. Progressividade.

ABSTRACT

This study investigated the possibility of implementing progressive taxation for the Real Estate Transfer Tax (ITBI) as a means to realize the principle of contributory capacity within the National Tax System. The study adopted a deductive methodological approach, employing a bibliographic research technique. The research was conducted through consultations with pertinent legislation, judicial decisions, and a literature review that included books, scientific articles, and other relevant academic documents. One of the main findings was the identification of the limitations of the traditional proportional application of the ITBI and how its progressivity could better align the tax with the principle of contributory capacity. The study also highlighted recent judicial interpretations, particularly from the Supreme Federal Court, that suggest a more flexible possibility of applying progressivity in real estate taxes such as the ITBI. Finally, the research confirmed the initial hypothesis that it is possible and justifiable to implement progressive rates for the ITBI. The decision of the Supreme Federal Court in Extraordinary Appeal 562.045/RS was instrumental in suggesting an evolution in jurisprudence that could, in the future, consider progressivity for taxes on the transfer of goods, but this change has not yet been consolidated. Thus, while the study reinforces the feasibility and justification for progressivity, the concrete implementation of this proposal still depends on additional legislative and judicial advances.

Keywords: Contributive capacity. ITBI. Progressivity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda para Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e doação
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 O ITBI NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
1.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
1.2 NOÇÕES INICIAIS SOBRE O ITBI.....	23
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	30
2.1 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO SISTEMA JURÍDICO.....	30
2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS	34
3 A (IM)POSSIBILIDADE DA INSTITUIÇÃO DA PROGRESSIVIDADE DO ITBI....	40
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	40
3.2 O ENTENDIMENTO DO STF ACERCA DA PROGRESSIVIDADE DO ITBI.....	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva é um princípio fundamental no Sistema Tributário Nacional, assegurando que os impostos sejam cobrados de acordo com as possibilidades econômicas de cada indivíduo. Este princípio está intimamente ligado à ideia de progressividade tributária, na qual as alíquotas de impostos aumentam conforme aumenta a capacidade econômica do contribuinte, visando a uma distribuição mais justa dos encargos fiscais. No entanto, a aplicação deste princípio não é uniforme em todos os tipos de impostos.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), a progressividade do ITBI é vedada, uma vez que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) não prevê expressamente esse mecanismo para este imposto. Contudo, em decisão sobre o ITCMD, o STF permitiu sua progressividade, mesmo sem a previsão explícita no texto constitucional. Essa incoerência desperta questionamentos sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e a uniformidade do Sistema Tributário brasileiro.

Na delimitação do tema deste trabalho, levanta-se o seguinte problema: É possível a implementação de uma tributação progressiva para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva?

Como hipótese inicial, postula-se que é possível e, mais do que isso, necessária à implementação da progressividade do ITBI, haja vista que isso assegura que os cidadãos contribuam para os cofres públicos conforme sua capacidade econômica, em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

O objetivo geral deste trabalho de curso é investigar a possibilidade da implementação de uma tributação progressiva para o ITBI, como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Os objetivos específicos são: a) Avaliar o ITBI no contexto do Sistema Tributário Nacional brasileiro, examinando sua definição e suas particularidades em comparação com outras espécies de tributos; b) Investigar a aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito da tributação brasileira, com um foco especial na progressividade como subprincípio; c) Examinar a (im)possibilidade da progressividade do ITBI no contexto atual, com base na interpretação do Supremo Tribunal Federal, e considerar as implicações de alterações que permitiriam a progressividade deste imposto.

O seu objetivo institucional é a produção do Trabalho de Curso como requisito parcial para à obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI.

Para alcançar os objetivos estipulados, a abordagem metodológica deste trabalho baseia-se na utilização do método dedutivo. Tal escolha se justifica pela necessidade de análise detalhada e individual de elementos específicos - como a estrutura do ITBI, o princípio da capacidade contributiva, e a interpretação jurídica acerca da progressividade - para, em seguida, inferir uma compreensão mais ampla e generalizada sobre a questão da progressividade do ITBI.

Será empregada a técnica de pesquisa bibliográfica, uma vez que este estudo requer uma compreensão profunda e crítica de teorias existentes e interpretações jurídicas. Esta pesquisa será realizada mediante consultas à legislação pertinente, decisões, bem como a uma variedade de fontes secundárias, incluindo livros, artigos científicos e outros estudos relevantes para o tema.

Justifica-se a relevância do estudo tendo em vista a essencialidade de abordar as inconsistências jurídicas presentes na aplicação da progressividade tributária, particularmente no que tange ao ITBI frente à permissão de progressividade para o ITCMD pela Suprema Corte. Em face da aparente contradição nas decisões do STF, esta pesquisa busca esclarecer essas questões jurídicas, bem como propor uma reflexão sobre como o Sistema Tributário pode ser aprimorado para promover uma maior equidade fiscal, alinhando-se mais estreitamente com os princípios de justiça social e capacidade contributiva.

É importante esclarecer que a análise aqui proposta não se debruça propriamente sobre a constitucionalidade das normas em si, mas busca avaliar se a forma de tributação está em conformidade com o princípio da capacidade contributiva dentro do Sistema Tributário Nacional.

No Capítulo 1, o trabalho apresentará uma visão geral do ITBI no âmbito do Sistema Tributário Nacional. Inicialmente, serão explorados os conceitos de sistema e de Sistema Tributário Nacional. Em seguida, o conceito de tributo será discutido, incluindo uma breve análise das cinco espécies de tributos existentes. Será aprofundada a discussão sobre o conceito de imposto, dada a natureza do ITBI. Finalmente, o capítulo apresentará as noções iniciais sobre o ITBI.

No Capítulo 2, o trabalho avaliará o princípio da capacidade contributiva na tributação brasileira. Será debatido acerca da função dos princípios no sistema

jurídico, diferenciando-os das regras. Este capítulo culminará com a análise da capacidade contributiva no âmbito dos tributos, considerando a progressividade como um dos seus subprincípios.

No Capítulo 3, o trabalho abordará a (im)possibilidade da progressividade do ITBI. Este capítulo iniciará com uma contextualização da progressividade tributária. Em seguida, será procedida a análise do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a progressividade do ITBI, comparando com outras decisões relevantes, bem como fazendo uma avaliação crítica da necessidade de uma reforma legal para permitir a progressividade do ITBI.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais, em que se elaborará uma síntese dos argumentos e fundamentos discorridos em cada um dos capítulos e, no encerramento, será apresentada uma resposta conclusiva para o problema formulado nesta pesquisa, qual seja, se é possível a implementação de alíquotas progressivas para o ITBI, tendo por base o princípio constitucional da capacidade contributiva.

1 O ITBI NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em um primeiro momento, cabe elucidar do que se trata um sistema. Conforme ensina Paulo Barros de Carvalho, um sistema não é simplesmente um agrupamento de elementos aleatórios. Cada parte ou componente de um sistema está conectada e opera sob uma regra ou princípio central que unifica e direciona o conjunto. Esse princípio central proporciona coesão e propósito ao sistema, garantindo que todos os seus componentes trabalhem em harmonia para atingir um objetivo comum. Em outras palavras, não são apenas os elementos individuais que definem um sistema, mas a maneira como eles se relacionam, interagem e se alinham a um objetivo ou direção compartilhada. Essa interconexão é o que possibilita que o sistema funcione de maneira eficaz e cumpra seu propósito.⁵

Quanto aos sistemas tributários, podem apresentar diversas características. Alguns sistemas são identificados como rígidos, nos quais a Constituição estabelece diretrizes tão específicas que deixam pouca ou nenhuma margem de manobra para o legislador ordinário. Em contrapartida, em sistemas flexíveis, é concedida ao legislador ordinário uma vasta liberdade, permitindo-lhe até mesmo modificar a própria distribuição de receitas.⁶

Além disso, há sistemas que são categorizados como racionais, sendo estes projetados sob a orientação dos princípios da Ciência das Finanças e com foco em metas políticas específicas. Por outro lado, sistemas históricos emergem quando tributos são instituídos sem uma estratégia prévia, sendo estabelecidos de maneira reativa e sem consideração pelo sistema como um todo. Estes, em sua essência, nem sempre são reconhecidos como sistemas verdadeiros, dado que podem não atender completamente ao conceito tradicional de sistema.⁷

Nessa senda, o Sistema Tributário Nacional é caracterizado pelo conjunto de tributos vigentes no país fundamentados pela principal fonte legislativa, a Constituição

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 129.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 254.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 254.

Federal do Brasil. É a principal diretriz do Direito Tributário, caracterizado por normas estruturais que definem sua rigidez e complexidade. A rigidez do sistema se manifesta na limitação da autonomia do Congresso Nacional ao determinar as competências tributárias de cada ente federativo. Já a complexidade do sistema é evidenciada pela descrição das restrições ao poder de tributar e pela repartição das receitas tributárias entre os diferentes níveis de governo.⁸

Enquanto muitos entendem o Sistema Tributário Nacional como racional, no qual os impostos são estruturados para produzir efeitos fiscais, alinhados à política financeira desejada pelo Estado, outros veem vestígios de um sistema histórico, que não segue um plano prévio focado em objetivos econômicos. No entanto, essa distinção não é estritamente clara, pois elementos racionais podem ser encontrados em sistemas históricos e vice-versa. De fato, a distinção entre os dois pode não ser prática ou efetiva no contexto brasileiro. O que realmente direciona a formação e a aplicação do Sistema Tributário Nacional são os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, ambos detalhados no Código Tributário Nacional (CTN), que é derivado da CF/88.⁹

Mais especificamente, o conceito de tributo remonta ao termo latino "*tributum*". No contexto romano antigo, "*tributum*" referia-se a uma quantia de dinheiro ou outro bem que era exigido dos cidadãos para financiar despesas públicas, como a manutenção do exército ou grandes obras. Em sua essência, a palavra carrega a ideia de um dever ou obrigação que os indivíduos têm em relação ao Estado.¹⁰

O art. 3º do CTN descreve o tributo como uma obrigação financeira que todo cidadão ou entidade deve pagar ao Estado. Esta obrigação, expressa em moeda ou em um valor que possa ser convertido em moeda, não é uma penalidade por uma ação ilícita. Em vez disso, é uma contribuição estabelecida por lei, sendo a coleta desse valor realizada por meio de processos e procedimentos administrativos.¹¹ Em essência, o tributo é uma quantia que os indivíduos e empresas são legalmente

⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 855.

