

# **A APLICABILIDADE, POR SEMELHANÇA, DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO ITCMD AS ALÍQUOTAS DO ITBI**

---

**Ana Carolina Prestes Azambuja**

Graduanda em Direito pela Faculdade Dom Alberto.

**Tatiele Gisch Kuntz**

Mestre em Direitos Sociais e Políticas Públicas pela Universidade de Santa Cruz do Sul. Pós-graduada em Direito Público. Advogada. Docente da Faculdade Dom Alberto.

---

## **Resumo:**

A atividade tributária é a principal fonte de arrecadação do Estado, de modo que essa deve estar alicerçada em princípios e critérios justos, a fim de que nem os contribuintes sejam excessivamente onerados e nem o Estado deixe de ter recursos para cumprir com seus objetivos constitucionais. Nessa perspectiva, considerou-se oportuna a elaboração de um breve estudo, com o objetivo de analisar a possibilidade de aplicação, por semelhança, do entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF quanto à progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, através do estudo dos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e do entendimento jurisprudencial. Nessa conjuntura, procura-se responder a seguinte indagação: É possível a aplicação, por semelhança, do entendimento do STF relativamente à progressividade das alíquotas do ITCMD ao ITBI? Para investigação do proposto, optou-se por um estudo pelo método dedutivo de cunho analítico e a análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Conclui-se, por conseguinte que a progressividade do ITBI partindo do princípio da capacidade contributiva, pode ser vista como um instrumento de concretização do princípio da igualdade e minimizador das desigualdades sociais a fim de alcançar a justiça tributária.

**Palavras-chave:** Capacidade Contributiva. Progressividade das alíquotas do ITBI. Justiça Fiscal.

## **Abstract:**

Tax activity is the main source of State revenue, so that it must be based on fair principles and criteria, so that neither the taxpayers are excessively burdened nor the state no longer able to meet its constitutional objectives. In this perspective, it was considered opportune to prepare a brief study, with the objective of analyzing the possibility of applying, by similarity, the Federal Supreme Court's understanding of the progressivity of the rates of Transference Tax Causa Mortis and Donation - ITCMD to the Tax on Transmission of Real Estate - ITBI, through the study of the principles of contributory capacity, progressiveness and jurisprudential understanding. At this juncture, we try to answer the following question: Is it possible, by similarity, to apply the STF's understanding of the progressivity of ITCMD rates to ITBI? For the investigation of the proposed, a study by the deductive method of analytical character and the analysis of the data through the technique of bibliographical and jurisprudential research was chosen. It is therefore concluded that the progressivity of the ITBI on the basis of the principle of contributory capacity can be seen as an instrument for achieving the principle of equality and minimizing social inequalities in order to achieve tax justice.

**Key Words:** Contributory Capacity. Progressivity of ITBI tax rates. Tax Justice.

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade tributária, além de ser compreendida como um instrumento de efetivação dos objetivos fundamentais da República é uma importante fonte de arrecadação para o Estado.

Nessa linha, o presente artigo objetiva analisar a possibilidade de aplicação, por semelhança, do entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF quanto à progressividade nas alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, através do estudo dos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e do entendimento jurisprudencial.

Diante desse cenário, o estudo se justifica, pois, busca analisar e identificar se a aplicabilidade do princípio da progressividade as alíquotas de ITBI, como já ocorre com o ITCMD, pode ser um instrumento de efetivação da igualdade tributária, que está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que tributar mais daqueles que expressam mais riqueza significa realizar a busca pela igualdade material.

Para isso, faz-se necessária a análise dos dispositivos legais e constitucionais, juntamente com os princípios que norteiam do direito tributário, especialmente o da capacidade contributiva e da progressividade, uma vez que há diferentes formas de aplicação de alíquotas a impostos que se assemelham, como é o caso do ITBI e ITCMD.

Nessa conjuntura, procura-se responder a seguinte indagação: É possível a aplicação, por semelhança, do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF relativamente à progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação- ITCMD ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI?

Para investigação do proposto, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, partindo de um contexto geral do direito tributário para um tema específico. Assim, inicialmente, conferiu-se um olhar geral do tema, para então se adentrar nas peculiaridades central do problema.

Quanto ao procedimento, realizou-se um estudo de cunho qualitativo, visando a interpretação e análise dos dados por meio da pesquisa bibliográfica, com consulta a doutrina, jurisprudências do período de 2013 até 2017, localizadas no site do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, através da pesquisa com as expressões: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos; constitucionalidade e art. 145, §1º da CF; bem como análise da legislação e súmulas relacionadas a temática.

Dessa forma, a reflexão que segue, no primeiro momento, trata a respeito dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, os quais devem ser vistos como verdadeiros instrumentos norteadores de qualquer imposição tributária que objetive assegurar a igualdade material entre os contribuintes.

Após, passa-se a discorrer sobre as diferenças e semelhanças existentes entre os impostos classificados como reais e pessoais, com base no que dispõe a Constituição Federal e a Súmula 656 do STF.

