



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB  
FACULDADE DE DIREITO – FD**

**LUIZ GABRIEL NODA**

**A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:**

Uma análise da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal sobre os tributos reais e os reflexos sobre a Súmula nº 656/STF

**Brasília  
2023**

**LUIZ GABRIEL NODA**

**A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:**

Uma análise da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal sobre os tributos reais e os reflexos sobre a Súmula nº 656/STF

Monografia apresentada como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges  
Coorientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

**Brasília  
2023**

NN761p

NODA, LUIZ GABRIEL

A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: Uma análise da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal sobre os tributos reais e os reflexos sobre a Súmula nº 656/STF / LUIZ GABRIEL NODA; orientador Antônio de Moura Borges; co-orientador Valcir Gassen. -- Brasília, 2023.

105 p.

Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de Brasília, 2023.

1. Direito Tributário. 2. Sistema Tributário Nacional. 3. Progressividade de Alíquotas. 4. Impostos reais e pessoais. 5. Súmula nº 656/STF. I. de Moura Borges, Antônio, orient. II. Gassen, Valcir, co-orient. III. Título.

LUIZ GABRIEL NODA

**A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:**  
Uma Análise da Jurisprudência Histórica do Supremo Tribunal Federal sobre os Tributos  
Reais e os Reflexos Sobre a Súmula nº 656/STF

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Título de Bacharel em Direito  
pelo programa de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB).

Aprovada em 6 de dezembro de 2023.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Professor Dr. Antônio de Moura Borges**  
Universidade de Brasília (FD-UnB)  
**Orientador**

---

**Professor Dr. Valcir Gassen**  
Universidade Federal de Santa Catarina (FD-UFSC)  
**Coorientador**

---

**Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria**  
Universidade de Brasília (FD-UnB)  
**Examinador**

---

**Professor Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo**  
Universidade de São Paulo (FD-USP)  
**Examinador**

*A todos aqueles que permitiram que eu  
chegasse até aqui, em especial meus pais e  
minhas avós.*

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer à minha mãe e às minhas avós, Alzira e Amélia, pelo carinho, pelo cuidado, e pelas orações que nunca faltaram. O apoio de vocês foi essencial para que eu pudesse concluir mais essa etapa da minha vida.

Não poderia deixar de mencionar também meu pai, cujo exemplo de retidão e ética profissional sempre me serviram de inspiração nessa longa caminhada.

Aos meus amigos, em especial Enzo, Marina, Fred, Marcos, Gustavo, Júlia e Giovana, que tornaram memoráveis as minhas experiências durante a faculdade.

À Sofia, cujo companheirismo, carinho, inteligência e esforço me deram força para que conseguisse alcançar os mais diversos objetivos profissionais e acadêmicos. Tenho certeza de que, sem o seu apoio, nada disso teria sido possível.

Por fim, à Universidade de Brasília, que desde 2019 tem sido a minha segunda casa.

## RESUMO

O presente trabalho possui como objetivo principal o estudo sobre a progressividade tributária na Constituição Federal de 1988, analisando-se a jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal sobre os impostos tipicamente considerados reais e o possível impacto sobre a Súmula nº 656/STF. Inicialmente, foi analisada a compatibilidade do princípio da progressividade tributária com os demais postulados constitucionais, bem como localizadas as origens históricas da utilização de alíquotas progressivas na matriz tributária brasileira e os seus respectivos referenciais teóricos. Em seguida, foram analisados os principais julgamentos do STF em matéria de progressividade fiscal de impostos reais e como a evolução jurisprudencial da corte poderia possibilitar uma revisitação da Súmula nº 656/STF. Por fim, foi realizada uma coleta de dados sobre as estruturas das alíquotas de ITBI nas capitais dos estados e do Distrito Federal. Concluiu-se, assim, pela relevância da modificação da jurisprudência do STF em matéria de progressividade após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o que revela uma necessária revisitação da Súmula nº 656/STF, a fim de conferir maior eficácia, coesão e equidade à matriz tributária brasileira.

**Palavras-chave:** 1. Direito Tributário; 2. Sistema Tributário Nacional; 3. Progressividade de Alíquotas; 4. Impostos reais e pessoais; 5. Súmula nº 656/STF.

## ABSTRACT

The present work aims to study the progressivity of taxation in the Federal Constitution of 1988, analyzing the historical jurisprudence of the Supreme Federal Court regarding taxes typically considered real and the potential impact on STF Summary No. 656. Initially, the compatibility of the principle of tax progressivity with other constitutional postulates was examined, and the historical origins of the use of progressive rates in the Brazilian tax framework and their respective theoretical references were identified. Subsequently, the main judgments of the Supreme Federal Court regarding fiscal progressivity of real taxes were analyzed, and how the court's jurisprudential evolution could allow a reexamination of STF Summary No. 656. Finally, data was collected on the tax rates structures of ITBI in the capitals of states and the Federal District. It was concluded that there is relevance in modifying the STF jurisprudence regarding progressivity after the promulgation of the Federal Constitution of 1988, which indicates a necessary reexamination of STF Summary No. 656 to provide greater effectiveness, coherence, and equity to the Brazilian tax framework.

**Keywords:** 1. Tax Law; 2. National Tax System; 3. Progressive Tax Rates; 4. Real and Personal Taxes; 5. STF Summar no. 656.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>AI</b>	Agravo de Instrumento
<b>ARE</b>	Agravo em Recurso Extraordinário
<b>CF/88</b>	Constituição Federal de 1988
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotor
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>ISS</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>ITBI</b>	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
<b>ITCMD</b>	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>ITR</b>	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b> Distribuição da carga tributária por bases de incidência: 2008 em % do total. ....	17
<b>Gráfico 2:</b> Tributação por bases de incidência no Brasil em comparação com a média dos países da OCDE (2008). .....	18
<b>Gráfico 3:</b> Quantidade de capitais por estrutura de alíquotas de ITBI. ....	82
<b>Gráfico 4:</b> Estruturas de alíquotas por capitais. ....	82
<b>Gráfico 5:</b> Estrutura de alíquotas de ITBI dentre as capitais que adotam algum tipo de progressividade. ....	83

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Resultado parcial da análise.....	80
--	----

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Tabela Progressiva Mensal. ....	25
--	----

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1 Perspectivas sobre a matriz tributária brasileira .....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Os princípios constitucionais tributários e a relação com o princípio da progressividade tributária .....</b>	<b>20</b>
<b>1.3 Perspectivas históricas e teóricas sobre a progressividade tributária na matriz tributária brasileira .....</b>	<b>28</b>
<b>2 A JURISPRUDÊNCIA HISTÓRICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....</b>	<b>35</b>
<b>2.1 Breves considerações metodológicas .....</b>	<b>35</b>
<b>2.2 Recurso Extraordinário nº 153.771/MG (IPTU).....</b>	<b>36</b>
<b>2.3 Recurso Extraordinário nº 234.105/SP (ITBI) .....</b>	<b>44</b>
<b>2.4 Recurso Extraordinário nº 423.768/SP (IPTU – PÓS EC 29/2000).....</b>	<b>49</b>
<b>2.5 Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (ITCMD) .....</b>	<b>55</b>
<b>3 A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS E A SÚMULA Nº 656/STF .....</b>	<b>62</b>
<b>3.1 A evolução jurisprudencial do STF .....</b>	<b>62</b>
<b>3.2 Superação da Súmula/STF nº 656? .....</b>	<b>71</b>
<b>3.3 As perspectivas do ITBI e a matriz tributária brasileira; .....</b>	<b>78</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>84</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE A: TABELA COM INFORMAÇÕES SOBRE AS ALÍQUOTAS DE ITBI NAS CAPITAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>85</b>

## INTRODUÇÃO

A reforma tributária no Brasil tem sido uma preocupação do legislador há pelo menos 20 (vinte) anos<sup>1</sup>.

Todavia, um aspecto não muito recorrente nas discussões sobre eventual reforma tributária perpassa justamente na utilização de alíquotas progressivas nos impostos incidentes sobre o patrimônio, como o ITCMD, o IPTU e o ITBI. Isto é, por meio de alíquotas que variam de acordo com a base de cálculo – quanto maior a riqueza a ser tributada maior a alíquota do imposto a ser aplicada –, buscar uma tributação mais justa e equânime.

Trata-se de discussão de grande importância, especialmente quando analisada a relevância dos impostos sobre o patrimônio nas receitas dos estados e municípios, valores esses que podem e provavelmente serão utilizados no custeio da saúde e educação dos cidadãos. A mudança na forma de cobrança desses impostos, no entanto, não é uma tarefa simples.

O Supremo Tribunal Federal, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, não formou uma jurisprudência uniforme sobre a compatibilidade do texto constitucional com a instituição de alíquotas progressivas sobre os impostos incidentes sobre o patrimônio (como o IPTU, o ITCMD e o ITBI – tipicamente classificados como impostos de natureza real).

Assim, o objetivo do presente trabalho é justamente analisar a progressividade tributária na Constituição Federal de 1988 e a jurisprudência histórica do STF sobre o tema, atento às perspectivas de mudança na matriz tributária brasileira que privilegiem uma distribuição equitativa e eficiente da carga tributária.

Para tanto, no primeiro capítulo, será explorada, em termos gerais, a matriz tributária brasileira e os problemas na distribuição dos ônus tributários nas respectivas bases de incidência; o conceito e a relação do princípio da progressividade tributária com os demais postulados constitucionais; bem como a origem e os referenciais teóricos que fundamentam a utilização de alíquotas progressivas para os impostos.

Em seguida, no segundo capítulo, serão analisados de maneira detalhada os votos e as conclusões lançadas pelo STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 153.771/MG, 423.768/SP, 234.105/SP e 562.045/RS, a fim de sistematizar as premissas e o racional teórico adotado em cada julgado sobre a (in)constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas em impostos de natureza real.

---

<sup>1</sup> TREVISAN, Cláudia. Reforma tributária só sairá em 2000. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 9 out. 1999. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc0910199912.htm>. Acesso em: 20 out. 2023.

Nesse capítulo, também será analisado o contexto de formação da Súmula nº 656/STF: “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”.

Já no terceiro capítulo, será examinada a existência (ou não) de um movimento de evolução jurisprudencial do STF em matéria de progressividade fiscal de impostos reais; os respectivos impactos sobre a Súmula nº 656/STF e se existiria (ou não) a efetiva superação desse precedente.