⁹ ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. O Sistema Tributário Nacional. **ETIC**, v. 18, n. 18, 2015, p. 2. Disponível em: <https://www.studocu.com/pt-br/document/centro-universitario-mauricio-de-nassau/direito-tributario/o-sistema-tributario-nacional/35432589>. Acesso em: 10 fev. 2024.

¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2005, p. 40.

¹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

obrigados a pagar ao governo, não como punição, mas como uma forma de financiar as atividades e serviços públicos.

Os tributos representam ferramentas essenciais no arcabouço financeiro de uma nação, sendo vitais para à manutenção e expansão de serviços e infraestruturas públicas. Esta obrigação de pagamento não é arbitrária; ela se fundamenta no poder soberano do ente tributante. Em outras palavras, a imposição de tributos é um exercício do poder do Estado, respaldado por seu status jurídico e autoridade. A coleta e utilização desses recursos não são apenas mecanismos de financiamento. Elas têm o propósito maior de permitir que o Estado atenda às suas necessidades financeiras e, assim, possa cumprir sua função social, beneficiando toda a sociedade.¹² Ou seja, os tributos não são apenas pagamentos; eles são parte integrante da maneira como um Estado funciona e serve a seus cidadãos.

O tributo possui “um teor de elasticidade normativa suficientemente dilargado para abarcar quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação façam a seus jurisdicionados, baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente”¹³. Desse modo, a definição de tributo é flexível o suficiente para atender a quaisquer demandas financeiras que os governos possam ter para financiar suas necessidades.

Os recursos obtidos por meio da arrecadação tributária desempenham um papel de suma importância na promoção do bem-estar social, visto que são canalizados para garantir que bens e serviços essenciais sejam disponibilizados à população. Especialmente para os cidadãos mais vulneráveis e carentes, esses recursos se tornam a principal fonte de acesso a serviços básicos. Portanto, a arrecadação não é apenas uma ferramenta financeira, mas também um meio pelo qual o Estado busca reduzir desigualdades e assegurar direitos fundamentais a todos os cidadãos.¹⁴

De acordo com o CTN, o conceito de contribuinte é definido no seu artigo 121. Um contribuinte é a pessoa física ou jurídica que possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Isso significa que

¹² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2005, p. 13.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 135.

¹⁴ SANTOS, Rogélio Gerônimo dos; CREMONEZ, Gislane Mansano. Arrecadação do ITBI no Brasil: uma análise a partir do Estado de São Paulo. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, jan./jun. 2017, p. 412. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/735/440>. Acesso em: 20 fev. 2024.

o contribuinte é quem realiza ou está diretamente envolvido na ação ou situação que, por lei, dá origem à cobrança de um tributo. Por outro lado, o conceito de responsável, também abordado no artigo 121, refere-se à pessoa que, sem ser o contribuinte, ou seja, sem ter uma relação direta com o fato gerador, é obrigada a pagar o tributo devido a uma determinação legal específica. Essa figura surge em casos em que a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a uma terceira parte, que não realizou o fato gerador, mas que por disposição legal, assume a obrigação tributária. O Artigo 123 complementa esta definição ao esclarecer que acordos privados que tentam modificar a definição legal de quem é o sujeito passivo da obrigação tributária não são oponíveis à Fazenda Pública, assegurando assim que as definições legais prevaleçam sobre arranjos particulares.¹⁵

Sobre as espécies de tributos, são cinco, estabelecidas pela CF/88. Três delas estão previstas no art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - 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; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.¹⁶

Além disso, o art. 148 estipula que “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios”¹⁷ e, por fim, o *caput* do artigo 149 especifica que:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.¹⁸

O texto refere-se diretamente às contribuições especiais, estabelecendo a competência exclusiva da União para instituir tais contribuições e mencionando as três categorias de contribuições especiais: contribuições sociais, contribuições de

¹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

¹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

São, portanto, cinco as espécies de tributo: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial. Dentre estas categorias, o ITBI se classifica como um imposto. Dado que o foco deste estudo é o ITBI, torna-se essencial aprofundar a compreensão sobre esta específica espécie de tributo.

Conforme o art. 16 do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”¹⁹

Observa-se que:

Imposto é espécie do gênero tributo. É destinado essencialmente à captação de recursos financeiros. Representa a fonte regular de abastecimento do Tesouro para que o Estado possa cumprir a sua finalidade de implementar o bem comum. É conhecido como tributo desvinculado de qualquer atuação do Estado, ao contrário de outras espécies tributárias que são exceções vinculadas à atuação estatal.²⁰

Desse modo, impostos são categorizados como tributos não-vinculados, o que significa que sua cobrança não está diretamente atrelada a uma contraprestação específica por parte do Estado ao contribuinte. Em outras palavras, quando um cidadão paga um imposto, ele não está pagando por um serviço ou benefício específico que receberá em troca. Em vez disso, os recursos coletados por intermédio de impostos são destinados ao orçamento geral do Estado, que os utiliza para financiar uma variedade de atividades e serviços públicos. Este caráter não-vinculado dos impostos distingue-os de outros tipos de tributos, como taxas ou contribuições de melhoria, em que há uma relação mais direta entre o que é pago e um serviço ou benefício recebido.²¹

Quanto aos recursos oriundos dos impostos, eles têm, entre outras finalidades, a missão de preencher as lacunas que o mercado, por si só, não consegue suprir sem a intervenção do Estado. Estes recursos são essenciais para garantir que determinados serviços e bens públicos, que não seriam rentáveis ou viáveis apenas pela lógica de mercado, sejam disponibilizados para a sociedade. Nesse contexto, o

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁰ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 40.

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2005, p. 42.

desafio primordial dos gestores públicos é equilibrar a necessidade de financiamento com a eficiência na aplicação dos recursos. Isso implica em minimizar os impactos negativos dos impostos, garantindo uma distribuição eficaz dos serviços, para que tanto os agentes financiadores quanto os beneficiários desses serviços tenham suas necessidades atendidas de maneira otimizada.²²

Na estrutura tributária, os impostos apresentam diferentes classificações. Primeiramente, há os impostos ordinários e extraordinários. Os impostos ordinários referem-se àqueles comuns, definidos na CF/88 para serem arrecadados pela União, Estados e Municípios, seguindo o rito legislativo padrão. O Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) são exemplos clássicos desta categoria. Em contraste, os impostos extraordinários surgem em situações atípicas ou excepcionais, sendo uma prerrogativa exclusiva da União para sua criação, como é o caso do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), previsto no art. 154, II da CF/88.²³

Em outra dimensão, pode-se categorizar os impostos como diretos e indiretos, conceitos oriundos das ciências das finanças, especificamente dos fisiocratas do século XVIII, que basearam essa separação no critério da repercussão econômica. Os impostos diretos são aqueles cujo ônus financeiro é suportado integralmente pelo contribuinte que realiza o fato gerador, refletindo manifestações imediatas da capacidade contributiva, como acontece com o IR, IPTU e IPVA. Já os impostos indiretos são caracterizados pela transferência do encargo financeiro para terceiros. Nesta categoria, tem-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como exemplos.²⁴

Há também uma distinção entre impostos pessoais e impessoais. Os impostos pessoais são moldados de acordo com características individuais do contribuinte, considerando a sua situação concreta, como rendimentos, número de dependentes e despesas específicas. O principal exemplo é o IR. Por outro lado, os impostos impessoais são estabelecidos com base na natureza do bem ou serviço tributado,

²² SANTOS, Rogélio Gerônimo dos; CREMONEZ, Gislane Mansano. Arrecadação do ITBI no Brasil: uma análise a partir do Estado de São Paulo. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, jan./jun. 2017, p. 412. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/735/440>. Acesso em: 20 fev. 2024.

²³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

²⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2024, p. 95.

abstraindo considerações sobre as circunstâncias do contribuinte, tendo como exemplo o IPTU.²⁵

Ademais, certos impostos são caracterizados como progressivos, regressivos ou proporcionais. Os impostos progressivos são aqueles em que a alíquota é aumentada conforme a capacidade econômica do contribuinte cresce. Isso é evidenciado pelo fato de que alíquotas diferenciadas são aplicadas, e elas se elevam à medida que os rendimentos do contribuinte se ampliam. O Imposto de Renda para Pessoas Físicas (IRPF) e o Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas (IRPJ) são exemplos típicos de impostos que são moldados dessa forma.²⁶

Para melhor entendimento, é importante elucidar que a referida alíquota é o fator de quantificação que, ao ser aplicado sobre a base de cálculo, define o valor monetário exato do tributo que deve ser pago pelo contribuinte.²⁷ Existem diferentes tipos de alíquotas, sendo a mais comum delas a alíquota fixa, em que a taxa de imposto aplicada não varia conforme o valor do bem ou serviço que está sendo tributado.²⁸

Por outro lado, impostos regressivos são aqueles em que a capacidade econômica ou o poder aquisitivo do contribuinte não são considerados. Isso resulta em uma situação em que indivíduos que destinam a maior parte de seus rendimentos ao consumo, como ocorre com muitos assalariados, acabam sendo proporcionalmente mais onerados do que aqueles que possuem maior capacidade de poupar ou investir. O ICMS é frequentemente citado como um exemplo deste tipo de imposto.²⁹

Por fim, há os impostos proporcionais, que são uma forma de garantir certa equidade tributária, pois mantêm uma relação direta entre a capacidade contributiva e a carga tributária, sem agravar a tributação para aqueles com menor capacidade financeira. São assim, aqueles em que a alíquota é constante, independentemente da base de cálculo. Isso significa que o percentual aplicado sobre a base de cálculo do imposto permanece o mesmo, independentemente do valor total dessa base.³⁰

²⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2024, p. 100.

²⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2005, p. 45.

²⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1056.

²⁸ ANSELMO, João Luís. **Matemática dos tributos**. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 2013, p. 13.

²⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: ESAF, 2005, p. 45.