Por fim, é feita uma análise do posicionamento do STF no Recurso Extraordinário 562.045/RS acerca da progressividade do ITCMD, com o objetivo de se verificar a aplicabilidade desse entendimento, também, as alíquotas do ITBI, conferindo-se, assim, uma maior justiça tributária na cobrança desse imposto.

## **2 OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTOS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

A compreensão do sistema constitucional se dá por meio de regras e princípios. As regras disciplinam as situações e devem ser aplicadas na forma prescrita. Para Dworkin (1987), as regras são aplicadas por completo, ou são aplicadas ou não são, originando a “teoria do tudo ou nada”. Os princípios por sua vez, nos casos de conflito, permitem interpretação e ampla aplicação e, podem ser harmonizados, pesados conforme seu valor em relação a outros princípios (CANOTILHO, 1998, p. 1124).

Nesse sentido, para que as situações sejam realizadas em maior proporção, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes é necessário o agir dos princípios para esse ordenamento. Ou seja, os princípios são mandamentos de otimização que dependem de possibilidades fáticas e possibilidades jurídicas. (ALEXY, 2015). Segundo Streck (2012), os princípios vêm antes das regras, uma vez que essas devem ser compreendidas por aqueles. Ainda, o autor lembra que a Constituição é principiológica e que o Estado Democrático de Direito exsurge desses princípios.

Nessa mesma linha, Buffon (2003, p. 21) entende que os princípios devem ser compreendidos “como verdadeiros alicerces do ordenamento jurídico, que subordinam as demais normas, porquanto o sentido destas deve ser construído no mesmo sentido daqueles, estejam explícitos ou implícitos”.

Dentro dessa perspectiva, dos princípios como a base, o “fio condutor” do ordenamento, entende-se que as normas no âmbito do direito tributário devem estar de acordo com os princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Isso porque, se assim for, invariavelmente, “[...] a tributação contribuirá, a seu modo, para a máxima proteção e eficácia das garantias constitucionais” (BUFFON e MATOS, 2015, p. 140).

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, pode-se dizer que esse é um subprincípio amparado pela Constituição Federal, no seu art. 145, §1º, no qual dispõe que sempre que for possível, os impostos terão a característica de pessoais e serão elevados conforme as condições econômicas daquele que contribui, e está inteiramente ligado à igualdade.

O texto expresso neste artigo da Constituição não indica uma faculdade da aplicação da capacidade contributiva, mas uma necessidade de priorizar a criação de impostos de caráter pessoal (TIPKE, 2002). A utilização desse princípio vem da ideia de igualdade, devendo ser utilizado na busca de uma tributação adequada e justa por meio da progressividade (BUFFON, 2015).

Amaro (2010) afirma que quando da criação de um imposto há uma presunção da capacidade de contribuir, a qual não pode ser ofendida. Dessa forma, deve ser aplicado aos impostos reais, o princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva se refere à aptidão que o indivíduo tem de suportar determinada carga tributária, na busca de uma igualdade de tributação, por meio da qual cada um irá contribuir conforme sua capacidade. Para Costa (2003, p. 26) a aptidão econômica “depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos”.

Sabbag (2012) doutrina que os indivíduos de maior poder econômico devem pagar impostos com alíquotas maiores do que aqueles desprovidos de recursos financeiros, o que caracteriza a capacidade contributiva.

Nesse sentido, pode-se verificar que esse princípio segue a ordem natural das coisas, na medida em que se torna inútil instituir imposto onde não há riqueza, pois, o contribuinte deve ser preservado, de modo a não vir a ser excessivamente cobrado, pois isso poderia comprometer seus meios de subsistência (AMARO, 2009).

Esse entendimento doutrinário é tido como uma proteção constitucional do mínimo existencial, inteiramente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, tanto que Machado (2004) afirma que essa graduação é sempre possível e não somente nos impostos de caráter pessoal.

Para Torres (1999, p.165) “o poder de imposição fiscal do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência”. Ou seja, embora o cidadão tenha o dever de pagar impostos, estes não devem comprometer as condições básicas de uma vida digna.

Tributo justo é aquele que está de acordo com a capacidade do contribuinte e, ainda, como expressa Moraes (1999, p. 118), “não basta que o imposto seja legal, pois mister se faz que, acima de tudo, o tributo seja justo, tendo por causa jurídica uma situação fática representativa de capacidade contributiva”.

Não obstante isso, entende-se que “o princípio segundo o qual a tributação deve estar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte pode ser concretizado através da tributação progressiva”, pois essa (progressividade) fundada naquela (capacidade contributiva) deve ser compreendida como critério para uma exigência justa de tributos (BUFFON, 2003, p. 92).

Chimentti (2011) considera que progressividade é uma extensão da capacidade contributiva. A progressividade está relacionada com a base de cálculo paralela à alíquota, quanto maior o crescimento da renda, maior será a alíquota a ser aplicada.

Para Carraza (2004, p. 83), “a progressividade possui caráter social, destinada a distribuir a riqueza, que é a verdadeira forma de atenuar as desigualdades existentes entre as pessoas”.