Por fim, realizada uma coleta de dados no arcabouço normativo tributário das capitais estaduais e do Distrito Federal, será investigado como são fixadas as alíquotas de ITBI no exercício das respectivas competências municipais.

# 1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

## 1.1 Perspectivas sobre a matriz tributária brasileira

A figura do Estado possui como um de seus elementos fundantes a tributação, até porque somente pela tributação são obtidos os recursos para a manutenção dos gastos públicos com a coletividade. Prova disso é que, desde os tempos imemoriais, as mais primitivas formas de organização social já historicizavam algumas espécies de cobranças para que os gastos coletivos fossem suportados, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel.<sup>2</sup>

Com a tributação do patrimônio dos indivíduos por estruturas de Estado (ou instituições de poder similar, quando não presentes todos os elementos que configurem a ideia de Estado), surge<sup>3</sup> uma importante questão: quem seriam os indivíduos sujeitos à tributação e em que medida eles seriam ou deveriam ser tributados?

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 14.

<sup>3</sup> Como prova de que essa questão está presente na humanidade desde a antiguidade, vale recorrer aos relatos da “Placa de Urukagina”, texto de escrita cuneiforme desenvolvido na região mesopotâmica por volta de 2350 a.C que relatava a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, a exploração por funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei. Cf.: BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014. p. 12.

Na Grécia Antiga, para demonstrar como nem sempre a forma e os sujeitos da tributação foram os mesmos, somente os escravos se sujeitavam ao pagamento dos tributos ordinários, assim, os tributos eram vistos como “sinal de submissão, não de liberdade”. Cf.: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 14.

Já na Idade Média, muito embora remonte à origem do princípio da legalidade tributária, a terra era uma das principais fontes de riqueza e produção. A aristocracia fundiária feudal, que era composta por nobres e senhores feudais, detinha o controle sobre vastas extensões de terra. Em troca do uso da terra, os camponeses e trabalhadores rurais, frequentemente referidos como servos, estavam obrigados a prestar serviços e pagar tributos aos senhores feudais. Cf.: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 15.

Nada obstante, é com a separação entre o Estado e a propriedade que nasce o Estado Fiscal e o fenômeno da tributação como hodiernamente conhecido, até porque “historicamente, na maioria das formas de organização estatal anteriores a este período, quase todas as coisas, bem como as pessoas, eram tidas e vistas como de propriedade do Estado ou daquele que detinha o poder”. Cf.: GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 10.

Com efeito, considerando que o Estado Contemporâneo reconhece o direito de propriedade aos próprios indivíduos, a tributação surge como um elemento que atinge todos da sociedade (ainda que de maneira desigual) e que pressupõe uma dependência econômica entre os Estados e a própria sociedade, isto é, a manutenção da estrutura de poder necessitar da apropriação da propriedade dos cidadãos. Cf.: GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

Portanto, da tributação na Grécia Antiga até a tributação do Estado Contemporâneo, a despeito dos modelos terem sido profundamente alterados com o passar do tempo, a questão de quem é tributado e em que medida esses sujeitos estariam sujeitos à tributação permanece atual.



É no contexto de uma tributação essencialmente relacionada ao seu efeito sobre a realidade e sobre a capacidade contributiva que se propõe a utilização da expressão “matriz tributária”. Afinal, para se referir às atividades inerentes à tributação (também conhecida como fenômeno tributário), a própria sistematização das normas do Código Tributário Nacional e a doutrina comumente utilizam a expressão “sistema tributário nacional” e suas variantes.<sup>4</sup>

Essa expressão, a despeito de referenciar a parte mais volumosa das normas de direito tributário, limita o entendimento do fenômeno tributário e afasta do campo de observação do estudo algumas áreas importantes, como a relação do direito tributário com o orçamento do Estado e com o sistema previdenciário.<sup>5</sup>

Mais importante que isso, a expressão “sistema tributário nacional” não contempla satisfatoriamente a discussão em relação à carga tributária e como ela é dividida entre os contribuintes, especialmente considerando o princípio da capacidade contributiva.<sup>6</sup>

A prova de como o fenômeno tributário é visto unilateralmente pela referida expressão é a forma como foi desenvolvido o “impostômetro”, instrumento da Associação Comercial de São Paulo que mostra ao cidadão em números absolutos o quanto de impostos foi recolhido no exercício fiscal, sem especificar quanto foi despendido pelo ente tributante e qual foi a espécie de dispêndio.<sup>7</sup>

Com efeito, é justamente para prestigiar essa expressão ampla do fenômeno tributário, mais vinculada aos efeitos da tributação sobre a realidade e sobre a capacidade contributiva, é que se utiliza, como forma de acordo semântico, a expressão “matriz tributária”. Essa expressão compreende de forma ampla “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”<sup>8</sup>.

Assim, quanto à matriz tributária brasileira, considerando a incidência tributária dividida em três bases (patrimônio, renda e consumo), estudos como o de Indicadores de

---

<sup>4</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 3.

<sup>5</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 3.

<sup>6</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 4.

<sup>7</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 4.

<sup>8</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 5.

Iniquidade do Sistema Tributário Nacional<sup>9</sup> do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social e “Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado”, de Zockun<sup>10</sup>, há muito demonstram a desigualdade da distribuição da carga tributária ao cidadão.

De acordo com os dados apresentados por Silveira<sup>11</sup>, que também são citados no relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, durante o período de 2002/2003, verificou-se que os 10% mais pobres da população destinavam cerca de 32,8% de sua renda ao pagamento de tributos, ao passo que os 10% mais ricos sofriam uma carga tributária de apenas 22,7%.

Ainda, de acordo com o estudo realizado por Zockun, ao examinar os dados referentes ao ano de 2004, constatou-se que aqueles que ganhavam até 2 (dois) salários mínimos destinavam 48,8% de sua renda ao pagamento de tributos, enquanto as famílias com renda superior a 30 (trinta) salários mínimos enfrentavam uma carga tributária correspondente a 26,3%.<sup>12</sup>

Essa desproporção entre a carga tributária suportada pela população mais baixa (que evidentemente compõe a maior parte do Brasil<sup>13</sup>) e pela população com renda mais elevada, é sinal de um sistema tributário regressivo<sup>14</sup>, isto é, em que quanto menor a capacidade do indivíduo de contribuir, maior a respectiva carga tributária por ele suportada.<sup>15</sup>

Em que pese tenham se passado mais de 18 anos dos mencionados estudos, considerando não terem sido realizadas reformas estruturantes na matriz tributária brasileira, uma das fontes dessa manifesta regressividade tributária, já mapeada pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social em 2010, remanesce a mesma: a distribuição da carga

<sup>9</sup> BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

<sup>10</sup> ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do Governo com o Setor Privado. São Paulo: FIPE, 2007. Disponível em: [https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto\\_03\\_2007.pdf](https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf). Acesso em: 11 nov. 2023.

<sup>11</sup> SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação, Previdência e Assistência Sociais**: Impactos Distributivos. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2008.

<sup>12</sup> ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do Governo com o Setor Privado. São Paulo: FIPE, 2007. Disponível em: [https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto\\_03\\_2007.pdf](https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf). Acesso em: 11 nov. 2023.

<sup>13</sup> CAVALINI, Marta. 7 em cada 10 trabalhadores ganham até dois salários mínimos, mostra levantamento. **Globo**, Rio de Janeiro, 23 nov. 2022. Trabalho e Carreira. Disponível em <https://g1.globo.com/trabalho-e-carreira/noticia/2022/11/23/7-em-cada-10-trabalhadores-ganham-ate-dois-salarios-minimos-mostra-levantamento.ghtml>. Acesso em: 9 out. 2023.

<sup>14</sup> A regressividade aqui mencionada não está vinculada propriamente à política das alíquotas de determinado tributo em sua clássica acepção na doutrina, mas ao comportamento da carga tributária em relação à capacidade contributiva do indivíduo, como ensina Seligman. Cf.: SELIGMAN, Edwin R. A. **A Study of the History, Theory and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad**. 2. ed. New York: Macmillan Company, 1914.

<sup>15</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. **A Study of the History, Theory and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad**. 2. ed. New York: Macmillan Company, 1914.

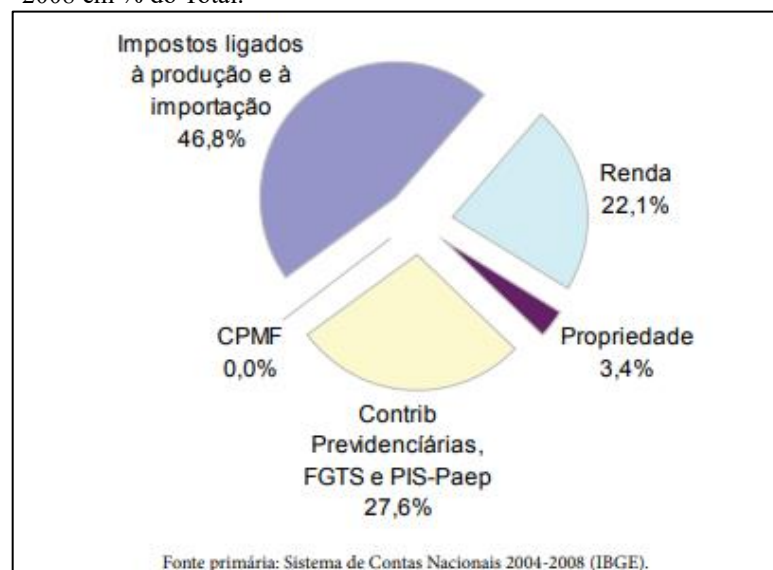
tributária por modalidades de incidência, bem como a respectiva forma de incidência, isto é, quem e em que medida está sujeito à tributação.

Isso porque, no Brasil, considerando três bases (patrimônio, renda e consumo) de incidência tributária, a tributação dominante incide sobre o consumo, o que tende a onerar, principalmente, a população de baixa renda, cujo gasto mensal é quase – se não todo – destinado à compra de alimentos e itens básicos para sua subsistência<sup>16</sup>.