³⁰ SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal**. Fundação Francisco Manuel dos Santos: Lisboa, 2010, p. 15.

1.2 NOÇÕES INICIAIS SOBRE O ITBI

O ITBI é o imposto que incide sobre a 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 à sua aquisição”³¹.

A hipótese de incidência refere-se à descrição legal do fato gerador de uma obrigação tributária. Trata-se assim do conjunto de critérios ou condições estabelecidas pela lei que, quando verificados na realidade, determinam a ocorrência do fato gerador de um tributo. Ela é única e indivisível, sendo composta tanto pela hipótese quanto pelo mandamento.³²

Nesse sentido:

Conforme dispõe a Constituição vigente, são três as hipóteses de incidência do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): i) a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por natureza, ou acessão física; ii) a transmissão de direitos reais sobre imóveis, excetos os de garantias; e iii) a cessão de direitos a sua aquisição.³³

Destaca-se que o conceito de ITBI não é simplesmente determinado por palavras isoladas como “transmissão” ou “cessão”. Há uma complexidade ao definir esse imposto, considerando-se a interação de diversos elementos que compõem sua estrutura. Isso porque o ITBI não se refere apenas ao ato de transmitir um imóvel ou à natureza desse ato como sendo oneroso. O verdadeiro sentido do ITBI é capturado quando se considera uma combinação de fatores: o ato de transmissão, o caráter *inter vivos* da transmissão, a natureza onerosa do ato e o objeto dessa transmissão, que é um imóvel por natureza ou por acessão física.³⁴ Portanto, o ITBI é definido por uma confluência de características, e não apenas por termos individuais.

Para compreender a posição que o ITBI ocupa no direito tributário brasileiro, é interessante mencionar brevemente uma linha histórica de sua evolução, obtendo

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

³² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

³³ SANTOS, Rogélio Gerônimo dos; CREMONEZ, Gislane Mansano. Arrecadação do ITBI no Brasil: uma análise a partir do Estado de São Paulo. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, jan./jun. 2017, p. 416-438, p. 420. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/735/440>. Acesso em: 20 fev. 2024.

³⁴ BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 941.

uma perspectiva mais ampla sobre esse imposto em diferentes momentos da história legislativa no país.

Seus primórdios remontam a 1809, quando, sob à denominação de "siza", foi instituído por D. João VI. Naquela época, além de incidir sobre a transação de bens de raiz, a siza também tributava o tráfico de escravos ladinos. Este último aspecto persistiu até 1888, quando a escravatura foi abolida no país. A Carta outorgada de 1824 não mencionou este imposto, mas, em 1834, por meio do Ato Adicional, a competência da siza sobre transações de bens de raiz foi transferida das Províncias para os Municípios, com exceção para o Município do Rio de Janeiro. Na Constituição Republicana de 1891, os Estados-membros receberam a competência para instituir impostos sobre a "transmissão de propriedade". Nas Constituições subsequentes, de 1934, 1937 e 1946, este imposto manteve-se na competência estadual, mas com distinções claras entre transmissões "*causa mortis*" e "*inter vivos*".³⁵

Para melhor entendimento, cumpre esclarecer que a expressão "transmissão inter vivos" refere-se à transferência de direitos de uma pessoa para outra em decorrência de um negócio jurídico. Esse tipo de transmissão distingue-se da aquisição originária da propriedade. Enquanto a transmissão inter vivos envolve a passagem de direitos de um proprietário anterior para um novo, a aquisição originária representa a obtenção inicial da propriedade, sem que haja uma transferência anterior.³⁶

No ano de 1961, ocorreu uma mudança importante com a Emenda Constitucional nº 5. Esta emenda desmembrou o imposto, dando aos municípios a competência sobre a transmissão *inter vivos*, enquanto os Estados mantiveram a competência sobre a transmissão *causa mortis*.³⁷ Nesse sentido:

A Emenda Constitucional no 5/1961 dividiu a competência do *causa mortis* e do *inter vivos*, que tinham sua cobrança exclusiva por competência dos estados, passando-se então a ser de competência dos municípios os poderes de instituir, fixar alíquotas e estabelecer normas de cobrança de transmissão de imóveis sobre as transações inter vivos. Assim, os estados ficaram com a competência do imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis*.³⁸

³⁵ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 245.

³⁷ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

³⁸ OLIVEIRA, José Jaime de Macêdo apud SANTOS, Rogélio Gerônimo dos; CREMONEZ, Gislane Mansano. Arrecadação do ITBI no Brasil: uma análise a partir do Estado de São Paulo. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, jan./jun. 2017, p. 419. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/735/440>. Acesso em: 20 fev. 2024.

No entanto, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, voltou a reunificar estes impostos sob a competência dos Estados-membros.³⁹

Na Constituição de 1967, a competência para tributar a transmissão de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, excluindo direitos de garantia, foi novamente conferida aos Estados-membros.⁴⁰ Nela, o imposto sobre transmissão de bens imóveis era tratado no Título VI, que discorria sobre o Sistema Tributário Nacional. Especificamente, o imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e de direitos a eles relativos era competência dos municípios e estava disposto no artigo 24. Já o imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens imóveis e sua respectiva competência aos estados estava previsto no artigo 23.⁴¹ Ou seja, havia um imposto com uma única nomenclatura para a transmissão de bens imóveis, o ITBI, no qual a diferenciação estava, principalmente, na competência de cobrança: os municípios tinham competência sobre as transmissões *inter vivos*, enquanto os estados eram responsáveis pelas transmissões *causa mortis*.

A partir da CF/88, a distinção entre os impostos sobre transmissão de bens imóveis tornou-se mais evidente. O ITCMD foi introduzido para tratar especificamente de transmissões *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos, sob a competência dos estados e do Distrito Federal. Paralelamente, o ITBI manteve seu foco na “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”⁴², sendo de competência exclusiva dos municípios.

Já o CTN é a Lei Complementar que regula o ITBI, por meio da seção III. Estabelecendo sua competência para os Estados, o artigo 35 delineia seu fato gerador, que envolve a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, bem como a transmissão de direitos reais sobre imóveis e a cessão de direitos associados a essas transmissões. Nota-se que, em casos de transmissão por morte, cada herdeiro ou legatário representa um fato gerador distinto. O artigo 36, por sua

³⁹ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

⁴⁰ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 05 set. 2023.

⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

vez, enumera situações em que o ITBI não incide. Exemplos incluem a incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de uma pessoa jurídica em pagamento de capital ou em decorrência da fusão de uma pessoa jurídica com outra. No entanto, o artigo 37 traz uma ressalva significativa: se a pessoa jurídica adquirente tiver como atividade principal à venda ou locação de propriedade imobiliária, as disposições do artigo anterior não se aplicam.⁴³

É fundamental lembrar, conforme o Artigo 1.245 do Código Civil, que a transmissão da propriedade de imóveis se concretiza com o registro do imóvel, e não simplesmente pela lavratura da escritura pública em tabelionato, embora esta seja a prática comum. Portanto, para efeitos legais, a propriedade de um imóvel é transferida ao novo proprietário no momento em que o registro é efetuado no cartório de registro de imóveis, formalizando assim a mudança de propriedade.⁴⁴

O CTN também estabelece, no artigo 38, que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O artigo 39 determina que a alíquota do ITBI deve obedecer aos limites estabelecidos pelo Senado Federal, com consideração especial às transmissões alinhadas à política nacional de habitação. Ademais, o artigo 40 prevê que o valor do ITBI pode ser deduzido do imposto devido à União sobre a renda proveniente da mesma transmissão.⁴⁵

Por fim, os artigos 41 e 42 determinam, respectivamente, que o Estado onde o imóvel está situado tem competência para cobrar o ITBI e que qualquer das partes envolvidas na operação pode ser o contribuinte, conforme estipulado em lei.⁴⁶

Cumprido observar que o CTN fornece a normatização geral, e cada município tem autonomia para elaborar sua legislação específica sobre o ITBI, respeitando as diretrizes do CTN. Visto isso, entende-se que “O ITBI integra, pois, o Sistema Tributário Nacional e, por força do princípio da discriminação de rendas tributárias, foi inserido no âmbito de competência impositiva dos Municípios”⁴⁷. Compreende-se

⁴³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

⁴⁴ BRASIL. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 01 nov. 2023.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

⁴⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

⁴⁷ HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 38.

disso que esse imposto, ao ser inserido no âmbito de competência impositiva dos municípios, é uma das ferramentas que os municípios possuem para gerar receita e financiar suas atividades e serviços locais.

A base de cálculo é um elemento essencial no Sistema Tributário, sendo o valor sobre o qual se aplica à alíquota para determinar o montante do tributo devido. No caso do ITBI a base de cálculo é o valor venal do imóvel transmitido em condições normais de mercado. Conforme a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), discutida no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, estabelece-se que a base de cálculo do ITBI não está vinculada à base de cálculo do IPTU Além disso, o valor venal para fins de ITBI é considerado como o valor de mercado do imóvel, que pode variar com base em diversas circunstâncias, incluindo localização, tamanho, estado de conservação, benfeitorias existentes e até as necessidades e interesses do comprador e do vendedor. Essa decisão também aborda a questão das tabelas de valores de imóveis utilizadas pelos municípios.⁴⁸

Muitas vezes, os municípios estabelecem uma tabela de valores de referência que pode ser utilizada para calcular o IPTU ou como base para o ITBI. No entanto, a decisão do STJ estabelece que o valor de venda declarado pelo contribuinte tem uma presunção de veracidade e que a base de cálculo do ITBI não pode ser arbitrariamente vinculada a um valor de referência pré-estabelecido pela administração tributária. Esta abordagem respeita o princípio da legalidade e assegura que a base de cálculo do ITBI reflita mais precisamente o valor real de mercado do imóvel.⁴⁹

Ademais, a decisão enfatiza que, caso o fisco considere que o valor declarado pelo contribuinte é incompatível com o valor de mercado, ele pode instaurar um processo administrativo, respeitando o contraditório e à ampla defesa, para revisar e arbitrar a base de cálculo. Isso protege o contribuinte contra avaliações arbitrárias e

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.937.821/SP**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje: 24 fev. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 15 mar. 2024.