O princípio da progressividade tem papel importante na tributação já que é através dele que a capacidade contributiva é efetivada. Tanto que Buffon (2003, p. 84) aponta que “a aplicação da progressividade tributária dá ensejo a uma efetiva justiça fiscal, estando em perfeita harmonia com os objetivos do Estado Democrático de Direito”.

Nesse ínterim, Ribeiro (2009) salienta que em uma sociedade na qual as desigualdades sociais são tão evidentes, como ocorre na brasileira, o princípio da capacidade contributiva encontra na progressividade o mecanismo mais eficaz para sua realização.

Assim, pode-se dizer que a progressividade tributária além de ser um meio através do qual o princípio da igualdade é densificado, também é um importante instrumento colocado à disposição do Estado, a fim de que esse atinja aos objetivos fundamentais da República, sobretudo, os preconizados no artigo 3º da Constituição Federal (BUFFON, 2003).

Em vista disso, entende-se que, quando um Estado Democrático de Direito busca no princípio da igualdade o fundamento para uma tributação progressiva que esteja em consonância com capacidade contributiva dos cidadãos, ele deve almejar não, apenas, a igualdade formal, mas, a material, pois somente com a solidificação dessa é que se alcançará uma efetiva justiça fiscal (TIPKE e YAMASHITA, 2002).

No que se refere aos impostos classificados como reais, ou seja, aqueles que levam em consideração apenas a coisa sobre a qual recai o tributo, sem levar em conta as condições particulares dos contribuintes, o posicionamento de parte da doutrina e do próprio STF era no sentido de só admitir a progressividade para o cumprimento de uma função extrafiscal, haja vista que, do contrário, seria necessária expressa autorização no texto Constitucional.

Para Buffon (2003, p.81), no entanto, esse entendimento é inaceitável, pois, para o autor, “o princípio da progressividade tributária implica, dentro de uma concepção tradicional, elevação da exigência de tributos à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade”, ou seja, esse princípio se realiza “pela incidência de alíquotas maiores à medida que a base imponible seja maior”.

Assim, acredita-se que a observância e a materialização dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade devem ser buscadas pela tributação, tanto nos impostos reais quanto nos pessoais, a fim de que essa seja justa e, via de consequência, seja uma ferramenta eficaz na efetivação dos objetivos da República Federativa do Brasil, os quais são os tentáculos de sustentação do próprio Estado.

### **3 O CARÁTER PESSOAL E REAL DO IMPOSTO BASEADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A SÚMULA 656 DO STF**

A Constituição Federal dispõe acerca dos princípios basilares e dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, em seus artigos 1º e 3º, os quais somente “poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão”, entendida como tal, aquela que seja progressiva, que não atinja o mínimo existencial e que não seja utilizada como instrumento de confisco (BUFFON, 2009, p.175).

Assim, verifica-se que a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva é de suma importância para a concretização da justiça tributária. O referido princípio, conforme já referido, encontra-se proclamado no § 1º do artigo 145 da Constituição, cuja redação se destaca no seguinte ponto: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988).

Nesse ponto, cumpre esclarecer que apesar da utilização da expressão sempre que possível, na primeira parte do texto constitucional, essa, de maneira alguma, “pode ser entendida no sentido de que, apenas, ocasionalmente, os impostos [...] poderiam estar adstritos à efetiva capacidade econômica do sujeito passivo” (BUFFON, 2009, p. 171).

A respeito dessa questão, Tipke e Yamashita (2002, p. 27) entendem que se com o trecho introdutório sempre que possível “o constituinte queria dizer que basta criar um princípio meramente programático, não vinculante para o legislador, este passaria ao largo das necessidades do Estado de Direito”.

Desse modo, constata-se que não é possível uma interpretação taxativa do supramencionado dispositivo constitucional, pois, segundo os autores (2002, p. 28), a “política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses”, ou seja, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, por ser decorrência lógica do princípio da

igualdade, não pode ficar “a mercê” dos interesses e conveniências do legislador, pois, se assim fosse, os objetivos do Estado Democrático de Direito jamais seriam alcançados.

No entanto, para muitos doutrinadores, a aplicação desse princípio somente seria possível aos impostos classificados como pessoais, já que esses levam em consideração os aspectos pessoais do contribuinte que deva suportar o ônus tributário (PIRES, 1999).

Todavia, conforme anteriormente demonstrado, essa posição não é uníssona na doutrina, já que há o entendimento de que todos os impostos devem e podem ser balizados pela capacidade contributiva do sujeito passivo (DUTRA, 2010).

Feitos esses esclarecimentos, cumpre mencionar, ainda, que os impostos podem ser classificados de diversas formas, dentre elas, por sua natureza, que pode ser: real ou pessoal. Essa classificação, possui suas origens históricas na Itália, mais precisamente quando aquele país teve que uniformizar o seu sistema tributário, de modo a unificar a forma de arrecadação em todo reino (PESSOA, 2005).