Afinal, o ponto cego da tributação excessiva sobre o consumo é o fato de que esse modelo não alcança a “renda não consumida”, de modo a favorecer aqueles que conseguem acumular renda e vertê-la em investimentos.<sup>17</sup>

A propósito, vale conferir o gráfico elaborado no estudo de Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social sobre a tributação no Brasil em 2008:

**Gráfico 1:** Distribuição da carga tributária por bases de Incidência: 2008 em % do Total.



Fonte: BRASIL.<sup>18</sup>

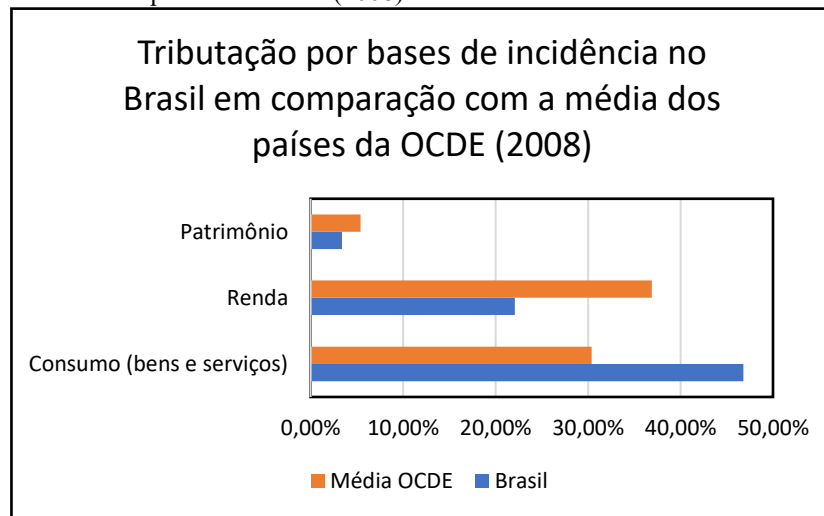
<sup>16</sup> “No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo)”. Cf.: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 240.

<sup>17</sup> MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 4, n. 4, p. 1-27, 2016.

<sup>18</sup> BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

No Brasil, em 2008, os tributos que incidiam sobre bens e serviços, a renda e a propriedade corresponderam a, respectivamente, 46,8%, 22,1% e 3,4% do total da carga tributária de 34,9% do PIB. Em contrapartida, nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), essas proporções alcançaram cerca de 30,4%, 36,9% e 5,4% de uma arrecadação total que representou 35,8% em 2007<sup>19</sup>:

**Gráfico 2:** Tributação por bases de incidência no Brasil em comparação com a média dos países da OCDE (2008).



Fonte: Elaboração própria.<sup>20</sup>

Essa disparidade também foi confirmada por Carvalho Júnior<sup>21</sup> em nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) intitulada: “O sistema tributário dos países da OCDE: Parâmetros para a reforma tributária no Brasil”.

Nesse estudo, foi observado que a arrecadação de impostos sobre a propriedade em países de economias avançadas da OCDE equivale a 2,4% do PIB, o que representa um nível aproximadamente 60% superior em comparação com o Brasil, onde a arrecadação nessa categoria atinge 1,5% do PIB. Por outro lado, a arrecadação de impostos sobre o consumo no

<sup>19</sup> BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

<sup>20</sup> Para a confecção do elemento gráfico, foram utilizados os dados disponíveis em: BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

<sup>21</sup> CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade:** fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica Dinte, nº 54, junho de 2022. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022.

Brasil é cerca de 50% superior à média dos países de economias avançadas da OCDE, com 14,8% do PIB contra 9,7% do PIB, respectivamente.<sup>22</sup>

Assim, ao focar na tributação sobre o consumo, a matriz tributária brasileira deixa de trabalhar com outras duas bases de incidência importantíssimas para a redução da desigualdade da distribuição do ônus tributário, qual seja, a renda e, principalmente, a propriedade.

Essa também foi uma das conclusões de Carvalho Júnior em nota técnica do IPEA com o objetivo de aproximar o Brasil do restante das economias da OCDE: “É necessário a recomposição da carga tributária brasileira com ênfase na tributação sobre renda e propriedade e na redução da tributação sobre bens e serviços”<sup>23</sup>.

Com o intuito de enfatizar a relevância da tributação sobre a propriedade, é válido ressaltar que essa forma de tributação tem como objetivo alcançar a acumulação de riqueza, seja ela herdada ou originada de renda acumulada, sendo essa uma das bases de incidência mais antigas<sup>24</sup> utilizadas para arrecadação.<sup>25</sup>

No Brasil, os impostos incidentes sobre o patrimônio (já regulamentados<sup>26</sup>) são o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotor (IPVA).<sup>27</sup>

Muito embora reformas estruturantes na tributação sobre o consumo sejam evidentemente necessárias, o que se propõe no presente estudo é justamente **avançar sobre uma análise da tributação sobre a propriedade, base de incidência essencialmente direta,**

<sup>22</sup> CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade:** fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica Dinte, nº 54, junho de 2022. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022.

<sup>23</sup> CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade:** fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica Dinte, nº 54, junho de 2022. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022. p. 21.

<sup>24</sup> A tributação sobre a propriedade é uma base de incidência historicamente antiga, remontando a civilizações antigas como a Mesopotâmia, o Egito e o Império Romano. No entanto, a forma atual de tributação sobre a propriedade tem raízes nas obrigações feudais da Idade Média. Nos séculos XIV e XV, na Inglaterra, os auditores fiscais começaram a usar a propriedade como base para estimar a capacidade de contribuição dos indivíduos, evoluindo posteriormente para tributos diretos sobre a propriedade (*in rem*). É importante notar que esses tributos tinham características distintas em relação aos impostos contemporâneos, e a separação entre propriedade e Estado ainda não havia ocorrido naquela época. Cf: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil:** estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book.

<sup>25</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil:** estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book.

<sup>26</sup> Desde a Constituição Federal de 1988 até a data de publicação do presente trabalho, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) ainda não foi regulamentado no Brasil.

<sup>27</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil:** estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book.

**de caráter progressivo e, conforme será demonstrado, muito vinculada ao princípio da capacidade contributiva.**

A importância da revisitação da tributação sobre o patrimônio no Brasil como meio de redução da regressividade fiscal na matriz tributária já foi, inclusive, objeto de sugestão do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social no Relatório de Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional, confira-se: “Prioridade aos impostos sobre a Renda e o Patrimônio como forma de permitir desonerações e reduções graduais na carga dos impostos indiretos, considerados os maiores responsáveis pela regressividade do sistema”<sup>28</sup>.

É o que também se extrai das lições de Gassen e Silva sobre a necessidade de repensar a tributação sobre patrimônio, veja-se:

Tem-se na tributação do patrimônio - especialmente do seu aspecto dinâmico e gratuito, herança e doação - um instrumento de efetivação dos valores constitucionais eleitos como sustentáculos do nosso Estado de Direito.

É preciso considerar que a República Federativa do Brasil tem como objetivos fundamentais construir uma sociedade justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos.<sup>29</sup>

Não por outro motivo, como será estudado, subsiste a controvérsia quanto a aplicação de alíquotas progressivas em relação a alguns dos impostos vinculados a essa base de incidência, principalmente o ITBI, o ITCMD e o IPTU.

Delimitado o panorama da matriz tributária no Brasil e a necessidade de revisitação da tributação incidente sobre o patrimônio, avança-se sobre o estudo do princípio da progressividade tributária e sua relação com a demais princípios constitucionais.

## **1.2 Os princípios constitucionais tributários e a relação com o princípio da progressividade tributária**

Para inaugurar o capítulo do “Sistema Tributário Nacional”, a Constituição Federal estabelece em seu art. 145 a competência da União Federal, dos Estados e dos Municípios para a criação das diferentes espécies tributárias. Não obstante, ainda nesse dispositivo, o seu § 1º

<sup>28</sup> BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

<sup>29</sup> GASSEN, Valcir; SILVA, Janyl de Jesus. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012. p. 268.

estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”:

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.<sup>30</sup> (grifos adotados)

Para a doutrina majoritária, esse é o dispositivo que insere no ordenamento jurídico a necessidade de que os impostos (bem como as demais espécies tributárias<sup>31</sup>) observem o **princípio constitucional da capacidade contributiva**.

Esse princípio remete à ideia, já retratada no subcapítulo anterior, de que nem todas as pessoas conseguem suportar a mesma carga tributária, isto é, em razão das diferentes condições financeiras e dos recursos econômicos dos contribuintes, há de se atribuir ônus tributários diferentes aos cidadãos.

A propósito, essa é a definição do princípio da capacidade contributiva por Costa: “(...) a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”<sup>32</sup>.

De modo semelhante, Zilveti também traz uma definição enriquecedora do princípio da capacidade contributiva:

(...) é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

<sup>31</sup> Apesar de o § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988 se referir explicitamente à capacidade contributiva como inerente aos impostos, muitos estudiosos da área consideram que esse princípio, por ser a principal forma de aplicar o princípio da igualdade (tratando desigualmente os desiguais na medida em que se desigualem), também deve ser aplicado às outras categorias de tributos. Claro, sempre levando em consideração as particularidades de cada tipo de tributo. Cf.: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. p. 100.

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 50.

<sup>33</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, p. 36-47, 1998. p. 38.

Em que pese o alcance da expressão “sempre que possível” no § 1º, do art. 145, da Constituição Federal de 1988, seja controverso<sup>34</sup> e objeto de futuras considerações no presente estudo, o que não se discute é a íntima relação entre o mencionado princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade (art. 5º da CF/88<sup>35</sup>), em sua perspectiva substancial.

Isso porque a capacidade contributiva pressupõe que, por vezes, a distribuição de maneira idêntica dos ônus tributários não é a melhor forma de otimizar os objetivos<sup>36</sup> fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente promover o bem de todos e erradicar a pobreza e a marginalização.

Assim, com fundamento na máxima aristotélica do princípio da igualdade “tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na exata medida das suas desigualdades”, pela capacidade contributiva, inclui-se um elemento de diferenciação entre contribuintes de diferentes recursos econômicos.

Sobre o tema, Costa já se manifestou quanto a compatibilidade da discriminação tributária postulada pelo princípio da capacidade contributiva em relação ao princípio da igualdade:

O fator de discrimen é, singelamente, a riqueza de cada potencial contribuinte, revelada pelo fato imponible. A discriminação é feita consoante diversas manifestações de capacidade econômica, de modo que é impossível que venha ela a atingir, de modo atual e absoluto, um único indivíduo.