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.937.821/SP**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje: 24 fev. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 15 mar. 2024.

garante que a base de cálculo do ITBI seja justa e alinhada com os valores reais de mercado.⁵⁰

Em contratos de permuta imobiliária, o ITBI varia conforme a natureza da permuta, seja ela com torna (complementada por dinheiro) ou sem torna (sem dinheiro envolvido). Na permuta sem torna, em que os imóveis têm valores iguais e não há complemento em dinheiro, o ITBI incide sobre o valor venal de cada imóvel. Neste caso, cada parte envolvida no contrato paga o ITBI referente ao valor venal do imóvel que está recebendo, respeitando as alíquotas impostas pelo município onde cada imóvel está localizado. Por outro lado, na permuta com torna, em que parte do pagamento é complementada com dinheiro, a incidência do ITBI recai apenas sobre o valor venal dos imóveis, seguindo o mesmo procedimento da permuta sem torna. No entanto, o valor da torna, que é a parte paga em dinheiro, não está sujeito ao ITBI. Essa quantia pode, contudo, estar sujeita ao Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital, dependendo da diferença paga e das circunstâncias específicas do negócio, como no caso de imóveis rurais.⁵¹

A decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 796.376 trata especificamente da integralização do capital social com bem imóvel. O entendimento da Corte foi que a imunidade do ITBI, conforme estabelecida no art. 156, § 2º, I da CF/88, é aplicável apenas até o limite do valor do capital social a ser integralizado com o bem imóvel:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. 1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I). 2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI. 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.937.821/SP**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje: 24 fev. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 15 mar. 2024.

⁵¹ MELO, João Paulo. O ITBI nos contratos de permuta imobiliária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 nov. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-25/joao>. Acesso em: 08 nov. 2023.

Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado".⁵²

Desse modo, se um sócio ou acionista usa um bem imóvel para integralizar seu capital na empresa e o valor do bem excede o valor das quotas ou ações correspondentes ao capital social subscrito por ele na empresa, então o ITBI deve ser cobrado sobre a parte do valor do imóvel que ultrapassa o valor do capital social a ser integralizado. Assim, a imunidade do ITBI não se estende à parcela do valor do imóvel que excede o valor das quotas de capital a serem integralizadas pelo sócio.

Neste capítulo, foi realizada uma abordagem detalhada sobre o ITBI dentro do Sistema Tributário Nacional. Foi destacado que o ITBI é classificado como um imposto não-vinculado, cuja receita é destinada ao orçamento geral do Estado, e não a uma contraprestação específica por parte do Estado ao contribuinte. A trajetória histórica do ITBI foi examinada, revelando as transformações na competência e na aplicação deste imposto desde a época colonial até as recentes decisões judiciais. Com a conclusão deste capítulo, será abordado no próximo capítulo, intitulado "O Princípio da Capacidade Contributiva no Âmbito da Tributação no Brasil", um dos pilares do direito tributário.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 796.376/SC**. Relator: Min. Marco Aurélio. Dje: 05 ago. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em: 20 abr. 2024.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Ao longo deste capítulo, busca-se esclarecer os aspectos teóricos e práticos do princípio da capacidade contributiva, fornecendo uma visão abrangente de sua operacionalização e significado no contexto jurídico e fiscal do país. Para isso, é necessário discutir o que são e qual a função dos princípios jurídicos no sistema jurídico, além de esclarecer como o princípio da capacidade contributiva é especificamente aplicado no contexto do direito tributário brasileiro.

2.1 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO SISTEMA JURÍDICO

Ao abordar acerca da função dos princípios no sistema jurídico, torna-se necessário iniciar com um esclarecimento do conceito de princípio. Observa-se que o termo “vem do latim *principium* e tem significação variada, podendo dar a ideia de começo, início, origem, ponto de partida, ou, ainda, a ideia de verdade primeira, que serve de fundamento, de base para algo”⁵³.

Nas palavras de Miguel Reale:

Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.⁵⁴

Nessa perspectiva, tratam-se de elementos essenciais que oferecem sustentação e coerência lógica ao corpo de um sistema, funcionando como uma base sobre a qual o entendimento e a interpretação desse sistema são construídos.

Outro conceito diz que princípios são:

⁵³ BORGES, Rodrigo Lanzi de Moraes. O conceito de princípio: uma questão de critério. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 7, n. 7, jan./jun. 2010, p. 249. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/244>. Acesso em: 30 mar. 2024.

⁵⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p 60.

Normas positivadas ou implícitas no ordenamento jurídico, com um grau de generalidade e abstração elevado e que, em virtude disso, não possuem hipóteses de aplicação pré-determinadas, embora exerçam um papel de preponderância em relação às demais regras, que não podem contrariá-los, por serem as vigas mestras do ordenamento jurídico e representarem os valores positivados fundamentais da sociedade.⁵⁵

Visto isso, entende-se que os princípios jurídicos podem ser entendidos como as normas elementares e os requisitos primordiais que constituem a base ou o alicerce de qualquer construção jurídica. Eles representam um conjunto de regras e preceitos estabelecidos para orientar todas as formas de ação jurídica, delineando a conduta adequada em qualquer operação dentro do Direito. Os princípios jurídicos, desse modo, são pontos fundamentais que funcionam como elementos vitais do próprio Direito.⁵⁶

Assim, os princípios não são apenas os fundamentos jurídicos estabelecidos legalmente, mas também incluem axiomas jurídicos derivados da cultura jurídica universal. Isso significa que eles abarcam os fundamentos da Ciência Jurídica, em que se baseiam as normas originárias ou as leis científicas do Direito. Estes princípios traçam as noções essenciais que estruturam o Direito como um todo. Portanto, não estão sempre explicitamente inscritos nas leis. No entanto, por servirem de base ao Direito, são considerados preceitos fundamentais para a prática jurídica e para a proteção dos direitos, expressando a razão fundamental de ser das coisas jurídicas.⁵⁷

Certamente, existem variados conceitos sobre o que são princípios jurídicos, mas dentre essas variações é possível extrair alguns seguintes elementos comuns na definição, visto que sempre são considerados como os alicerces essenciais e as diretrizes fundamentais de um sistema normativo. Além disso, representam as normas mais importantes que servem de base para a ordem jurídica. São formados a partir de elementos que emergem da cultura sócio-jurídica da sociedade, refletindo seus valores, tradições e entendimentos jurídicos. Ainda, os princípios jurídicos são essenciais na estruturação e funcionamento das outras normas jurídicas, pois irradiam comandos e orientações que influenciam a criação de novas leis, bem como a maneira como as leis existentes são interpretadas.⁵⁸

⁵⁵ HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 16.

⁵⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 447.

⁵⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 447.

⁵⁸ SILVA, Ivan Luiz da. Introdução aos princípios jurídicos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília v. 40, n. 160, out./dez. 2003, p. 269. Disponível em:

No cenário pós-positivista, a jurisprudência reconhece a importância dos princípios gerais de direito, que, embora não estejam formalmente codificados em texto, são fundamentais no preenchimento de lacunas legislativas e na resolução de ambiguidades. A vedação ao *non liquet*, conforme mencionado na Lei de Introdução ao Código Civil e do Código de Processo Civil, ilustra a responsabilidade do judiciário em proferir decisões, mesmo na ausência ou obscuridade da lei. Isso implica que os magistrados devem recorrer à analogia, costumes e aos princípios gerais de direito para fundamentar suas decisões.⁵⁹ Para entender a variação dessas possibilidades, é preciso ter em mente que as normas jurídicas se dividem em princípios e regras. A distinção entre princípios e regras no direito é abordada sob diversos critérios.

Alguns dos critérios possíveis para a diferenciação entre regras e princípios são:

a) grau de abstração - os princípios são normas que possuem grau de abstração maior que as regras; b) grau de determinabilidade na aplicação ao caso concreto - os princípios, por serem vagos e indeterminados, não têm aplicação direta. Para serem concretizados é necessário que tenha uma regra aplicável ao caso concreto; c) caráter de fundamentabilidade no sistema das fontes de direito - os princípios exercem papel fundamental no ordenamento jurídico em face de sua posição hierárquica. Pode-se dizer, então, que estão num patamar superior às regras; d) proximidade da ideia de direito - os princípios são padrões de justiça; já as regras podem ser normas vinculativas com conteúdo meramente funcional; e) natureza normogênica - os princípios são fontes de elaboração das regras.⁶⁰

Para melhor esclarecimento, um critério comum para diferenciar princípios de regras é o grau de generalidade. Princípios são normas de alta generalidade, como a norma que assegura a liberdade de crença. Por outro lado, regras têm um grau de generalidade mais baixo e são mais específicas, como uma norma que estabelece direitos específicos para que presos possam converter outros presos à sua crença, por exemplo. Outro critério de distinção considera a facilidade com que as normas

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/918/R160-19.pdf?sequence=4&isAllowed=y>.

Acesso em: 02 abr. 2024.

⁵⁹ PAIVA, Eduardo de Azevedo. Princípios Gerais de Direito e Princípios Constitucionais. EMERJ. **Normatividade Jurídica**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2012, p. 51. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/11/normatividadejuridica_51.pdf. Acesso em: 05 abr. 2024.