São considerados impostos reais aqueles “cujo o aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato ou acontecimento, independentemente do elemento pessoal”. Por sua vez, os impostos de caráter pessoal, o “aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo” (ATALIBA, 1993, p. 121).

Sendo assim, de forma simplificada, pode-se dizer que os impostos reais são cobrados levando-se em consideração o patrimônio ou condições econômicas, do devedor, enquanto os impostos de caráter pessoal se instituem em função das características pessoais do sujeito (TORRES, 2013).

Nesse ínterim, cumpre mencionar que a jurisprudência do STF foi, por muito tempo, no sentido de não seria possível precisar a real capacidade contributiva do indivíduo na cobrança dos impostos de caráter real, de maneira que à aplicação do mencionado princípio ficaria prejudicada nesses casos.

Ribeiro (1993), por sua vez, ensina que não há nenhum impedimento à progressividade nos impostos reais, pois tendo-se como base o patrimônio do contribuinte, seria possível quantificar e identificar a sua capacidade contributiva.

O entendimento do mencionado doutrinador vai de encontro ao que dispõe o texto Constitucional, em seu artigo art. 145, §1º, pois esse refere que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade do contribuinte (BALEEIRO, 1997).

De semelhante modo, Cavalcanti (1949) entende que os elementos que definem a pessoalidade do imposto devem ser sempre observados e aplicados quando a hipótese de incidência comportar, ainda que se trate de impostos considerados ou classificados como reais.

Até mesmo porque, como observa Harada (2013), a obrigação de pagar tributos é pessoal, de forma que “a classificação dos impostos em pessoais e reais não elide a possibilidade de se adotar a técnica da progressividade fiscal para os impostos reais” (ANDRADE, 2003, p. 107).

No texto Constitucional, não há qualquer vedação quanto a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos classificados como reais, “ao contrário, nela existe norma que o preconiza” (MACHADO, 2002, p. 259).

Nessa linha, Buffon (2003) salienta que a desnecessidade de previsão constitucional para a progressividade de alíquotas vai de acordo com a lógica de que a capacidade contributiva é o meio eficaz para a efetivação do Estado Democrático de Direito. Assim, essa norma deve ser utilizada e efetivada e não descartada por não haver disposição constitucional expressa.

Logo, pode-se dizer que todos os impostos devem e podem ser progressivos, uma vez que é através da progressividade que o princípio da capacidade contributiva é atendido, pois essa “capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, pois a riqueza não provém apenas da moeda, mas também do patrimônio” (CARRAZA, 1990, p. 22).

Os impostos que incidem sobre o patrimônio buscam a graduação como forma de atingir a igualdade social e reduzir as desigualdades econômicas existentes. A esse respeito, Buffon (2003, p. 112) leciona que “a aplicação do princípio da capacidade contributiva - densificado pelo princípio da progressividade – corresponde ao meio de concretização da igualdade material”.

Não obstante isso, cumpre lembrar que a progressividade do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, que é classificado como um imposto real, foi tida como inconstitucional no de 2003, com a edição da Súmula 656 pelo Supremo Tribunal Federal – STF, com a lógica de não se aplicar a esses impostos o princípio da capacidade contributiva.

Todavia, nota-se que apesar da edição da referida súmula pelo STF, não há vedação constitucional relativa a progressividade fiscal dos impostos reais e, mais, a própria Constituição prevê a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos (TIPKE, YAMASHITA, 2002).

Além disso, mister se faz destacar que, na prática, não há um imposto que seja puramente de natureza real (BUFFON, 2003). Nessa linha, Carrió (1986) leciona que as classificações não podem ser eternas, vez que surgem novas situações e essas devem gerar novos conceitos e classificações.

De igual modo, na lição de Conti (1997, p. 71), a cada dia, se torna mais notável a “introdução de elementos pessoais nos impostos ditos como de natureza real” tornando mais complexa a real distinção na classificação de ambos.

Nesse mesmo sentido, faz-se imperioso mencionar que a doutrina clássica também considera não haver a necessidade de se fazer a distinção entre os impostos reais e pessoais, mas, sim, o exame do fato gerador aplicado ao caso concreto (ATALIBA, 2003).

Durante muito tempo, a jurisprudência do STF entendeu que a progressividade não se harmonizava com a capacidade contributiva, pois não era possível verificar a real capacidade contributiva do sujeito passivo. Entretanto, no ano de 2000, com o advento da Emenda Constitucional nº 29, introduziu-se na Constituição a progressividade para fins fiscais do IPTU, que é classificado como um imposto real.

Foi então, a partir dessa alteração constitucional e com o surgimento de novas situações jurídicas que o STF passou a compreender a progressividade de forma diferente, inclusive mudando o seu entendimento a respeito do tema. Em julgado, no ano de 2013, o STF entendeu ser plenamente constitucional a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, as quais deveriam levar em conta a capacidade contributiva daquele que irá suportar o ônus tributário (BRASIL, 2013).