Tal fator de desigualação - riqueza - e um traço diferencial concernente à própria pessoa, a ela referente.

Outrossim, clara é a correlação lógica existente entre o fator de discriminação - riqueza - e a diferenciação estabelecida em função dele - maior carga tributária.

Finalmente, in concreto, essa discriminação curva-se aos interesses constitucionalmente protegidos, com vista ao interesse coletivo, quais sejam a distribuição da riqueza e a justiça social.

---

<sup>34</sup>“O “sempre que possível” a que se refere não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das “circunstâncias” econômicas, mas, sim, que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e pela realidade factual, e não pela boa vontade do legislador ou do aplicador da lei. Sempre que possível, portanto, significa “na máxima medida possível”, o que é inerente a todo princípio, sob a ótica da classificação que reserva essa nomenclatura às normas que prescrevem a promoção de um estado ideal de coisas, ou a promoção de certos fins ou valores”. Cf.: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. p. 100.

<sup>35</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...). Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

<sup>36</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.



Portanto, a graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos soa legítima, conformando-se aos ditames do princípio da isonomia.<sup>37</sup>

Não obstante, feitas todas essas considerações, surge uma importante questão: como se dá a aplicação do princípio da capacidade contributiva no âmbito dos impostos?

Para instrumentalizar a gradação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, entre outras técnicas<sup>38</sup>, utiliza-se o princípio<sup>39</sup> da progressividade fiscal.

A progressividade fiscal está relacionada a forma como a alíquota de determinada espécie tributária se comporta em relação à respectiva base de cálculo ou outro critério correspondente. Se a alíquota percentual do tributo permanece idêntica, independentemente da base de cálculo, a fixação da alíquota é proporcional. Se a alíquota percentual do tributo diminui de acordo com a majoração da base de cálculo, diz-se que a fixação de alíquotas é regressiva. **Finalmente, se a alíquota percentual de incidência do tributo aumenta de acordo com a majoração da base de cálculo diz-se que a fixação de alíquotas é progressiva.**<sup>40</sup>

Para definir a progressividade tributária, Costa reitera ainda a correlação entre a capacidade contributiva e a referida técnica de manejo das alíquotas das espécies tributárias:

A progressividade, por seu turno, implica que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a base de cálculo.

Entendemos ser a técnica da progressividade aquela que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os “impostos serão gradua-dos segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º, CR).<sup>41</sup>

Já Segundo, ao definir a progressividade fiscal, suscita também a ideia subjacente por trás da técnica de gradação da carga tributária, qual seja, a realização da justiça tributária:

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 37 e 38.

<sup>38</sup> Para instrumentalizar o princípio da capacidade contributiva, Dutra estabelece, além da progressividade, a seletividade, a proporcionalidade, e a pessoalidade. Cf.: DUTRA, Micaela Dominguez. **Série IDP - Capacidade Contributiva - Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book.

<sup>39</sup> Como define Schoueri, a progressividade tributária pode ser vista com um princípio específico em matéria tributária. Segundo o autor, os critérios específicos em matéria tributária, a exemplo da progressividade, comumente chamados de "princípios" são, na realidade, escolhas constitucionais ou legais que, uma vez adotadas, devem ser consistentemente aplicadas para garantir a adequada implementação do verdadeiro princípio da igualdade. Não há motivo para não utilizar a expressão "Princípio" (com letra maiúscula) para se referir a esses critérios, tratando-os como nomes próprios de cada um deles. Ao reconhecer que esses critérios concretizam o Princípio da Igualdade, fica claro que não se espera que sejam aplicados de forma divergente desse princípio. Portanto, cada um dos princípios específicos deve ser considerado como uma consequência do princípio primordial e, como tal, também possui a natureza de princípios. Cf.: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 226.

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 226.

<sup>41</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 254.

Diz-se progressivo o tributo cujo ônus aumenta conforme se majora uma outra variável relativa à pessoa ou ao objeto a serem tributados. Essa outra variável, em regra, é a base de cálculo correspondente.

A ideia subjacente à progressividade, no que tange aos tributos incidentes sobre o patrimônio e sobre a renda, é a de realização de justiça tributária, considerando-se que a riqueza tem uma utilidade marginal para quem a acumula. Uma mesma alíquota, assim, representa ônus cada vez menor para o contribuinte, conforme cresce a sua riqueza. Exemplificando, onerar em 15% alguém que recebe rendimentos mensais de R\$ 1.000,00 implica impor a essa pessoa ônus muito maior do que a aplicação dos mesmos 15% sobre alguém com rendimentos mensais de R\$ 100.000,00, embora proporcionalmente o gravame seja equivalente. Além disso, a progressividade visaria a conter rendimentos muito expressivos, limitando assim o crescimento das desigualdades sociais.<sup>42</sup>

Muito embora essa técnica de tributação também esteja sujeita a críticas, em especial quanto à complexificação exacerbada da matriz tributária (o que será objeto de futuras considerações no estudo), para parte considerável da doutrina, a efetividade da tributação por alíquotas progressivas seria justamente poder “calibrar” a carga tributária segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Além dos doutrinadores já citados, esse também é o posicionamento de Derzi, que indica que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”<sup>43</sup>.

De modo semelhante, Ataliba defende essa técnica de tributação como “uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos”<sup>44</sup>.

Na matriz tributária brasileira, o exemplo clássico e expressamente inscrito no texto constitucional de imposto de competência federal com alíquotas progressivas é o Imposto de Renda (IR), nos termos do art. 153, III, § 2º, I<sup>45</sup>, da CF/88, cuja alíquota incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas é majorada de acordo com o aumento da renda recebida.

Para ilustrar a progressividade de alíquotas no âmbito desse imposto, confira-se o quadro com as alíquotas do IR incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas do art. 5º da Lei nº 14.663, de 28 de agosto de 2023, que alterou o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007:

<sup>42</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. p. 110.

<sup>43</sup> DERZI, 1991 *apud* CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 76.

<sup>44</sup> ATALIBA, 1991 *apud* CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 76.

<sup>45</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

**Tabela 1:** Tabela Progressiva Mensal.

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 2.112,00	0	0
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

Fonte: BRASIL<sup>46</sup>.

Como mais um exemplo de tributo de caráter progressivo expressamente descrito na Constituição Federal, vale registrar também o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência municipal e cuja base de incidência é o patrimônio, e que pode ser considerado progressivo em duas acepções distintas: em razão da base de cálculo (art. 156, I, § 1º, I<sup>47</sup>, da CF/88) e em razão da função social da propriedade (art. 182, § 4º, II<sup>48</sup>, da CF/88).

Em sua primeira acepção, de caráter fiscal, em que pese essa progressividade tenha sido muito controversa em razão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771/MG (a ser explorado no capítulo seguinte), foi promulgada a Emenda Constitucional nº 29/2000 que permitiu aos municípios a implementação de alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel.

É o caso, por exemplo, do Município de Curitiba, que, nos termos do art. 39 da Lei Complementar Municipal nº 40/2001 (Código Tributário Municipal de Curitiba), tem as alíquotas de IPTU fracionadas pelo valor venal do imóvel edificado, veja-se:

<sup>46</sup> BRASIL. **Lei nº 14.663, de 28 de agosto de 2023**. Define o valor do salário mínimo a partir de 1º de maio de 2023 e dá outras providências. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>47</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (...). Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

<sup>48</sup> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; Cf.: BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

Art. 39. As alíquotas do imposto a serem aplicadas são:

I - para os imóveis edificados, diferenciadas em função do uso e progressivas em razão do valor venal, fracionado por faixas:

a) Imóveis Edificados - Unidades Autônomas Residenciais

FAIXA DO VALOR VENAL ALÍQUOTA

Até R\$ 160.000,00 0,20%

De R\$ 160.000,01 a R\$ 214.000,00 0,31%

De R\$ 214.000,01 a R\$ 268.000,00 0,43%

De R\$ 268.000,01 a R\$ 320.000,00 0,54%

Acima de R\$ 320.000,00 0,65% (...).<sup>49</sup>

Em relação à segunda acepção, com fundamento na função social da propriedade, embora não seja a progressividade clássica condicionada à variação da base de cálculo<sup>50</sup>, os municípios podem estabelecer alíquotas de IPTU progressivas no tempo em razão da não edificação, da subutilização<sup>51</sup> ou do subaproveitamento do solo urbano. É o que se extrai da redação do art. 182, § 4º, I, da CF/88, e do art. 7º da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), *in verbis*:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.<sup>52</sup>

Sobre as diferentes dimensões da progressividade fiscal do IPTU na Constituição Federal de 1988, são relevantes as palavras de Coelho:

<sup>49</sup> CURITIBA. **Lei Complementar Municipal nº 40, de 18 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre os tributos municipais e dá outras providências. Curitiba, PR. Diário Oficial Municipal, 2001. Disponível em: <http://leismunicipa.is/iclpf>. Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>50</sup> Aqui, vale a ressalva de Segundo de que o tributo pode ter alíquotas consideradas progressivas em razão do fato de que a carga fiscal aumenta à medida que uma variável relacionada à pessoa ou ao objeto a ser tributado aumenta, não necessariamente a base de cálculo, embora seja a mais comum. Cf.: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. p. 110.

<sup>51</sup> Raciocínio semelhante pode ser encontrado no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), imposto de competência federal cuja base de incidência é o patrimônio, que, com fundamento no art. 11, § 1º, da Lei nº 9.393/1996, estabelece alíquotas progressivas de acordo com a área total e com o respectivo grau de utilização do imóvel rural.

<sup>52</sup> BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

No primeiro caso de progressividade, procura-se, em função da pessoa do proprietário, fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. Nesse contexto, o princípio da pessoalidade ressurgue dominante, impondo a “medição” da disponibilidade econômica do indivíduo por meio do valor dos imóveis que titulariza: afinal, ao menos a princípio, quanto mais caro o bem, mais condições se pressupõe tem seu proprietário de carrear recursos para os cofres estatais (...).

Já a progressividade no tempo tem como único fundamento contrariedade ao plano diretor. Pode ser exercitada até a exaustão se o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado e não utilizado se mantiver teimoso e recalcitrante em promover o seu adequado aproveitamento.<sup>53</sup>

Nada obstante, vale dizer que esses são os casos em que a progressividade de alíquotas está expressamente prevista na CF/88, situação que não contempla a parte majoritária dos outros impostos cuja base de incidência é o patrimônio, como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotor (IPVA).