⁶⁰ REIS, Solange Vaz dos. Distinção entre regras e princípios e abertura e densidade das normas constitucionais. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, v. 11, n. 3, jul./set. 1999, p. 65. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/21909/distincao_entre_regras_principios.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

podem ser aplicadas a casos específicos. As regras tendem a ter aplicações mais claras e diretas, enquanto os princípios podem requerer interpretação e ponderação mais amplas. Além disso, as regras são muitas vezes vistas como normas criadas, formalmente estabelecidas em textos legislativos, enquanto os princípios podem ser desenvolvidos ao longo do tempo, surgindo de interpretações e práticas jurídicas.⁶¹

A norma pode ainda ser distinguida com base em seu conteúdo axiológico e importância. Princípios frequentemente têm um conteúdo axiológico explícito, ou seja, estão vinculados a valores fundamentais e ideias de justiça. Eles podem ser considerados como diretrizes fundamentais para a ordem jurídica, enquanto as regras são mais focadas em direcionar comportamentos específicos. Ainda é critério de distinção a função normativa da norma, visto que os princípios podem atuar como fundamentos para regras ou como normas de argumentação, orientando a interpretação e aplicação das regras. As regras, por sua vez, são diretivas de comportamento mais diretas e específicas.⁶²

Desse modo, entende-se que os princípios estão incluídos nas regras, sendo que “os princípios gerais são as regras que, embora não estejam escritas, servem como mandamentos que informam e dão apoio ao direito, utilizados como base para a criação e integração das normas jurídicas [...]”⁶³

Destaca-se a igual importância de regras e princípios no contexto das normas constitucionais. Embora existam diferenças e semelhanças entre regras e princípios, amplamente discutidas na doutrina jurídica, ambos são integrados pelo constituinte ao texto da Constituição. Dessa forma, regras e princípios possuem a mesma dignidade e importância dentro do ordenamento jurídico. Isso implica que tanto os operadores do direito quanto os representantes dos poderes públicos devem respeitar e aplicar tanto as regras quanto os princípios na interpretação e na aplicação da lei. Especialmente relevante é o papel do legislador ordinário, que ao criar e implementar legislação infraconstitucional, deve assegurar a conformidade dessa legislação não

⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1986, p. 87-88.

⁶² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1986, p. 88-89.

⁶³ PAIVA, Eduardo de Azevedo. Princípios Gerais de Direito e Princípios Constitucionais. EMERJ. **Normatividade Jurídica**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2012, p. 52. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/11/normatividadejuridica_51.pdf. Acesso em: 05 abr. 2024.

só com as regras explícitas da Constituição, mas também com os princípios subjacentes.⁶⁴

Desse modo, a Constituição é organizada observando a importância dos princípios estruturantes fundamentais, que são as ideias diretivas básicas que sustentam toda a ordem jurídico-constitucional do país e fornecem a fundação sobre a qual todo o sistema legal e constitucional é construído. Exemplos desses princípios incluem o princípio democrático, que estabelece a democracia como a base do governo, e o princípio do Estado de Direito, assegurando que todas as ações do Estado sejam baseadas na lei. Para dar vida a esses princípios estruturantes, existem subprincípios e regras constitucionais concretizadoras. Estes elementos atuam para dar forma e substância aos princípios fundamentais, auxiliando na interpretação e aplicação prática destes princípios no cotidiano jurídico. Eles são essenciais para densificar os princípios estruturantes, de maneira a iluminar seu sentido jurídico-constitucional e formar, juntamente com eles, um sistema interno integrado.⁶⁵

Assim, após ter em mente a função e a importância dos princípios no sistema jurídico, bem como sua distinção em relação às regras, é importante reconhecer que esses princípios orientam a aplicação e a interpretação das leis. Um exemplo palpável dessa orientação está na tributação, em que princípios como a capacidade contributiva desempenham um papel fundamental.

2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS

O princípio da capacidade contributiva, fundamental em direito tributário, é fortemente vinculado ao princípio da igualdade. Este último, um pilar das constituições modernas, afirma que todos os indivíduos devem ser tratados igualmente perante a lei. Em matéria tributária, essa igualdade é interpretada não como uma uniformidade

⁶⁴ BORGES, Rodrigo Lanzi de Moraes. O conceito de princípio: uma questão de critério. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 7, n. 7, jan./jun. 2010, p. 249. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/244>. Acesso em: 30 mar. 2024.

⁶⁵ REIS, Solange Vaz dos. Distinção entre regras e princípios e abertura e densidade das normas constitucionais. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, v. 11, n. 3, jul./set. 1999, p. 67. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/21909/distincao_entre_regras_principios.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

absoluta na tributação, mas como um tratamento equitativo que considera as diferentes capacidades econômicas dos contribuintes.⁶⁶

A capacidade contributiva, portanto, emerge como um refinamento do princípio da igualdade. Segundo essa ideia, a tributação não deve ser uniforme em termos absolutos, mas proporcional à riqueza ou renda de cada indivíduo. Isso significa que aqueles com maior capacidade econômica devem contribuir mais para os cofres públicos, enquanto os de menor capacidade econômica contribuem proporcionalmente menos. Isso porque a ideia de igualdade se opõe a tratamentos diferenciados ou vantagens concedidas a determinados grupos com base em critérios como classe social, casta, nacionalidade, religião ou raça, desestimulando qualquer tipo de privilégio.⁶⁷

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva estabelece que a tributação deve ser proporcional à riqueza ou renda de cada indivíduo, de modo que quanto maior a capacidade econômica de uma pessoa, maior deverá ser sua contribuição em impostos. Trata-se de um princípio característico do imposto e se baseia na ideia de justiça distributiva, que observa que o Sistema Tributário deve reconhecer as diferenças nas condições financeiras dos cidadãos e tributá-los de forma proporcional a essas condições.⁶⁸

A ideia de distribuir a carga tributária baseando-se na capacidade contributiva de cada pessoa leva à compreensão de que os impostos, visando ao bem-estar coletivo, devem ser adaptados às circunstâncias pessoais. Isso visa assegurar uma posição equitativa entre os contribuintes quanto ao esforço individual que cada um faz para o benefício coletivo.⁶⁹

Observa-se que o princípio fundamental da capacidade contributiva tem suas raízes no conceito de justiça distributiva, inicialmente formulado pelos filósofos da Grécia Antiga. Este conceito foi posteriormente retomado e adaptado pela filosofia

⁶⁶ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517.

⁶⁷ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 525.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de tributo**. In: TORRES, Heleno Tavares. (coord.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 11.

⁶⁹ MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 34 n. 136, 1997, p. 333. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/176648/principio_capacidade_contributiva_meirelles.pdf. Acesso em: 04 abr. 2024.

escolástica, que procurou integrar os ensinamentos aristotélicos com os princípios da teologia católica, reformulando assim este sistema de pensamento dentro de um contexto cristão.⁷⁰

Durante a Idade Média, Santo Tomás de Aquino propôs um conceito argumentando que os impostos deveriam ser cobrados com base na capacidade econômica de cada indivíduo. Ele introduziu os termos "*secundum facultatem*" (conforme a capacidade) ou "*secundum equalitem proportionis*" (conforme a igualdade de proporção), enfatizando a existência de impostos justos e injustos. Segundo essa visão, um imposto justo seria aquele que respeita a capacidade econômica do contribuinte, enquanto um imposto injusto desconsidera essa capacidade. Essa noção de tributação baseada na capacidade contributiva não se limitou apenas ao pensamento de Santo Tomás de Aquino, mas também encontrou aplicação prática em várias legislações tributárias ao longo da história, à exemplo da "*Elizabethan Poor Law*" (Lei dos Pobres Elizabetana), na Inglaterra.⁷¹

No contexto da Revolução Francesa em 1789, o princípio da capacidade contributiva já era reconhecido, como evidenciado pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. No artigo 13º desta declaração, há menção explícita à necessidade de uma contribuição comum para sustentar as despesas da força pública e da administração, afirmando que essa contribuição deveria ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.⁷² Ou seja, aqueles com maior capacidade financeira deveriam contribuir mais para os custos da sociedade. Essa menção antecipa o moderno princípio da capacidade contributiva.

No Brasil, inicialmente, o princípio da capacidade contributiva foi abordado na Constituição de 1824, em que o artigo 179, inciso XV, estabelecia que ninguém seria isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção aos seus bens. Essa disposição já sinalizava uma compreensão inicial da importância de um Sistema Tributário equitativo. Posteriormente, na Constituição de 1946, o princípio foi mencionado de maneira mais explícita. O artigo 202 daquela constituição afirmava que os tributos deveriam ter caráter pessoal, sempre que possível, e ser graduados

⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 479.

⁷¹ MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 34 n. 136, out./dez. 1997, p. 334. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/176648/principio_capacidade_contributiva_meirelles.pdf. Acesso em: 04 abr. 2024.

⁷² FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**, p. 2. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em 11 jan. 2024.

conforme a capacidade econômica do contribuinte, mostrando um avanço na conceituação e aplicação do princípio.⁷³

Contudo, houve um retrocesso em 1965, quando o princípio da capacidade contributiva foi revogado pelo artigo 25 da Emenda Constitucional nº 18. Essa mudança foi refletida nas constituições subsequentes, como a de 1967 e a Emenda nº 1 de 1969, em que o princípio não foi expressamente incluído. Apesar disso, muitos juristas entendiam que o princípio ainda existia na prática, com base em uma interpretação sistemática da constituição.⁷⁴

Atualmente, no Brasil, a constitucionalização deste princípio ocorre por meio da CF/88, de acordo com a qual:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 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.⁷⁵

Com a implementação da atual Constituição, o princípio da capacidade contributiva passou a ser considerado um direito fundamental do contribuinte, funcionando como uma norma de aplicação imediata. Isso se alinha perfeitamente com a lógica dos sistemas tributários contemporâneos, em que a capacidade contributiva é vista como o eixo central que guia princípios fundamentais como a igualdade na tributação e a proibição do confisco. Há inclusive um consenso de que a capacidade contributiva está tão intrinsecamente vinculada ao Direito Tributário no Brasil que, mesmo que não fosse explicitamente mencionada na Constituição de 1988, mesmo assim poderia ser interpretada como um princípio implícito.⁷⁶

⁷³ SILVA, Kennedy Eduardo Barbosa da. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação no Brasil. **Revista de Gestão Pública**, v. 9, n. 1, 2019, p. 2. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/234397/31210>. Acesso em: 20 abr. 2024.

⁷⁴ SILVA, Kennedy Eduardo Barbosa da. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação no Brasil. **Revista de Gestão Pública**, v. 9, n. 1, 2019, p. 2. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/234397/31210>. Acesso em: 20 abr. 2024.

⁷⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

⁷⁶ MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros, VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2019, p. 5.