Entretanto, cabe salientar que embora haja esse posicionamento da Corte Suprema em relação ao ITCMD, a Súmula de nº 656 do STF, a qual, conforme já mencionado, dispõe ser “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.”, ainda permanece válida e em vigência (BRASIL, 2003).

Assim sendo, “fica evidenciada a necessidade de ser adotada uma concepção única de direito que garanta justiça e equidade, bem como que assegure efetividade aos objetivos e valores garantidos na Constituição Federal de 1988” (BARROSO, 2003, p. 140).

Quer-se com isso dizer que embora a Súmula nº 656 do STF permaneça válida em relação ao ITBI, a mudança do entendimento do STF acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos torna a progressividade dos impostos reais, nos

quais se incluem o ITBI e ITCMD, constitucional, de modo que se entende que tanto o objeto quanto a redação da mencionada Súmula restam, por ora, prejudicados.

#### **4 UMA ANÁLISE DO POSICIONAMENTO DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 562.045/RS ACERCA DA PROGRESSIVIDADE DO ITCMD E SUA POSSÍVEL APLICAÇÃO AS ALÍQUOTAS DE ITBI**

A jurisprudência, assim como a doutrina, desde a promulgação da Constituição Federal até o início do ano de 2013, possuíam entendimento uníssono em relação à graduação de impostos tomando por base a capacidade contributiva. Assim, se os impostos tivessem caráter pessoal, já que esses levam em conta as características do contribuinte, a progressividade poderia ser utilizada. No entanto, caso esses impostos fossem dotados de caráter real, a aplicação de tal instituto não poderia ocorrer. Relativamente ao Supremo Tribunal Federal, o entendimento era no sentido de que apenas os impostos pessoais poderiam se valer da técnica da progressividade, uma vez que estes levam em consideração as características do contribuinte (ALEXANDRE, 2013).

Seguindo esse raciocínio, o STF considerava que a progressividade só seria aplicada aos impostos reais nos casos em que a Constituição autorizasse de modo expreso em seu texto, situação que, inicialmente, somente ocorria com o Imposto Territorial Rural -ITR (BRASIL, 1988).

Inclusive, tal entendimento passou a ser sedimentado com a publicação da Súmula nº 656 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual estabeleceu a inconstitucionalidade da adoção de alíquotas progressivas sobre o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e direitos a eles relativos – ITBI, que é classificado como imposto de caráter real (BRASIL, 2003).

Neste ínterim, cumpre asseverar que depois de longas discussões e questionamentos acerca da concretização da igualdade tributária, a partir da edição da Emenda Constitucional nº.29/2000, que alterou o artigo 156, §1º, inciso I da Lei Maior e passou a prever a possibilidade dos municípios adotarem a progressividade das alíquotas em função do valor do imóvel na cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana -IPTU, o entendimento, que antes era sedimentado no sentido de não aceitar a progressividade das alíquotas nos impostos reais, começou a perder força (ALEXANDRINO e PAULO, 2003).

Tanto que, o STF ao julgar, no ano de 2013, o Recurso Extraordinário nº. 562.045, que versava sobre a inconstitucionalidade de um dispositivo da lei do Estado do Rio Grande

do Sul que previa o ITCMD progressivo, realizou uma importante alteração no seu posicionamento tradicional, ao entender pela constitucionalidade da graduação de alíquotas do ITCMD, segundo a capacidade contributiva daquele que iria suportar o ônus tributário (ALEXANDRE, 2013).

Todavia, faz-se imperioso destacar que o mencionado recurso extraordinário não teve sua decisão proferida de modo unânime, mas por 9 (nove) votos a 2 (dois), razão pela qual mostra-se relevante uma análise mais aprofundada dos votos que compõem o seu julgamento.

Observou-se, dos votos proferidos, que os nobres julgadores se dividiram em duas correntes interpretativas, as quais se opõe. Os ministros que tiveram os votos vencedores apoiaram-se na leitura do texto do artigo 145, §1º, CF, oportunidade em que elucidaram que o caráter real contido na norma, não vincula a uma ideia de caracterização do imposto entre pessoal ou real, mas se coaduna à ideia da capacidade contributiva do contribuinte. Em contrapartida, considerando o mesmo artigo da CF, aqueles que tiveram o voto vencido, afirmaram que a progressividade nos impostos reais depende de expressa previsão Constitucional (SABBAG, 2017).

Nesse sentido, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski teve o voto vencido. Para ele, o ITCMD não merece ser tributado progressivamente, já que inexistente previsão na Constituição Federal. O ministro considera que o texto do artigo 145, §1ª desta lei se refere a uma faculdade da administração pública efetivar o dispositivo. (BRASIL, 2013).

Em contrapartida, a doutrina diverge desse entendimento, considerando que o termo “sempre que possível” não é sinônimo de faculdade, mas uma necessidade do legislador de considerar os impostos como de caráter pessoal (TIPKE e YAMASHITA, 2002).