No entanto, após a promulgação da CF/88 já existiram propostas de leis de caráter municipal e estadual para implementação de alíquotas progressivas para outros impostos incidentes sobre o patrimônio, com o ITBI e o ITCMD, respectivamente.

É o caso do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/1989, que estabelecia alíquotas progressivas para o ITCMD no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, bem como a hipótese da redação original do art. 10 da Lei nº 11.154/1991, do Município de São Paulo, que estipulava alíquotas progressivas de ITBI.

Mais uma vez, considerando a necessidade de revisitação da distribuição dos ônus tributários entre as bases de incidência, questiona-se: para fins de implementação de alíquotas progressivas para outros impostos cuja base de incidência é o patrimônio, em especial o ITBI e o ITCMD, seria necessária a expressa menção à progressividade fiscal na Constituição Federal? Ou o princípio da progressividade fiscal, como consectário do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, já estaria positivado na Constituição Federal e na matriz tributária brasileira para os demais impostos?

Para responder esses questionamentos, diretamente relacionados à política tributária e à essência de equidade da matriz tributária (quem seriam os indivíduos sujeitos à tributação e em que medida eles seriam ou deveriam ser tributados), o Supremo Tribunal Federal foi provocado para que a constitucionalidade dessa progressividade fiscal fosse analisada.

A propósito, um desses julgados, o Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, pode ser considerado a origem da Súmula nº 656/STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas

---

<sup>53</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. p. 274.

progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Contudo, antes de adentrar na análise dos julgados mais relevantes do Supremo Tribunal Federal sobre o tema de progressividade fiscal, bem como seus reflexos sobre a Súmula nº 656/STF, é necessário localizar o princípio da progressividade fiscal em suas bases teóricas e históricas na matriz tributária brasileira.

### 1.3 Perspectivas históricas e teóricas sobre a progressividade tributária na matriz tributária brasileira

A matriz tributária brasileira, em sua origem, desde o período pré-colonial até o período republicano, foi marcada principalmente por tributos com alíquotas proporcionais, isto é, cujas alíquotas permaneciam inalteradas independentemente do valor da base de cálculo.

No período colonial, por exemplo, houve a instituição de imposto com alíquota de 20% sobre o valor do couro curtido; direitos alfandegários reais à alíquota de 10% do valor de mercadorias importadas, exportadas ou naufragadas na costa brasileira; a instituição da “sisa” – imposto de 10% percebido sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos –; e o “quinto” – imposto de 20% sobre o metal extraído que era registrado pelas casas de fundição.<sup>54</sup>

O próprio teor da Carta Régia<sup>55</sup>, de 28 de janeiro de 1808, que determinou a abertura dos portos brasileiros para o comércio estrangeiro, há muito já sinalizava essa tendência na instituição de impostos com alíquotas proporcionais, com a incidência de 24% sobre todos os produtos que entrassem do território brasileiro, com alíquotas majoradas para vinhos, águas, ardentes e azeites doces.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> AMED, Fernando José. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000.

<sup>55</sup> 1º - Que sejam admissíveis nas alfândegas do Brasil todo, e quaisquer gêneros, fazendas e mercadorias transportadas ou em navios estrangeiros das potências que se conservaram em paz e harmonia com a minha real coroa, ou em navios dos meus vassallos, **pagando por entrada, 24%; a saber: 20% de direitos grossos e 4% de donativos já estabelecidos, regulando-se a cobrança destes direitos pelas pausas ou aforamentos, porque até o presente momento se regulam cada uma das ditas alfândegas, ficando os vinhos, águas, ardentes e azeites doces, que se denominam molhados, pagando o dobro dos direitos, que até agora nelas satisfaziam;** (grifos aditados). Cf.: BRASIL. *Carta Régia, de 28 de janeiro de 1808*. Abre os portos do Brazil ao commercio directo estrangeiro com excepção dos generos estancados. Bahia, BA. Coleção de Leis do Brasil, 1808. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg\\_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html). Acesso em 15 out. 2023.

<sup>56</sup> AMED, Fernando José. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2000.

Independente da análise sobre a instituição de alíquotas progressivas na época, ao analisar a historiografia tributária brasileira, Martuscelli revela como a instituição do arcabouço tributário no Brasil foi dissociada do critério de justiça e da capacidade contributiva:

Boa parte da história nacional nos revela a existência de mecanismos de tributação [com ênfase na cobrança] bem articulados e aparentemente bem sucedidos, embora qualitativamente a tributação não observasse qualquer critério de justiça. Tínhamos a marca da tributação contingente, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, flagrante e freqüentemente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam.<sup>57</sup>

Não obstante, a progressividade na matriz tributária brasileira, como signo de que nem todos os contribuintes possuem os mesmos recursos financeiros, remonta à Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que estabeleceu a despesa e orçamento para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845.<sup>58</sup>

O art. 23 dessa lei estabeleceu, de forma literal, um imposto progressivo sobre os vencimentos recebidos por pessoas físicas dos cofres públicos e teve vigência por dois anos. Esse imposto tinha semelhanças com um sistema de tributação na fonte, onde os valores eram deduzidos diretamente dos vencimentos antes de serem recebidos pelos contribuintes:

Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei.  
 § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:  
 De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento  
 De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento  
 De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento  
 De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento  
 De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento  
 De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento  
 De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento  
 De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento  
 De 8:000\$000 para cima 10 por cento.  
 § 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.  
 § 3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.

<sup>57</sup> MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: Encontro Nacional do CONPED, 19., 2010, Fortaleza. **Anais** [...] Fortaleza: PublicaDireito, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 19 set. 2023. p. 1.

<sup>58</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023. p. 24.

§ 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.<sup>59</sup>

Apesar de essa espécie tributária estar mais relacionada à perspectiva arrecadatória do que propriamente à justiça tributária, a criação desse imposto é considerada como um dos primórdios do IR como conhecido na matriz tributária brasileira atual.<sup>60</sup>

Como um dos precursores dos impostos com alíquotas progressivas (também relacionado à criação do Imposto de Renda no Brasil), é de se destacar também a Lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1915:

Sobre as quantias que forem effectivamente recebidas em cada mez por quaesquer pessoas (civis ou militares) que percebam - vencimentos, ordenados, soldo, diaria, representação, gratificação de qualquer natureza, porcentagens, quotas, pensões graciosas ou de inactividade, provenientes de reforma, jubilação, aposentadoria, disponibilidade, addição, ou qualquer outro titulo pela prestação de serviços pessoases, será cobrado o seguinte imposto:

TABELLA

De 100\$ até 300\$ mensaes, exclusive, 8 %;

De 300\$ até 1:000\$ mensaes, exclusive, 10 %;

De 1:000\$ mensaes ou mais, 15 %.

O Presidente da Republica, senadores, deputados e ministros de Estado pagarão 20 %.

O vice-presidente da Republica pagará 8 %.

Só são excluidas deste imposto as praças de pret.

O minimo dos vencimentos liquidos do funcionario de uma classe melhor remunerada será igual ao maximo dos vencimentos liquidos do funcionario da classe inferior, menos remunerada, devendo para tal fim ser reduzida a importancia de 8, 10 ou 15 % que houver sido cobrada sobre os vencimentos superiores.<sup>61</sup>

Esse imposto tinha como característica o seu amplo espectro de arrecadação, bem como a incidência sobre qualquer quantia efetivamente recebida (“vencimentos, ordenados, soldo, diaria, representação, gratificação de qualquer natureza, porcentagens, quotas, pensões graciosas ou de inactividade, provenientes de reforma, jubilação, aposentadoria, disponibilidade, addição, ou qualquer outro titulo pela prestação de serviços pessoases”). Inclusive, é interessante notar que o Presidente da República, senadores, deputados e ministros de Estado eram tributados em uma faixa específica, com alíquota mais elevada.

<sup>59</sup> BRASIL. **Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843**. Fixando a Despeza e orçando a Receita para os exercicios de 1843-1844, e 1844-1845. Rio de Janeiro, RJ. Coleção de Leis do Império do Brasil, 1843. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-317-21-outubro-1843-560743-publicacaooriginal-83901-pl.html>. Acesso em 15 out. 2023.

<sup>60</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023.

<sup>61</sup> BRASIL. **Lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914**. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1915. Rio de Janeiro, RJ. Coleção de Leis do Brasil, 1914. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/12919.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/12919.htm). Acesso em: 20 out. 2023.



A criação do imposto de renda, portanto, está diretamente relacionada ao debate sobre a progressividade fiscal.

Sobre o tema, Afonso Celso, conhecido como o Visconde de Ouro Preto, durante seu mandato como Ministro da Fazenda, em 1879, demonstrou preocupação em reestruturar o sistema tributário brasileiro. Para obter orientações sobre a viabilidade de implementar um imposto sobre a renda, ele consultou os principais especialistas em finanças da época.<sup>62</sup>

As opiniões a respeito dessa proposta ficaram divididas, refletindo a complexidade e a controvérsia associadas à introdução desse tipo de tributação naquele período histórico. Exemplificativamente, para alguns financistas, “(...) seria um imposto difícil de estabelecer com alguma igualdade” (Belisário), enquanto para outros, “(...) proponho a tributação progressiva de vencimentos até 10%, incidindo em todas as remunerações pagas pelos cofres públicos, inclusive a lista civil da família imperial” (Raphael Arcanjo Galvão).<sup>63</sup>

Nota-se, portanto, que, antes mesmo da capacidade contributiva ser efetivamente um princípio expresso<sup>64</sup> na Constituição Federal, a instituição do IR em 1922 já gerava intensas controvérsias quanto à possibilidade e quanto à necessidade de se estabelecer um tributo com elementos diferenciadores em razão dos recursos financeiros do contribuinte.

Essa controvérsia, relativa à instituição de impostos de natureza progressiva, remanesce até os dias atuais.

Localizada a origem histórica da progressividade de alíquotas na matriz tributária brasileira, para uma compreensão mais completa sobre esse conceito, convém discorrer também sobre alguns dos fundamentos teóricos da tributação progressiva.