Assim, o princípio, reconhecido e valorizado pela Constituição, deve ser indispensavelmente observado na formulação de tributos. Esta capacidade pode ser apreendida tanto de maneira subjetiva quanto objetiva e ao instituir tributos dentro desses parâmetros, apenas os indivíduos ou entidades que efetivamente demonstram capacidade econômica são eleitos como contribuintes. Segue-se, então, a etapa de quantificar as obrigações tributárias de cada contribuinte, o que deve ser feito de maneira proporcional à capacidade de cada um.⁷⁷

Para melhor entendimento, cumpre esclarecer que doutrinariamente a capacidade contributiva pode ser dividida em duas perspectivas: objetiva/absoluta e subjetiva/relativa. A capacidade contributiva absoluta/objetiva se refere à identificação de fatos ou situações que constituem manifestações de riqueza. Esta abordagem se concentra na seleção, pelo legislador, de eventos ou circunstâncias que demonstram uma aptidão para contribuir para as despesas públicas, como posses ou geração de receita que possam ser considerados indicativos da existência de um sujeito passivo em potencial.⁷⁸

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva foca no indivíduo, considerando suas circunstâncias econômicas específicas. Esta perspectiva se debruça sobre a habilidade de cada pessoa contribuir, levando em conta suas possibilidades econômicas individuais. Nesse caso, a capacidade contributiva é avaliada *in concreto*, transformando o sujeito passivo potencial em efetivo, com base em sua real capacidade econômica. Nesse contexto, a capacidade contributiva relativa atua como um critério para graduar o imposto, servindo também como um limite à tributação.⁷⁹

A capacidade contributiva é frequentemente considerada como o princípio mais importante da justiça tributária. Isso porque ela permite que o legislador imponha tributos sobre a riqueza dos cidadãos de uma maneira que seja proporcional às suas possibilidades econômicas. Ademais, esse princípio cria um equilíbrio legal dentro dos direitos fundamentais, no que se refere à tributação de direitos de propriedade e ao

⁷⁷ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 22.

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, Brasília, n. 22, jul./set. 2003, p. 26. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/560/740>. Acesso em: 20 abr. 2024.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, Brasília, n. 22, jul./set. 2003, p. 27. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/560/740>. Acesso em: 20 abr. 2024.

livre exercício da profissão. Ao considerar a capacidade econômica dos indivíduos, a legislação tributária pode ser desenvolvida de modo a respeitar esses direitos fundamentais, assegurando que a tributação não seja injusta.⁸⁰

Vale lembrar que a proibição de excesso na tributação, embora alinhada com o princípio da capacidade contributiva, não é uma característica intrínseca a este último. Essencialmente, ela representa uma limitação constitucional quantitativa derivada dos direitos fundamentais. A imposição de tributos além da capacidade econômica do contribuinte está sujeita a controle jurisdicional, pois ultrapassar esse limite violaria a justiça fiscal. No âmbito da dignidade humana e da liberdade, o princípio da capacidade contributiva atua como um instrumento para a sua materialização. Economicamente, ao respeitar a capacidade contributiva, o Estado faz escolhas tributárias que permitem ao indivíduo reter riqueza suficiente para satisfazer direitos cujo gozo depende diretamente de recursos financeiros.⁸¹

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva esteve mais associado à ideia de progressividade fiscal, em que taxas mais altas são aplicadas a faixas de renda mais elevadas. No entanto, houve uma mudança na percepção desse princípio, aproximando-o novamente da ideia de benefício, de modo que a tributação passa a ser considerada em relação aos benefícios e serviços fornecidos pelo Estado, levando a um equilíbrio entre o que é pago em impostos e o que é recebido em termos de serviços públicos. Essa mudança levou a uma redução da progressividade dos impostos em muitos países, incluindo o Brasil.⁸²

A capacidade contributiva é um princípio maior, que tem subprincípios, dentro deles está a progressividade, cuja contextualização e discussão acerca da (im)possibilidade de sua instituição, especialmente no que se refere ao ITBI, é discutida no capítulo que segue.

⁸⁰ GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (orgs.). **Reforma tributária**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 176. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8644/1/Capacidade%20contributiva.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2024.

⁸¹ GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (orgs.). **Reforma tributária**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 177-178. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8644/1/Capacidade%20contributiva.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2024.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de tributo**. *In*: TORRES, Heleno Tavares. (coord.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 11.

3 A (IM)POSSIBILIDADE DA INSTITUIÇÃO DA PROGRESSIVIDADE DO ITBI

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A progressividade, no contexto jurídico e tributário, refere-se a um sistema de cobrança de impostos em que a alíquota varia em função da base de cálculo, que normalmente é o valor do bem ou serviço, ou a renda do contribuinte. Em um imposto progressivo, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota aplicada. Em contrapartida, em um sistema regressivo, o efeito seria inverso. Já em um contexto de imposto proporcional, a percentagem da alíquota se mantém constante, independentemente do montante da base de cálculo.⁸³

A progressividade tributária é um tema frequente nas discussões sobre política fiscal, principalmente devido ao seu papel na distribuição da carga tributária entre diferentes faixas de renda. A decisão de estabelecer alíquotas progressivas para impostos reflete um esforço para balancear as contribuições fiscais de maneira que reflitam a capacidade econômica dos contribuintes. Historicamente, a sensibilidade política em torno de determinados patamares de alíquotas, como a marca de 40% nos Estados Unidos antes de julho de 2001, ilustra a complexidade e a carga política que acompanham essas discussões, que incluem não apenas as taxas nominais, mas também como deduções e isenções afetam a carga efetiva de impostos para diferentes faixas de renda.⁸⁴

No Brasil, o princípio está relacionado com o texto que está disposto na CF/88: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”⁸⁵

A teoria da utilidade marginal decrescente da renda é um conceito na economia que sugere que, à medida que a renda de uma pessoa aumenta, a utilidade (ou

⁸³ COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, jul./dez. 2018, p. 102. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/36117/26816>. Acesso em: 01 mai. 2024.

⁸⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 176.

⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

satisfação) adicional obtida com cada unidade adicional de renda diminui. Em outras palavras, a primeira quantia de renda recebida tem um impacto muito maior na satisfação de uma pessoa do que a mesma quantia recebida posteriormente, quando a pessoa já possui uma renda maior. Essa teoria serve como fundamentação para a tributação progressiva.⁸⁶

A tributação progressiva é considerada a forma de tributação que mais fielmente obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois tem como objetivo igualar o sacrifício entre os contribuintes. Trata-se de uma maneira de concretizar o princípio da capacidade contributiva, que é o fundamento dos impostos. Defende-se inclusive, que todos os impostos, sem exceção, são baseados na capacidade contributiva e, portanto, podem ser tratados de maneira progressiva, ou seja, com alíquotas que aumentam conforme aumenta a renda ou a riqueza do contribuinte. Isso assegura que aqueles com maior capacidade econômica contribuam mais para os cofres públicos.⁸⁷

A respeito da progressividade, observa-se que:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de “riqueza presumível do contribuinte. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.⁸⁸

Pode-se afirmar que existe uma ligação substancial entre a implementação de impostos progressivos e o princípio da capacidade contributiva. Isso se baseia na ideia de que a estrutura tributária deve refletir a situação econômica dos contribuintes, sendo que aqueles com maior capacidade financeira devem enfrentar uma alíquota maior, viabilizando assim a materialização desse princípio por meio da progressividade dos impostos.⁸⁹

⁸⁶ SANTOS, António Carlos. **As ciências sociais e humanas e a fiscalidade**: o olhar da ciência política. Porto: Vida Econômica, 2013, p. 36. Disponível em: <https://antoniocarlosdossantos.com/wp-content/uploads/2016/10/fiscalidade-outros-olhares.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2024.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. São Paulo: Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49.

⁸⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 457.

⁸⁹ BUFFON, Marciano. **O Princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica editora, 2003, p. 92.

Apesar disso, no Sistema Tributário do Brasil, embora existam impostos com caráter progressivo, a estrutura geral acaba sendo regressiva, o que significa que a carga tributária não se distribui de maneira justa entre as diferentes faixas de renda. Essa regressividade é fruto, principalmente, da grande presença de impostos indiretos na composição total dos tributos cobrados. Impostos indiretos, como o IPI, ICMS e ISS, são incorporados nos preços de produtos e serviços, afetando proporcionalmente mais aqueles com menor renda, uma vez que estes gastam uma parte maior de seus rendimentos com consumo. Essa dinâmica torna a tributação brasileira menos efetiva em cumprir uma de suas principais funções: a redistributiva.⁹⁰

A progressividade tributária tem sido objeto de extenso debate no contexto jurídico e tributário. Embora haja bastante consenso quanto à sua aplicação aos tributos pessoais, como o Imposto de Renda, persistem divergências em relação à sua aplicação aos tributos reais, como o é o caso do ITBI.

Sobre essa diferenciação, esclarece-se que os impostos reais são aqueles cuja incidência se dá apenas considerando um fato objetivo, independente das características pessoais do contribuinte. Nesse caso, o aspecto material da hipótese de incidência se limita a descrever um evento ou situação específica, sem levar em conta as qualidades jurídicas do sujeito passivo. Já os impostos pessoais são aqueles em que o aspecto material da hipótese de incidência considera certas qualidades jurídicas do sujeito passivo, de modo que o tratamento legislativo e à própria descrição da hipótese de incidência estão intimamente associados às características pessoais do contribuinte.⁹¹

Essa classificação dos tributos em pessoais e reais, embora comumente utilizada, é criticada por alguns estudiosos, que argumentam que ela carece de base normativa e, portanto, não deveria ter implicações jurídicas. Segundo essa linha de pensamento, é comum distinguir os impostos em pessoais e reais, conforme estejam relacionados a uma pessoa ou a uma coisa. No entanto, essa divisão não constitui uma classificação jurídica. A obrigação tributária sempre seria de natureza pessoal, uma vez que a lei, ao instituir um tributo, sempre impõe a responsabilidade a um

⁹⁰ SEVEGNANI, Joacir. O modelo regressivo de tributação no Brasil. 2011. **Jusnavegandi**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20574/o-modelo-regressivo-de-tributacao-no-brasil> Acesso em: 25 mar. 2024.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 125.

sujeito determinado vinculado ao fato gerador, denominado contribuinte ou responsável.⁹²

3.2 O ENTENDIMENTO DO STF ACERCA DA PROGRESSIVIDADE DO ITBI

Até a ocasião da decisão do STF no Recurso Extraordinário 562.045/RS, existia uma grande controvérsia no Brasil sobre a viabilidade de aplicar a progressividade aos tributos reais. A maioria dos especialistas acreditava que, para esses impostos, a equidade deveria ser alcançada por meio de uma apuração proporcional, respeitando as limitações dessa abordagem. Essa visão predominante sustentava que os impostos reais, por sua natureza, não seriam compatíveis com a apuração progressiva, que implica em alíquotas crescentes de acordo com o aumento da base de cálculo.⁹³

Em diferentes momentos, o STF ia nesse sentido, pois interpretava a progressividade nos impostos reais como admissível apenas quando expressamente prevista na Constituição, embora essa ressalva tenha sido concebida por meio de interpretação judicial, não estando expressa no texto constitucional. O STF fundamentava sua posição com base na redação do artigo 145, que estabelece que os impostos, “sempre que possível”, devem ser personalizados e graduados de acordo com a capacidade financeira do contribuinte. Essa interpretação restritiva era aplicada exclusivamente aos impostos de natureza pessoal.⁹⁴

Percebe-se que o termo "sempre que possível", utilizado pelo legislador na redação do art. 145, foi motivo para debates doutrinários intensos. Porém, o entendimento majoritário atual, embora ainda existam muitos autores que discordem, é de que essa expressão não significa que a aplicação da capacidade contributiva seja facultativa. Pelo contrário, ela indica apenas a necessidade de o legislador

⁹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 162.