Outro Ministro que teve seu voto vencido foi Marco Aurélio, que apresentou suas razões no sentido de que não é porque não há expresse impedimento na progressividade das alíquotas de impostos reais e pessoais, que todos os impostos devem aderir à essa teoria. Dessa forma, acompanhou o Relator, considerando, portanto, que a progressividade nas alíquotas de ITCMD afronta o princípio da capacidade contributiva, por não considerar a situação econômica do contribuinte (BRASIL, 2013).

Ainda que Marco Aurélio tenha votado pela impossibilidade de cobrança progressiva do ITCMD, pode-se observar que o seu voto traz muitos argumentos que condizem com a aceitação da aplicabilidade desse princípio. Dentre outros argumentos, afirma “sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça” (BRASIL, 2013).

Em sentido contrário, os votos vencedores foram dos Ministros Eros Grau, Teori Zavaski, Gilmar Mendes e Celso de Mello, Menezes Direito, Joaquim Barbosa, Aires Brito, Ellen Gracie. A corte majoritária utilizou como base para argumentação de seus votos no RE 562.045 o princípio da capacidade contributiva.

Nessa linha, o Ministro Eros Grau referiu que o aludido princípio deve ser aplicado a todos os impostos, sem a necessidade de classificar ou diferenciar estes por sua natureza. Conforme constou no seu voto, a capacidade contributiva está relacionada com todos os impostos não devendo ser considerada impossível a aplicação da progressividade no ITCMD (BRASIL, 2013).

Na mesma esteira, Eros Grau afirma que a Constituição Federal “prescreve um dever ser”, ou seja, os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. A partir dessa previsão no art. 145, §1º da Constituição Federal, ele interpreta a lei de forma mais ampla de forma que o texto constitucional deve ser aplicado em todos os impostos. (BRASIL, 2013).

A Ministra Carmen Lúcia acompanhando o Ministro Eros Grau, tendo inclusive citado parte de seu voto. Segundo o entendimento da Magistrada, é através do artigo 145, §1º, da CF, que a norma constituinte garante que os Estados respeitem o princípio da igualdade material toda vez que este venha a intervir no domínio do contribuinte (BRASIL, 2013).

Quanto ao princípio da progressividade, este não viola as normas constitucionais, tampouco fere o princípio da capacidade contributiva, como entendem os ministros Teori Zavaski, Gilmar Mendes e Celso de Mello (BRASIL, 2013). Isso porque, a Constituição Federal traz expressamente que os impostos terão caráter pessoal sempre que possível, sem previsão contrária expressa (BRASIL, 1988).

A respeito dessa questão, Menezes Direito aduziu em seu voto que os impostos, doutrinariamente classificados como reais, não são desautorizados de passarem pela progressividade a fim de serem tributados, pois esse argumento está baseado no fato de conter na norma uma indicação de graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte, considerando sempre que possível a pessoalidade do imposto (BRASIL, 2013).

Neste ínterim, o princípio da progressividade é o meio pelo qual se torna possível verificar a capacidade contributiva. Ainda, em seu voto, Joaquim Barbosa salienta que a tributação sob transmissão de bens com alíquotas únicas é imperceptível para a intensidade econômica da base que se está tributando, situação que iguala os contribuintes ainda que estes possuam condições diversas (BRASIL, 2013).

Sobre essa afirmação a doutrina ensina que “o princípio da progressividade tributária implica, dentro de uma concepção tradicional, elevação da existência de tributos à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade” (BUFFON, 2003, p. 81).

O caminho da justiça tributária está previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal, por meio da graduação dos impostos, na medida em que cada indivíduo irá contribuir conforme suas possibilidades econômicas (BRASIL, 1988).

A expressão “caráter pessoal” não se refere à natureza do imposto, mas ressalta que o imposto de caráter real não dispensa a essência de pessoalidade, conforme Ayres Britto explanou em seu voto (BRASIL, 2013).

Ainda nesse sentido, o Ministro Ayres Britto sustenta ser possível a progressividade nas alíquotas do ITCMD, pois leciona que no caso deste imposto não se faz necessária uma emenda constitucional para a aplicação do princípio, podendo ser utilizado *in natura* de acordo com o texto do artigo: “segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 2013).

A Ministra Ellen Gracie, por conseguinte, emanou seu voto no sentido de que o legislador, utilizando da capacidade econômica, o que implica na capacidade contributiva, deve utilizar a progressividade como parâmetros para avaliar a real capacidade de contribuir do indivíduo, tributando de forma mais elevada àqueles que possuem mais condições (BRASIL, 2013).

Na sequência, o Ministro Teori Zavaskim contrariando aos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, proferiu suas considerações no sentido de que é somente com a progressividade na tributação que os impostos passam, de fato, atender ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual ambos devem ser aplicados a todos os impostos (BRASIL, 2013).

Ainda sobre a progressividade, na óptica de Gilmar Mendes, é exagerada a interpretação, da lacuna deixada pelo legislador acerca da progressividade nas alíquotas dos impostos de natureza real, como um obstáculo para a aplicação de tal princípio constitucional (BRASIL, 2013).