Isso porque a análise de autores que defendem a progressividade tributária, como John Atkinson Hobson, Sidney Chapman e Wesley C. Mitchell, permite identificar teorias que tentam justificar a utilização desse modelo de tributação nas matrizes tributárias.<sup>65</sup>

As principais e as mais difundidas são as teorias com enfoque sobre o sacrifício. Nos termos desse conjunto de teorias, a igualdade de sacrifício entre contribuintes seria o objetivo

---

<sup>62</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023. p. 25.

<sup>63</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023. p. 26.

<sup>64</sup> Foi somente com a Constituição Federal de 1946 que o art. 202 introduziu o princípio da capacidade contributiva: “Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”. Cf.: BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1946**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1946.

<sup>65</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

da tributação.<sup>66</sup> Para definir essa estrutura teórica, complementa Schoueri que, para as Teorias do Sacrifício<sup>67</sup>, “exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributiva”<sup>68</sup>.

No entanto, a crítica de alguns autores como Blum e Kalven Jr. para as Teorias do Sacrifício é justamente a de que não haveria critério seguro para averiguar o que seria um sacrifício equivalente. Segundo Schoueri, para que a Teoria do Sacrifício fosse aceita, “seria relevante ser possível medir (em unidades) a utilidade; entretanto, satisfação não é algo que possa ser quantificado. Embora se possa medir o dinheiro em unidades, não há como medir unidades de satisfação”<sup>69</sup>.

Para Schoueri, as Teorias do Sacrifício como justificativa para a tributação progressiva foram substituídas pela ideia de que os impostos são uma forma de participação dos cidadãos nos custos da vida em sociedade.<sup>70</sup>

Nesse contexto, a progressividade da tributação passa a ser explicada com base em critérios de justiça distributiva. Em vez de se preocupar apenas com a equivalência do sacrifício, a ênfase recai na busca por uma distribuição justa da carga tributária, levando em consideração as diferentes capacidades financeiras dos contribuintes.<sup>71</sup>

Mais uma vez, até em relação ao critério de “justiça distributiva”, há de se ressaltar que esse modelo também merece críticas, uma vez que esse arcabouço teórico necessita que, além da arrecadação, seja também objeto de análise os gastos públicos. Até porque não haveria aplicabilidade do ponto de vista da justiça distributiva, se um imposto fosse cobrado dos cidadãos com maior capacidade econômica se os gastos públicos também fossem a eles dirigidos exclusivamente.<sup>72</sup>

Além disso, vale citar a Teoria da Renda Excedente de John Atkinson Hobson que também defende a adoção da tributação progressiva. Como explica Conti, para essa teoria, a medida da capacidade de suportar impostos está relacionada com a proporção entre a renda excedente e a renda total, e essa proporção aumenta à medida que a renda total cresce, o que

---

<sup>66</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

<sup>67</sup> Segundo Conti, as Teorias do Sacrifício poderiam ser divididas em três correntes com diferentes critérios para se obter a igualdade de sacrifício: a Teoria do Sacrifício Absoluto, a Teoria do Sacrifício Proporcional e a Teoria do Sacrifício Marginal. Cf.: CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 229.

<sup>69</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 229.

<sup>70</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 230.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 230.

<sup>72</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 230.

poderia contribuir para atenuar os ciclos econômicos e promover maior estabilidade na produção. A premissa é a de que apenas o excedente da renda é indicativo da capacidade de suportar impostos.<sup>73</sup>

Outra teoria que justifica a tributação progressiva é a da Teoria da Importância Social, defendida por Sidney Chapman. Para o autor, a tributação deve ser progressiva e deve ser condicionada à importância social do bem consumido, considerando que os bens mais necessários têm maior importância social do que os bens mais supérfluos. A crítica desse referencial teórico reside justamente em definir e mensurar o critério de “importância social”, o que, para Conti, tornaria essa teoria de difícil aplicação.<sup>74</sup>

Não obstante, vale ressaltar que, ainda que considerada qualquer das teorias acima indicadas, para alguns autores como Blum e Kalven Jr., a própria progressividade é condenável<sup>75</sup>. Para eles, como técnica de tributação, a progressividade implicaria a complexificação da matriz tributária e seus respectivos consectários, qual seja a evasão fiscal e a falta de transparência.

Além disso, para Blum e Kalven Jr., em um sistema altamente progressivo, a maioria dos contribuintes estaria sujeita a alíquotas mais baixas, enquanto apenas uma minoria enfrentaria as alíquotas mais altas.<sup>76</sup> Isso poderia levar a preocupações políticas, uma vez que a maioria dos eleitores pode ser tentada a estabelecer alíquotas mais elevadas apenas para essa minoria.

Por fim, também como desvantagem da progressividade tributária, esses autores argumentam que haveria uma redução da produtividade da sociedade, visto que alíquotas progressivas mais elevadas podem desincentivar a decisão de poupar e investir, uma vez que reduzem a taxa marginal de retorno após os tributos.<sup>77</sup>

Esclarece-se, no entanto, que, independentemente da perspectiva positiva ou negativa da tributação progressiva, o objetivo do presente estudo é analisá-la como técnica de tributação disponível na matriz tributária e a ser desenvolvida conjuntamente com outros elementos de política fiscal.

---

<sup>73</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

<sup>74</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

<sup>75</sup> BLUM e KALVEN JR., 1952 *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 228.

<sup>76</sup> BLUM e KALVEN JR., 1952 *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 228.

<sup>77</sup> BLUM e KALVEN JR., 1952 *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 228.

Até porque a formulação de políticas fiscais progressivas envolve a consideração cuidadosa das implicações políticas, econômicas e sociais. É importante encontrar um equilíbrio que promova a justiça fiscal e a estabilidade econômica, levando em consideração as preocupações políticas e as realidades do sistema tributário.

O que se admite no presente estudo como pressuposto, portanto, é a compatibilidade dessa técnica com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva (a teor do tópico anterior), ambos inscritos na CF/88, cuja implementação dependente e está sujeita à análise do legislador em relação a outros elementos fiscais da matriz tributária brasileira.

Assim, analisada a origem da progressividade na matriz tributária brasileira e os seus respectivos referenciais teóricos, sem a pretensão de esgotar a complexidade do tema, cumpre avançar sobre a jurisprudência histórica do STF sobre a progressividade dos impostos de natureza real, comumente vinculados àqueles sobre a base de incidência do patrimônio.

## 2 A JURISPRUDÊNCIA HISTÓRICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### 2.1 Breves considerações metodológicas

O Supremo Tribunal Federal, após a promulgação da CF/88, foi provocado nos Recursos Extraordinários (RE) nº 153.771/MG, 423.768/SP, 234.105/SP e 562.045/RS para analisar a constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas em impostos de natureza real, tipicamente vinculados ao patrimônio, IPTU, ITBI e ITCMD respectivamente.

Esclarece-se que, embora esses não tenham sido os únicos julgados sobre a matéria após a promulgação da Constituição Federal de 1988, esses recursos extraordinários foram cuidadosamente escolhidos pois, conforme será demonstrado, foram utilizados como *ratio decidendi* para balizar o debate jurídico sobre tema.

Nesses casos, à época de seus julgamentos (principalmente do RE 153.771/MG e 234.105/SP, anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000), subsistia a controvérsia jurídica em razão de não estar expressamente prevista na CF/88 a progressividade como princípio vinculado a esses impostos, ao contrário do que acontecia com o IR (art. 153, III, § 2º, I<sup>78</sup>, da Constituição Federal), por exemplo.

Com efeito, nos termos do capítulo anterior, o cerne da questão foi justamente analisar a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade tributária como consectário do princípio da capacidade contributiva, mais precisamente o alcance da expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da CF/88, que determina que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Para uma breve introdução metodológica, utiliza-se no presente estudo a “Análise de Jurisprudência”, que, nos termos de Freitas Filho e Lima, é uma metodologia que envolve a coleta e avaliação das decisões judiciais ou administrativas proferidas por um ou vários julgadores em relação a um problema jurídico específico.<sup>79</sup> O principal objetivo é identificar um momento decisório, proporcionando uma visão abrangente do “estado da arte” em relação a esse problema no âmbito jurídico.<sup>80</sup>

<sup>78</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

<sup>79</sup> FREITAS FILHO, Roberto; LIMA, Thalita Moraes. **Metodologia de Análise de Decisões – MAD**. Universitas Jus, n. 21, p. 1-17, 2010. p. 2

<sup>80</sup> FREITAS FILHO, Roberto; LIMA, Thalita Moraes. **Metodologia de Análise de Decisões – MAD**. Universitas Jus, n. 21, p. 1-17, 2010. p. 3.

Essa análise permite compreender a posição dos decisores em relação ao problema em questão e pode revelar suas inclinações em direção a possíveis soluções que podem não ter sido adotadas.<sup>81</sup>

Em essência, a “Análise de Jurisprudência” ajuda a mapear a jurisprudência e a tendência dos tribunais em relação a uma determinada questão legal, o que se faz no presente estudo por uma análise qualitativa dos Recursos Extraordinários nº 153.771/MG, 423.768/SP, 234.105/SP e 562.045/RS, julgados pelo Supremo Tribunal Federal após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Muito embora se pudesse cogitar seguir o trabalho, de plano, com reflexões críticas sobre os julgados paradigmáticos escolhidos, objetiva-se narrar sistematicamente e de maneira mais detalhada o contexto, os votos e as considerações dos ministros em cada julgamento.

Como será evidenciado, essa medida é essencial para uma compreensão mais completa sobre a temática e para as considerações críticas do próximo capítulo, de modo a demonstrar como, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a instituição de alíquotas progressivas para alguns tipos de imposto é bastante controversa, o que impacta bastante formação de uma “jurisprudência dominante” do Supremo Tribunal Federal, a teor da Súmula nº 656/STF.

Para os fins da presente análise jurisprudencial, dois serão os pontos de destaque nos julgados: (i) a compatibilidade da progressividade tributária com os impostos de natureza real; e (ii) a necessidade de que a progressividade de alíquotas esteja expressa no texto constitucional especificamente em relação às espécies de impostos para sua aplicação.

Ao que interessa ao objeto do presente estudo, passa-se a analisar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771/MG.