⁹³ MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros, VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2019, p. 16.

⁹⁴ GOMEZ, Luiza Moraes. **A progressividade da alíquota do ITBI**. 2019. 17 f. (Pós-graduação) Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019, p. 5. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2019/pdf/LuizaMoraesGomez.pdf. Acesso em: 03 abr. 2024.

priorizar a criação de impostos de caráter pessoal, uma vez que a aplicação da capacidade contributiva nesses impostos é mais direta e simples.⁹⁵

Para uma compreensão mais abrangente da progressividade do ITBI é pertinente analisar as decisões proferidas pelo STF ao longo das últimas décadas, não apenas aquelas diretamente relacionadas ao ITBI, mas também aquelas concernentes à constitucionalidade da progressividade de outros impostos reais.

A princípio, pode-se observar que no julgamento do RE 153.771/MG, em 1996, o STF havia decidido acerca da impossibilidade de progressividade de alíquotas do IPTU, considerando-a inconstitucional, devido a tratar-se de imposto real, conforme se extrai da ementa:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do §4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, §1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, §1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.⁹⁶

O Ministro Carlos Velloso, em seu posicionamento vencido, defendeu que a capacidade contributiva deveria ser avaliada com base nas manifestações de riqueza do contribuinte e que a progressividade fiscal poderia ser aplicada ao IPTU com fins fiscais, desde que respeitasse o princípio da capacidade contributiva. No entanto, a maioria dos ministros adotou uma interpretação mais restritiva, afirmando que a

⁹⁵ ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **RIL Brasília**, v. 54 n. 215, jul./set. 2017, p. 198. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 13 abr. 2024.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153.771-0/MG**. Relator: Min. Moreira Alves, Dje: 20 nov. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 02 mai. 2024.

progressividade fiscal do IPTU não era admissível, considerando sua natureza como imposto real.⁹⁷

Embora o caso não aborde diretamente o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), ele é relevante para entender o contexto em que o STF se posicionou em relação à progressividade dos impostos reais. A interpretação restritiva adotada no julgamento do RE 153.771/MG influenciou a jurisprudência da corte em casos subsequentes, inclusive no que diz respeito ao ITBI. Posteriormente, em 2000, a Emenda Constitucional nº 29/2000 alterou a redação do artigo 156 da CF/88, passando a prever expressamente a possibilidade de progressividade fiscal do IPTU.⁹⁸

Nesse cenário, o STF editou, no ano de 2003, a Súmula 656, segundo a qual “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”.⁹⁹

Entretanto, conforme mencionado, o julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, no ano de 2013, trouxe mudanças para esse panorama, conforme ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. A C Ó R D Ã O. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Não participaram da votação os Ministros Rosa Weber, Luiz Fux e

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153.771-0/MG**. Relator: Min. Moreira Alves, Dje: 20 nov. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 02 mai. 2024.

⁹⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm Acesso em: 20 mar. 2024.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151> Acesso em: 28 mar. 2024.

Dias Toffoli por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ellen Gracie, Eros Grau e Menezes Direito, todos com voto em assentada anterior.¹⁰⁰

A decisão expressa na ementa, estabeleceu a constitucionalidade da lei estadual que instituiu a progressividade de alíquotas no ITCMD, determinando que, quanto maior o valor da doação ou herança, maior seria a alíquota, mesmo que o beneficiário fosse uma pessoa com baixo poder aquisitivo. Os ministros entenderam que essa progressividade não viola o princípio da capacidade contributiva, pois eventuais abusos poderiam ser evitados pela observância do princípio da vedação constitucional ao confisco. Além disso, foi destacado que não seria necessária uma Emenda Constitucional para a instituição do imposto progressivo, reforçando a legitimidade da aplicação dessa progressividade mesmo sem a necessidade de alterações formais na Constituição.¹⁰¹

Embora a maioria dos ministros tenha decidido pela constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD, houve posições contrárias que merecem observação. Os ministros que divergiram sustentaram que a progressividade nos impostos de caráter real requer uma previsão explícita na Constituição para sua validade. O Ministro Ricardo Lewandowski, em particular, argumentou que a lei atual não prevê a progressividade para este tipo de imposto, considerando, portanto, que o artigo 145, § 1º, da CF/88 oferece apenas uma opção, e não uma obrigatoriedade para a aplicação deste princípio em todos os casos. O ministro Marco Aurélio, por sua vez, salientou que a falta de personalização na tributação pode resultar em injustiças, ressaltando a importância de alinhar a tributação à situação econômica do contribuinte, uma posição que diverge da maioria.¹⁰²

Assim, conforme enfatizado pelo Ministro Marco Aurélio em seu parecer no RE 562.045/RS, a natureza do tributo, seja ele real ou pessoal, não constitui uma barreira à aplicação de alíquotas progressivas. Contudo, isso não implica que tal metodologia

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS**. Relatora: Min. Ricardo Lewandowski. Dje: 06 fev. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 03 mai. 2024.

¹⁰¹ ROCHA, Sofria Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD. **Revista Controle**, v. 12, n. 2, 2016, p. 310. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/119/120>. Acesso em: 10 mai. 2024.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS**. Relatora: Min. Ricardo Lewandowski. Dje: 06 fev. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 03 mai. 2024.

seja aplicável a todos os tributos indistintamente. A análise deve ser feita à luz do princípio da capacidade contributiva, que é o alicerce da justiça tributária. De acordo com esse princípio, somente os cidadãos que possuem meios econômicos suficientes devem ser convocados a contribuir para os cofres públicos, e ainda assim, de maneira proporcional a esses meios, de forma a não comprometer sua subsistência. Ou seja, faz-se imperativo considerar a situação financeira de cada pessoa, levando em conta o necessário para sua existência.¹⁰³

Assim, contrariando a doutrina previamente estabelecida sobre a inaplicabilidade da progressividade em impostos reais, o STF definiu que a progressividade pode ser aplicada também a esses impostos. A decisão foi baseada na compreensão de que a progressividade é um meio de promover a justiça social por meio da tributação. Por meio da decisão, o STF frisou que a classificação dos tributos em reais e pessoais não é relevante para determinar a aplicabilidade da técnica de apuração progressiva. Essencialmente, o julgamento reforça a ideia de que a progressividade tributária, como expressão do princípio da capacidade contributiva, é um componente fundamental na busca pela justiça redistributiva, independentemente da natureza do imposto.¹⁰⁴

Apesar de o STF não ter trazido decisão sobre o ITBI, a sua decisão em relação ao ITCMD estabeleceu um precedente importante, a partir do qual os tribunais estaduais passaram a entender como constitucionais os dispositivos das legislações que instituíram a progressividade do ITCMD. Essa decisão representou uma ruptura com o posicionamento anterior, que afirmava não haver base constitucional para essa regulamentação e que a progressividade só seria cabível para os impostos pessoais. Esse entendimento, mesmo sem uma alteração formal no texto constitucional, é o responsável por muitos doutrinadores entenderem como viável a aplicação da progressividade da alíquota do ITBI.¹⁰⁵

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS**. Relatora: Min. Ricardo Lewandowski. Dje: 06 fev. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 03 mai. 2024.

¹⁰⁴ MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros, VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2019, p. 16.

¹⁰⁵ GOMEZ, Luiza Moraes. **A progressividade da alíquota do ITBI**. 2019. 17 f. (Pós-graduação) Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019, p. 9. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2019/pdf/LuizaMoraesGomez.pdf. Acesso em: 03 abr. 2024.

Diante desse novo entendimento sobre a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos impostos reais, embora a Súmula 656 do STF em relação ao ITBI não tenha sido explicitamente revogada, o reconhecimento do RE 562.045 sobre a constitucionalidade da progressividade não deve se restringir apenas para o ITCD, mas também para o ITBI, implicando na inaplicabilidade da redação anterior dessa Súmula, uma vez que o entendimento do tribunal evoluiu para reconhecer a possibilidade de alíquotas progressivas também para o imposto sobre transmissão de bens imóveis.¹⁰⁶

Isso porque não seria coerente a disparidade entre o tratamento que é dado ao ITBI e ao ITCMD, pois ambos são impostos reais que incidem sobre a transmissão de bens imóveis, compartilham uma base de cálculo semelhante e têm origem no mesmo imposto. No entanto, enquanto o ITCMD permite alíquotas progressivas com base na elevação da base de cálculo dos bens transmitidos, o ITBI não tem essa mesma flexibilidade, destacando a necessidade de harmonização das regras aplicáveis a esses tributos.¹⁰⁷

Desse modo:

[...] é chegado o momento da superação da Súmula 656 do STF, para afastar a proibição de progressividade ao ITBI. Em virtude da compreensão que já tem o STF de que essa diferenciação de alíquotas é o meio mais eficaz de realizar a justiça fiscal, por meio da capacidade contributiva, não deve tardar essa mudança na jurisprudência.¹⁰⁸

Nesse cenário, embora a posição da Súmula 656 ainda esteja em voga, é evidente que há necessidade de revisão das regras aplicáveis a esses tributos, especialmente considerando a evolução do entendimento jurisprudencial. Observa-se uma tendência de mudança na Suprema Corte, especialmente após o julgamento do RE nº 562.045/RS, que aponta para a possibilidade de permitir que o ITBI, tradicionalmente classificado como imposto real, seja regido pela progressividade.