Assim sendo, verifica-se que o recurso extraordinário foi julgado parcialmente procedente, com base no princípio da capacidade contributiva, tornando constitucional a progressividade nas alíquotas do ITCMD (BRASIL, 2013).

Essa decisão evidenciou uma grande mudança na jurisprudência e uma nova forma de interpretação do artigo 145, §1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O julgamento do recurso 562.045, que pode ser encontrado no site do STF, na aba de repercussão geral, pesquisa avançada, através da palavra ‘progressiva’, tomou grande proporção, de modo que os demais tribunais do país, inclusive o próprio STF, passaram a adotar essa linha de entendimento em seus julgados, conforme se observa abaixo.

Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de Alíquota de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso Extraordinário Provido. (RE: 562045/2013-RS)

Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de Alíquota de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. Recurso Extraordinário Provido. (RE: 544.298/2013-RS)

Ementa: APELAÇÕES CÍVEIS. REAPRECIÇÃO DA MATÉRIA E JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 543-B, § 3º, DO CPC. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CRFB. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. - Conforme orientação sedimentada no STF no Recurso Extraordinário n. 562.045, não é inconstitucional a Lei Estadual n. 8.821/1989, com as alterações feitas pela Lei nº 11.074/1997, que estabeleceu a progressividade nas transmissões mortis causa e nas doações. A progressividade não viola qualquer norma constitucional, mas pelo contrário, dá-se em prestígio ao princípio da igualdade material e à capacidade contributiva. Conforme preceitua o § 1º do art. 145 da Constituição da República, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Precedentes. APELAÇÃO DO ESTADO PROVIDA. RECURSO DA PARTE AUTORA PREJUDICADO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70029821667, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 24/07/2014).

Ementa: INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. POSSIBILIDADE. DETERMINAÇÃO DE JUÍZO DE RETRATAÇÃO. 1. Considerando o caráter vinculante da decisão do Supremo Tribunal Federal, que foi proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, que afastou a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 8.821/89, impõe-se a revisão do posicionamento até aqui adotado por esta Câmara e pelo próprio Tribunal de Justiça, passando-se a admitir, então, como constitucional e legítima a progressividade das alíquotas do imposto de transmissão causa mortis e doação - ITCMD. 2. Em juízo de retratação, fica admitida a progressividade de alíquotas. Recurso provido. (Agravado de Instrumento Nº 70049104540, Sétima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sérgio Fernando de Vasconcellos Chaves, Julgado em 26/07/2017).

Salienta-se, por oportuno, que o ITCMD se aproxima do ITBI por serem impostos com características semelhantes. Anteriormente, se tratavam do mesmo imposto, mas com o advento da Constituição Federal, tiveram a base tributária dividida, passando a terem

competências diversas: o ITCMD passaria a competência do Estado e Distrito Federal, enquanto o ITBI seria de competência municipal (CONTI, 2002).

Nesta senda, observa-se que os impostos ITCMD e ITBI são doutrinariamente classificados como impostos de natureza real, sendo que ambos têm como fato gerador a transmissão de bens e também possuem a mesma base de cálculo, qual seja o valor do bem transferido.

No entanto, a súmula 656 do STF considerou a inconstitucionalidade de aplicar a progressividade no ITBI, enquanto no julgamento do recurso extraordinário o STF entendeu pela constitucionalidade de progressividade nas alíquotas do ITCMD (BRASIL, 2003).

Assim, verifica-se a necessidade de uma adequação da norma, iniciando com uma alteração da Súmula 656 do STF, a fim de tornar constitucional a progressividade nas alíquotas do ITBI, aplicando o posicionamento do STF quanto à progressividade no ITCMD, para o alcance de uma igualdade social e a concretização da justiça tributária.

## **5 CONCLUSÃO**

A contar da análise realizada, observa-se que os princípios constitucionais são importantes norteadores no direito tributário, especialmente o da capacidade contributiva e da progressividade, na medida em que esses podem ser vistos como instrumentos norteadores de uma tributação mais justa, a qual pode ser um mecanismo de auxílio na viabilização da justiça social.

Entretanto, percebeu-se que apesar da Constituição Federal trazer indicativos e um direcionamento para que o Estado Democrático de Direito possa agir, de forma a construir e proporcionar uma sociedade mais justa e igualitária, por intermédio da imposição de um tratamento tributário diferenciado aos contribuintes, observou-se que essa ação renovadora vem sendo negligenciada.

Isso ocorre, em razão de que, atualmente, o Estado – utilizando do seu poder de tributar - não releva a capacidade do contribuinte ao estipular as alíquotas dos impostos. Assim, a tributação exigida do contribuinte é inadequada, pois a sua capacidade nem sempre estará de acordo com o valor exigido.

Em vista disso, observa-se a necessidade de adequar a arrecadação dos tributos aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, pois através desses que a igualdade tributária material e a justiça fiscal podem ser concretizadas no ordenamento jurídico brasileiro.