## **2.2 Recurso Extraordinário nº 153.771/MG (IPTU)**

O RE 153.771/MG, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, foi interposto pelo contribuinte em face de acórdão da Quarta Câmara de Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que considerou legítima a incidência de alíquotas progressivas de IPTU com base no valor venal do imóvel pelo Município de Belo Horizonte, com fundamento na Lei Municipal nº

---

<sup>81</sup> FREITAS FILHO, Roberto; LIMA, Thalita Moraes. **Metodologia de Análise de Decisões – MAD**. Universitas Jus, n. 21, p. 1-17, 2010. p. 3.

5.641, de 22 de dezembro de 1989. Para ilustrar a controvérsia, vale transcrever a tabela anexa ao art. 83<sup>82</sup> do mencionado normativo:

I - IMÓVEIS EDIFICADOS:	
1.1 - Ocupação exclusivamente residencial:	
1.1.1 - Padrão Popular.....	0,5%
1.1.2 - Padrão Baixo.....	0,6%
1.1.3 - Padrão Normal.....	0,7%
1.1.4 - Padrão Alto.....	0,8%
1.1.5 - Padrão Luxo.....	1,0%
(...).	
2.1 - Classificados nas zonas de uso comercial e industrial:	
2.1.1 - Valor venal de até 173 UFPBH.....	3,0%
2.1.2 - Valor venal acima de 173 até 1.868 UFPBH....	3,3%
2.1.3 - Valor venal acima de 1.868 até 4.152 UFPBH..	3,6%
2.1.4 - Valor venal acima de 4.152 até 6.228 UFPBH..	3,9%
2.1.5 - Valor venal acima de 6.228 UFPBH.....	4,2%
2.2 - Classificados nas demais zonas de uso:	
2.2.1 - Valor venal de até 173 UFPBH.....	2,5%
2.2.2 - Valor venal acima de 173 até 1868 UFPBH.....	2,8%
2.2.3 - Valor venal acima de 1.868 até 4.152 UFPBH...	3,1%
2.2.4 - Valor venal acima de 4.152 até 6.228 UFPBH...	3,4%
2.2.5 - Valor venal acima de 6.228 UFPBH.....	3,7% (...) <sup>83</sup>

Para a Quarta Câmara de Cível do TJMG, a progressividade do IPTU com base no valor venal do imóvel seria admitida a teor do art. 145, §1º, da CF/88 (princípio da capacidade contributiva). Assim, a progressividade dessa espécie tributária não estaria restrita à hipótese de política de desenvolvimento urbano do art. 182 da CF/88.

Em recurso extraordinário, o contribuinte defendeu que o acórdão do TJMG teria violado o art. 156, § 1º, e 182 da CF/88, sustentando, em síntese, que: (i) o constituinte originário somente previu a progressividade do IPTU com base na política de desenvolvimento urbano; e (ii) a capacidade contributiva já estaria sendo observada, considerando que, com o aumento do valor do imóvel (e conseqüentemente da base de cálculo), o contribuinte já pagaria uma quantidade de imposto maior em relação ao proprietário de um imóvel de valor mais baixo.

O relator do recurso, Ministro Carlos Velloso, votou por não prover o recurso, ao fundamento de que o Município de Belo Horizonte não incidiu em inconstitucionalidade ao instituir a progressividade fiscal inscrita na Lei Municipal nº 5.641, de 1989. Segundo o

<sup>82</sup> Art. 83 - As alíquotas do IPTU são as constantes da Tabela III anexa a esta Lei. Cf.: BELO HORIZONTE. **Lei Municipal nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre os tributos cobrados pelo município de Belo Horizonte e contém outras providências. Belo Horizonte, MG. Diário Oficial Municipal, 1989, Disponível em: <https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=230>. Acesso em 15 out. 2023.

<sup>83</sup> BELO HORIZONTE. **Lei Municipal nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre os tributos cobrados pelo município de Belo Horizonte e contém outras providências. Belo Horizonte, MG. Diário Oficial Municipal, 1989, Disponível em: <https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=230>. Acesso em 15 out. 2023.

ministro: “Ao contrário, a lei mencionada está na linha do que dispõem os artigos 145, §1º, e 156, § 1º, da Constituição Federal”<sup>84</sup>.

Nos termos de seu voto, a capacidade contributiva, intrinsecamente relacionada à igualdade tributária e à justiça tributária em relação aos impostos, está contida no § 1º, do art. 145, da Constituição Federal. Assim, duas questões seriam debatidas: a) a expressão "sempre que possível" e b) a expressão "caráter pessoal":

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.<sup>85</sup> (grifos adotados)

Para o ministro, a expressão “sempre que possível” somente faz referência ao caráter pessoal dos impostos, de modo que **a observância à capacidade econômica do contribuinte seria mandamento obrigatório para todos os impostos**. Para fundamentar o seu posicionamento, apresenta também a posição de Xavier, que consigna que: “no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica não encontramos nenhum caso – dentre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza e estrutura com ele não se acomode (...)”<sup>86</sup>.

De modo semelhante, apresenta a doutrina de Conti no sentido de que deve ser afastada a compreensão de que a expressão "sempre que possível" quer dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos.<sup>87</sup>

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 30.

<sup>85</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

<sup>86</sup> XAVIER, 1991, p. 119 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 15.

<sup>87</sup> CONTI, 1996, p. 46 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 14.



Cita também Martins, com a noção de que “o discurso constitucional não seria admissível se permitisse que a capacidade contributiva fosse desrespeitada, certo que, “quando esta o é, está-se perante o confisco”<sup>88</sup>.

Para o Ministro Carlos Velloso, no âmbito do IPTU, seria possível distinguir a progressividade fiscal - prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal – da progressividade – sanção (ou extrafiscal) – prevista no art. 182 da CF/88 –, esta última como instrumento de política de desenvolvimento urbano.

Nesse contexto, essas progressividades não seriam excludentes, confira-se um trecho do voto: “Noutras palavras, a progressividade no tempo, extrafiscal, inscrita no art. 182, § 4º, II, da Constituição, não impede a realização da progressividade fiscal (art. 145, § 1º, art. 156, § 1º)”<sup>89</sup>.

Para fundamentar essa possibilidade, o ministro cita a doutrina de Ataliba que entende que, muito embora a extrafiscalidade das alíquotas progressivas de IPTU esteja expressamente prevista na Constituição para a hipótese vinculada à função social da propriedade, “não implica, absolutamente, censura à progressividade projetada, como o foi, com finalidades puramente fiscais, tendo em vista melhor e mais perfeita adequação à capacidade contributiva dos proprietários (...)”<sup>90</sup>.

Entrementes, como o Ministro Carlos Velloso fez em seu voto, vale transcrever as palavras de Coelho sobre as duas matrizes<sup>91</sup> progressivas do IPTU:

Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes: (a) A matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição que acabamos de transcrever, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo) e (b) A matriz da capacidade

<sup>88</sup> MARTINS, 1989, p. 50 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 15.

<sup>89</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 21.

<sup>90</sup> ATALIBA, 1991, p. 235 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 20

<sup>91</sup> Esse também é o posicionamento de Carraza, cuja doutrina também está colacionada no voto do Ministro Carlos Velloso. Para Carraza, “equivocavam-se os que apregoavam que, à falta de plano diretor, as alíquotas do IPTU tinham de ser as mesmas, tanto para os proprietários de imóveis luxuosos, quanto para os proprietários de imóveis modestos. A faculdade contida no predito art. 156, § 1o, da CF, não interfere no princípio da capacidade contributiva, que irradia efeitos sobre o IPTU e independe da edição de qualquer plano diretor para atuar”. Cf.: CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 65.

do contribuinte que exsurge do art. 145, § 1º, da CF. Esta última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Nesta, o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). (...). Na segunda, procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel, etc.) fazer atuar o princípio da capacidade contributiva (...).<sup>92</sup>

Para o ministro relator, além de estar contemplada no art. 145, § 1º, da CF/88, essa progressividade também seria fundamentada no art. 156, § 1º, da Constituição Federal, uma vez que a “função social” do dispositivo não seria a mesma “função social” do § 2º, do art. 182.

A “função social” do art. 156, § 1º, da Constituição Federal, a par de não estar vinculada à política de desenvolvimento urbano, seria vinculada a uma política redistributivista, que permitiria a progressividade de caráter fiscal, com base no valor venal do imóvel.

Como encaminhamento, portanto, o Ministro Carlos Velloso votou por não conhecer do RE 153.771/MG e admitir expressamente a constitucionalidade da progressividade fiscal para o IPTU, conseqüentemente da Lei Municipal nº 5.641/1989, que instituiu a possibilidade de se estabelecer alíquotas diferenciadas em razão do valor venal do imóvel no Município de Belo Horizonte.

Todavia, ao apreciar a questão, o Ministro Moreira Alves divergiu do referido entendimento.

Em seu voto-vista, analisando o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, o Ministro Moreira Alves fez uma distinção quanto aos impostos em razão de sua natureza, se real ou pessoal. **Assim, o objetivo da norma constitucional seria privilegiar que os impostos, “sempre que isso seja possível”, tenham o caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte.**

Para o Ministro Moreira Alves, portanto, a expressão “sempre que possível” abrangeria tanto o caráter pessoal do imposto quanto a gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte na redação do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, especialmente em razão do trecho final do dispositivo, que dispõe: “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”<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> COELHO, 1990, p. 256 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 25

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997.

Nesse contexto, justificar-se-ia a classificação dos impostos quanto a sua natureza real ou pessoal para fins de aplicação da progressividade fiscal, visto que, na visão do Ministro Moreira Alves, apenas os impostos de natureza pessoal estariam sujeitos à gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Os impostos reais, lastreado na doutrina de Gianini, seriam os que “alcançam bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou de rendimentos, considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do sujeito passivo do imposto”<sup>94</sup>. Já os impostos pessoais<sup>95</sup> seriam “aqueles que alcançam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou também uma parte destes, mas enquanto dizem respeito a uma dada pessoa, levando em conta, em medida mais ou mesmo ampla, as suas condições”<sup>96</sup>.

Além disso, especialmente amparado na doutrina italiana, o voto divergente cita Carullo que, ao analisar o art. 53<sup>97</sup> da Constituição Italiana, cuja redação é inclusive mais afeta à progressividade, entende que a diferenciação entre impostos reais e pessoais é um dos critérios para aplicação da progressividade tributária:

Naturalmente, não queremos dizer - nem o poderemos - que todos os impostos indistintamente devem ser progressivos, porque bem sabemos como isso seria IMPOSSÍVEL ou cientificamente errado: porque bem sabemos que A PROGRESSÃO NÃO CONDIZ COM OS IMPOSTOS DIRETOS REAIS e pode

---

Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 35.