¹⁰⁶ ROCHA, Sofria Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD. **Revista Controle**, v. 12, n. 2, 2016, p. 327. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/119/120>. Acesso em: 10 mai. 2024.

¹⁰⁷ ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **RIL Brasília**, v. 54 n. 215, jul./set. 2017, p. 208. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 13 abr. 2024.

¹⁰⁸ ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **RIL Brasília**, v. 54 n. 215, jul./set. 2017, p. 209. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 13 abr. 2024.

Essa mudança representa uma forma de promover o princípio da capacidade e proporcionar maior segurança jurídica.¹⁰⁹

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda., 2020. p. 246.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final deste trabalho, foi possível cumprir o objetivo proposto inicialmente, que foi investigar a possibilidade da implementação de uma tributação progressiva para o ITBI como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Inicialmente, foi abordado o ITBI dentro do contexto mais amplo do Sistema Tributário Brasileiro, explorando sua evolução histórica e detalhando como as competências para a cobrança deste imposto foram atribuídas aos municípios, seguindo mudanças constitucionais ao longo do tempo. Foi também analisada a natureza jurídica do ITBI, enfatizando que, como um imposto real, ele é tradicionalmente calculado com base no valor venal dos imóveis transmitidos, sem considerar as características pessoais do contribuinte. A legislação pertinente, incluindo o CTN e suas emendas, foi examinada para esclarecer como o ITBI é regulamentado e quais são as diretrizes para sua aplicação, incluindo as exceções e os critérios para sua base de cálculo.

Posteriormente, foi demonstrada a relevância e a aplicação do princípio da capacidade contributiva no direito tributário. Observou-se que o referido princípio se trata de uma manifestação do esforço para alcançar justiça fiscal, garantindo que os impostos sejam cobrados de acordo com as possibilidades econômicas individuais dos contribuintes. Foi elucidado como o princípio é incorporado na legislação brasileira e como tem sido interpretado pela jurisprudência. Também se explorou a interação deste princípio com outros preceitos constitucionais, como a igualdade e a proibição do confisco, e como ele influencia a formulação e aplicação das leis tributárias.

Por fim, foi discutida, mais especificamente, a (im)possibilidade da instituição da progressividade do ITBI, momento no qual foi analisado se a progressividade das alíquotas, um tema frequentemente associado à capacidade contributiva, pode ser aplicada ao ITBI. Revisaram-se decisões do STF relacionadas ao tema, tendo em vista que elas influenciam a interpretação da legalidade da progressividade em impostos reais como o ITBI. Discutiu-se o impacto da decisão do RE 562.045/RS, que abriu precedente para considerar a progressividade em outros impostos sobre a transmissão de bens, como o ITCMD, e como isso pode potencialmente ser estendido ao ITBI. A análise jurídica focou em como uma mudança na interpretação da progressividade pode alinhar o ITBI mais estreitamente com o princípio da capacidade

contributiva e ajustar o imposto para refletir melhor as realidades econômicas dos contribuintes.

Diante disso, foi possível obter uma resposta para o problema de pesquisa que foi levantado: “É possível a implementação de uma tributação progressiva para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), como instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva?”

No início deste estudo, foi proposta a hipótese de que seria possível e necessário implementar a progressividade do ITBI como uma manifestação do princípio da capacidade contributiva. Por meio das análises conduzidas nos capítulos subsequentes, esta hipótese foi confirmada e fortificada pelas interpretações jurídicas e decisões do STF que evidenciam uma evolução no entendimento das leis tributárias em direção a uma maior equidade fiscal. Importante esclarecer que ainda não há mudança no entendimento, e que inclusive há doutrinadores que são contra essa alteração, porém, diante dos argumentos apresentados e da análise da jurisprudência, é perceptível que a implementação da progressividade no ITBI é viável e alinhada com o princípio da capacidade contributiva.

Com base nas discussões apresentadas, conclui-se que é possível e também justificável a implementação de alíquotas progressivas para o ITBI. A decisão do STF no RE 562.045/RS ilustra um avanço importante na interpretação da constitucionalidade da progressividade de impostos reais, alinhando-os com o princípio da capacidade contributiva. Observar esse desenvolvimento é fundamental, pois ilustra uma mudança na aplicação do princípio da capacidade contributiva, que tradicionalmente se aplicava de maneira mais clara aos impostos pessoais. Dessa maneira, este precedente, apesar de não se referir diretamente ao ITBI, estabelece uma base para argumentar a favor de sua progressividade.

A possibilidade de aplicar alíquotas progressivas ao ITBI não apenas alinha o imposto com o princípio constitucional da capacidade contributiva, mas também promove a justiça fiscal, permitindo que a carga tributária seja distribuída de forma mais equitativa entre os contribuintes de diferentes capacidades econômicas. Portanto, embora a Súmula 656 do STF ainda proíba a progressividade do ITBI com base no valor venal do imóvel, as mudanças na jurisprudência e a evolução do entendimento do STF sobre a matéria indicam que uma revisão dessa súmula seria necessária, de modo a promover uma aplicação mais consistente do princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1986.

ANSELMO, João Luís. **Matemática dos tributos**. São Paulo: Fundação Prefeito Faria Lima, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Progressividade e capacidade contributiva**. São Paulo: Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

_____. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, Rodrigo Lanzi de Moraes. O conceito de princípio: uma questão de critério. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 7, n. 7, p. 247-269, jan./jun. 2010. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/244>. Acesso em: 30 mar. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 05 set. 2023.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2023.

_____. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm Acesso em: 20 mar. 2024.

_____. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 01 nov. 2023.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2024.

_____. Ministério da Fazenda. **Sistema Tributário Nacional.** 2. ed. Brasília: ESAF, 2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.937.821/SP.** Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje: 24 fev. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 15 mar. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153.771-0/MG.** Relator: Min. Moreira Alves, Dje: 20 nov. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 02 mai. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS.** Relatora: Min. Ricardo Lewandowski. Dje: 06 fev. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 03 mai. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 796.376/SC.** Relator: Min. Marco Aurélio. Dje: 05 ago. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em: 20 abr. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151>. Acesso em: 28 mar. 2024.

BUFFON, Marciano. **O Princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988.** São Paulo: Memória Jurídica editora, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense Ltda., 2020.

_____. **Teoria Geral do tributo e da exoneração tributária.** 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, p. 100-121, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/36117/26816>. Acesso em: 01 mai. 2024.

COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, Brasília, n. 22, p. 25-30, jul./set. 2003. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/560/740>. Acesso em: 20 abr. 2024.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em 11 jan. 2024.

GOMEZ, Luiza Moraes. **A progressividade da alíquota do ITBI**. 2019. 17 f. (Pós-graduação) Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2019/pdf/LuizaMoraesGomez.pdf. Acesso em: 03 abr. 2024.

GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (orgs.). **Reforma tributária**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8644/1/Capacidade%20contributiva.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2024.

HARGER, Marcelo. **Princípios constitucionais do processo administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

HARADA, Kyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. **O Sistema Tributário Nacional**. ETIC, v. 18, n. 18, 2015, p. 2. Disponível em: <https://www.studocu.com/pt-br/document/centro-universitario-mauricio-de-nassau/direito-tributario/o-sistema-tributario-nacional/35432589>. Acesso em: 10 fev. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 34 n. 136, p. 333-340, out./dez. 1997. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/176648/principio_capacidade_contributiva_meirelles.pdf. Acesso em: 04 abr. 2024.

MELO, João Paulo. O ITBI nos contratos de permuta imobiliária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 nov. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-25/joao>. Acesso em: 08 nov. 2023.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros, VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário**. São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2019.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PAIVA, Eduardo de Azevedo. Princípios Gerais de Direito e Princípios Constitucionais. EMERJ. **Normatividade Jurídica**. Rio de Janeiro: EMERJ, 2012. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/11/normatividadejuridica_51.pdf. Acesso em: 05 abr. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2024.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60.

REIS, Solange Vaz dos. Distinção entre regras e princípios e abertura e densidade das normas constitucionais. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, v. 11, n. 3, p. 65-68, jul./set. 1999. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/21909/distincao_entre_regras_principios.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

ROCHA, Sofia Laprovitera. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD. **Revista Controle: Doutrinas e Artigos**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 307-329, jan. 2014. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/119/120>. Acesso em: 10 mai. 2024.

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **RIL Brasília**, v. 54 n. 215, jul./set. 2017, p. 195-212. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 13 abr. 2024.

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

SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal**. Fundação Francisco Manuel dos Santos: Lisboa, 2010.

SANTOS, António Carlos. **As ciências sociais e humanas e a fiscalidade**: o olhar da ciência política. Porto: Vida Económica, 2013. Disponível em: <https://antoniocarlosdossantos.com/wp-content/uploads/2016/10/fiscalidade-outros-olhares.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2024.

SANTOS, Rogélio Gerônimo dos; CREMONEZ, Gislane Mansano. Arrecadação do ITBI no Brasil: uma análise a partir do Estado de São Paulo. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 48, jan./jun. 2017, p. 416-438. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/735/440>. Acesso em: 20 fev. 2024.

SEVEGNANI, Joacir. O modelo regressivo de tributação no Brasil. 2011. **Jusnavegandi**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20574/o-modelo-regressivo-de-tributacao-no-brasil> Acesso em: 25 mar. 2024.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SILVA, Ivan Luiz da. Introdução aos princípios jurídicos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília v. 40, n. 160, out./dez. 2003. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/918/R160-19.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 02 abr. 2024.

SILVA, Kennedy Eduardo Barbosa da. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação no Brasil. **Revista de Gestão Pública**, v. 9, n. 1, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/gestaopublica/article/view/234397/31210> . Acesso em: 20 abr. 2024.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de tributo**. In: TORRES, Heleno Tavares. (coord.). Teoria geral da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.