Isso porque, a doutrina estabelece a classificação dos impostos pela sua natureza real, quando considera-se o objeto em que recai a tributação e natureza pessoal, considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Nesse ínterim, verifica-se que a Constituição Federal estabelece que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Com base nessa premissa, constatou-se que surge a necessidade de uma adequação da legislação quanto à forma de cobrança das alíquotas do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, com a finalidade de minimizar ou ainda elidir as desigualdades existentes na forma como ocorre a tributação desse imposto.

Essa necessidade evidenciou-se na medida em que a jurisprudência, após o julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, pelo STF, passou a adotar o entendimento no sentido de ser constitucional a progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, mas continua aplicando a Súmula 656 do STF, que considera inconstitucional a progressividade de alíquotas no caso do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, o qual possui características e requisitos semelhantes aos que foram levados em consideração, pela Corte Suprema, para mudança de posicionamento em relação ao ITCMD.

Nessa linha, observou-se que a tributação progressiva das alíquotas do ITBI, fundada na capacidade contributiva, pode ser um dos meios para se concretizar, de fato, o Estado Democrático de Direito no Brasil, haja vista que esse deve, desde o momento da arrecadação tributária, primar pela aplicação dos princípios constitucionais indispensáveis à viabilização de uma justiça social por intermédio da justiça fiscal.

Por fim, concluiu-se que a mudança de entendimento do STF acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, em especial ao ITCMD, torna a progressividade dos impostos reais, como também é o caso do ITBI, constitucional. Ou seja, é possível aplicar, por semelhança, o entendimento do STF relativamente à progressividade do ITCD ao ITBI, de modo que a Súmula 656 do STF deve ter seu objeto e redação revistos, já que a tributação pode ser vista como um importante instrumento de auxílio para a concretização da igualdade material entre os cidadãos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. ver. e atual. São Paulo: Método, 2013.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 400 questões**. – 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, Valentino de. **Os impostos reais e a progressividade fiscal**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89: 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1960; 7ª ed. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

BARBOSA, Rui **Oração aos moços / Rui Barbosa; edição popular anotada por Adriano da Gama Kury**. – 5. ed. – Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 05 set. 2018

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: 562.045/RS**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001). Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24807579/recurso-extraordinario-re-562045-rs-stf>> Acesso em 07 set 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Súmula n.º 656**. *Lex: Vade Mecum Tributário*, Alexandre Mazza; coordenadores André Luiz Paes de Almeida, Alexandre Mazza. - 11. ed. – São Paulo: Rideel, 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário: 562.045/RS**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001). Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24807579/recurso-extraordinario-re-562045-rs-stf>>. Acesso em 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário: 544.298/RS**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-243 DIVULG 10-12-2013 PUBLIC 11-12-2013 EMENT nº2715-01. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630042>>. Acesso em: 05 set. 2018.

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

\_\_\_\_\_; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **Impostos municipais**. Notas taquigráficas de aula em 05.04.90. Centro de Estudo de Extensão Universitária. 10º Curso de Especialização em Direito Tributário, 1990.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1949.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONTI, José Maurício. **O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões.** Scientia Iuris, Londrina, v. 5/6, p. 43-58, 2001-2002.

\_\_\_\_\_. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** Dialética: São Paulo, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously.** 5ª ed. Londres: Duckworth, 1987.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro.** Direito das sucessões. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Progressividade fiscal do imposto de natureza real.** Harada Advogados, 11 abr. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-fiscal-do-imposto-de-natureza-real/>>. Acesso em: 06 set. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1998.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. Progressividade e seletividade no IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU, aspectos jurídicos relevantes.** São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MORAES, Bernardo R. de. **Compêndio de direito tributário.** 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **IPTU, progressividade e impostos reais.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 13, n. 60, jan./fev. 2005.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário.** 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

\_\_\_\_\_. **Temas de Direito Constitucional Tributário.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame necessário Nº 70029821667,** Relator: Marilene Bonzanini. Data de Julgamento:24/07/2014, Vigésima Segunda Câmara Cível. Disponível em: <[http://www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php?nome\\_comarca=Tribunal+](http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+)

**Revista de Direito Faculdade Dom Alberto, 2020, v. 09, n. 01, p. 119-139.**

de+Justi%E7a&versao=&versao\_fonetica=1&tipo=1&id\_comarca=700&num\_processo\_mask=70029821667&num\_processo=70029821667&codEmenta=5866774>. Acesso em: 05 set. 2018.

\_\_\_\_\_.  
\_\_\_\_\_. **Agravo de Instrumento Nº 70049104540**, Relator: Sérgio Fernando de Vasconcellos Chaves. Data de Julgamento: 26/07/2017. Sétima Câmara Cível. Disponível em: <  
[http://www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php?nome\\_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao\\_fonetica=1&tipo=1&id\\_comarca=700&num\\_processo\\_mask=70077304772&num\\_processo=70077304772&codEmenta=7994691](http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70077304772&num_processo=70077304772&codEmenta=7994691)>. Acesso em: 05 set. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

STREK, Lenio Luiz. Neoconstitucionalismo, positivismo, e pós positivismo. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (Orgs.). **Garantismo, Hermeneutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.68-69.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.