<sup>94</sup> GIANINI, 1974, p. 159 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 35.

<sup>95</sup> Em uma revisão bibliográfica mais recente sobre os conceitos, para Coelho, “os impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e reais os que incidissem sobre as coisas. Pessoal seria, por exemplo, o imposto de renda, e real, o imposto sobre a propriedade de imóveis ou de veículos”. Cf.: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. p. 81.

Para Schoueri, “pode-se buscar uma classificação entre os tributos reais e pessoais. Os últimos caracterizar-se-ão pelo fato de o legislador considerar os aspectos subjetivos do tributo na descrição da hipótese de incidência; os tributos reais não terão modificação em sua estrutura por conta de aspectos subjetivos”. Cf.: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 92.

Para Costa, os impostos reais seriam “aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita--se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”. Já os impostos pessoais seriam aqueles “cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo”. Cf.: COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 153.

<sup>96</sup> GIANINI, 1974, p. 159 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 35.

<sup>97</sup> Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade. Cf.: ITALIA. **Constitution of the Italian Republic**. Costituzione italiana. Edizione in lingua portoghese. Senato della Repubblica, 2023.

encontrar só inadequada e indireta aplicação nos impostos sobre consumos e nos impostos indiretos em geral.<sup>98</sup>

Fundamenta que o IPTU seria, de fato, um imposto real, uma vez que sua incidência não levaria em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor. Em outras palavras, o IPTU seria um imposto que recai sobre o imóvel em si. Nos termos do voto do Ministro Moreira Alves, a natureza real do IPTU também seria defendida por Baleeiro<sup>99</sup> porque “paga, por exemplo, o solo, imposto territorial a tantos cruzeiros por hectare ou a 1% sobre o seu valor venal, pouco importando que o proprietário seja celibatário, ausente, rico, que o conserve na expectativa de valorização ou para caçadas”<sup>100</sup>.

Como indício de que IPTU seria um imposto real, aponta o julgador a semelhança do tratamento conferido ao crédito tributário desse imposto às obrigações “*propter rem*”, uma vez que, a teor do art. 130<sup>101</sup> do Código Tributário Nacional, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação, isto é, acompanham o próprio bem.

Para o Ministro Moreira Alves, a única exceção prevista para a aplicação da progressividade tributária em relação ao IPTU seria justamente a do art. 182 da CF/88, vinculada à política de desenvolvimento urbano. Ressalva-se, no entanto, que esse seria o caso de uma progressividade extrafiscal e não fiscal.

<sup>98</sup> CARULLO, 1950, p. 184 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 35.

<sup>99</sup> Em matéria de impostos reais e pessoais, prossegue Baleeiro: "Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal" Cf.: BALEEIRO, 1977, p. 363 e 365, *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 40.

<sup>100</sup> BALEEIRO, 1977 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 40.

<sup>101</sup> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Cf.: 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. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

Na visão do julgador, não haveria como assumir que a “função social” prevista no art. 156, § 1º, da Constituição Federal estaria relacionado a perspectivas fiscais, como entendeu o Ministro Velloso.

Em conclusão, portanto, o Ministro Moreira Alves, inaugurando a divergência, entendeu pela inconstitucionalidade do sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei Municipal nº 5.64/1989, do Município de Belo Horizonte, votando pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do contribuinte.

Após intensos debates entre os votantes, acompanharam a divergência o Ministro Maurício Correia, o Ministro Francisco Rezek, o Ministro Ilmar Galvão, o Ministro Celso de Mello, o Ministro Sydney Sanches, o Ministro Néri da Silveira e o Ministro Sepúlveda Pertence<sup>102</sup>.

Por ampla maioria, portanto, vencido o Ministro Carlos Velloso, o Recurso Extraordinário do contribuinte foi conhecido e provido, declarando-se inconstitucional a instituições de alíquotas progressivas de caráter fiscal para o IPTU, vinculadas ao valor venal do imóvel, a teor da Lei Municipal nº 5.64/1989, do Município de Belo Horizonte.

Com a publicação do acórdão de julgamento em 5 de setembro de 1997, o RE 153.771/MG restou assim ementado:

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.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> É interessante notar no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, à época presidente do Supremo Tribunal Federal, que sua posição pessoal se inclina pela progressividade fiscal do IPTU. Para o magistrado, não haveria, em tese, impossibilidade de o IPTU ser disciplinado como imposto pessoal, tomado o valor do imóvel como presunção absoluta *juris et de jure* da capacidade contributiva do proprietário. Não obstante, entendia que a redação da Constituição Federal não permitiria esse raciocínio.

<sup>103</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023.

Esse julgamento foi paradigmático para se estabelecer, especialmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o conceito de impostos de natureza real e pessoal para a definição da possibilidade de se estabelecer a progressividade fiscal em relação às espécies tributárias, bem como a necessidade de expressa previsão constitucional de alíquotas progressivas para os impostos no texto constitucional.

É o que será demonstrado no tópico a seguir, referente ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, relacionado ao ITBI, que deu origem à Súmula nº 656 do Supremo Tribunal Federal.

### 2.3 Recurso Extraordinário nº 234.105/SP (ITBI)

O RE 234.105/SP, julgado pelo STF em 8 de abril de 1999 e também de relatoria do Ministro Carlos Velloso, foi interposto pelo contribuinte para defender a inconstitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas de Imposto de Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI) variáveis de acordo com o valor venal do imóvel, instituída pela Lei Municipal nº 11.154/1991, de 30 de dezembro de 1991, do Município de São Paulo. A propósito, confira-se o dispositivo impugnado:

Art. 10. O imposto será calculado:

I - Nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro da Habitação - SFH:

a) razão de 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado, até o limite de 800 (oitocentas) Unidades de Valor Fiscal do Município de São Paulo - UFM;

b) pela aplicação das alíquotas previstas no inciso II deste artigo, sobre o valor restante;

II - Nas demais transmissões, pelas seguintes alíquotas incidentes sobre as classes de valor definidas por número de Unidades de Valor Fiscal do Município de São Paulo - UFM:

Classe de Valor do Imóvel em UFM	Alíquota
Até 3.000	2%
Acima de 3.000 até 5.000	3%
Acima de 5.000 até 6.000	4%
Acima de 6.000	6%

§ 1º O imposto é calculado em cada classe sobre a porção do valor do bem, em Unidades de Valor Fiscal do Município de São Paulo - UFM, Compreendidas nos respectivos limites. (...) <sup>104</sup>

<sup>104</sup> SÃO PAULO. Lei Municipal nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “inter vivos”, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, e dá outras providências. São Paulo,

Para o Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, as alíquotas progressivas de ITBI seriam constitucionais pela incidência do princípio da capacidade contributiva, considerando, ainda, que o valor venal do imóvel constituiria elemento objetivo balizador do princípio da capacidade econômica do contribuinte.

Em recurso extraordinário, contudo, defende o contribuinte a existência de violação ao art. 156, § 1º, da Constituição Federal, alegando, em síntese, que: (i) a CF/88, em seu art. 156, admite a progressividade apenas em relação ao IPTU, ao IR e ao ITR, não a estendendo ao ITBI; e (ii) não haveria como se presumir a progressividade de alíquotas pela incidência “genérica” do art. 145, § 1º, da Constituição.

Delimitados os contornos da controvérsia jurídica, passa-se a analisar os votos dos ministros do STF no julgamento do recurso.

O Ministro Relator Carlos Velloso, a fim de iniciar o debate sobre a progressividade tributária, rememora o seu voto no julgamento do RE 153.771/MG, em que admitiu expressamente a constitucionalidade da progressividade fiscal para o IPTU em razão do valor venal do imóvel, muito embora tenha sido voto vencido.

No entanto, no recurso extraordinário em análise, sem mencionar a classificação dos impostos pela sua natureza real ou pessoal, **entendeu que subsistiam diferenças na estrutura do ITBI que não permitiam a instituição de alíquotas progressivas.**

Nos termos do voto do relator, apesar de a Emenda Constitucional nº 18/1965 ter unificado os impostos de transmissão de propriedade imobiliário *inter vivos* e transmissão de quaisquer bens *causa mortis* (com a sua conseqüente manutenção dessa estrutura na Constituição Federal de 1967), a Constituição Federal de 1988 tratou de separar – novamente – os impostos de transmissão.

Na matriz tributária brasileira, após a CF/88, os impostos de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* por ato oneroso foram reservados à competência dos municípios, enquanto os impostos de transmissão de propriedade *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos foram outorgados à competência dos Estados da Federação e do Distrito Federal.

Essa separação dos impostos torna-se evidente quando analisado que, apesar de o Código Tributário Nacional (CTN) ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988

como lei complementar, a teor do art. 34<sup>105</sup> do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o próprio CTN mantém as disposições do ITBI e do ITCMD unificadas no capítulo “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”.

Em matéria de progressividade, para o relator, apenas nos impostos transmissão *causa mortis* – como o ITCMD – o princípio da capacidade contributiva se realizaria, em tese, pela instituição de alíquotas progressivas. Para os impostos de transmissão *inter vivos*, como o ITBI, esse princípio se realizaria pela instituição de alíquotas proporcionais ao preço de venda do imóvel.

Nada obstante, para o relator, em ambos os casos, a CF/88 manteve as alíquotas como proporcionais.

Para fundamentar o seu raciocínio, cita a obra de Baleeiro, complementada e revisada por Derzi<sup>106</sup>, em que, pela perspectiva do direito comparado, defende que os impostos “de herança” são tipicamente progressivos, em oposição aos impostos de transmissão *inter vivos* que são tipicamente proporcionais.

Como opção do legislador constitucional, entendem esses doutrinadores que, para a matriz tributária brasileira, se optou pelo imposto *causa mortis* também com alíquotas proporcionais, sem o prejuízo de que essa política fiscal seja alterada por lei reguladora e por resolução do Senado, estendendo-se a progressividade inclusive para os impostos *inter vivos*. Confira-se:

No regime atual, essa política fiscal dependerá da lei reguladora e da resolução do Senado. A lei e o Senado podem estabelecer alíquotas ou escalas diversas para a transmissão *causa mortis* e, sem ofensa à Constituição, estender progressão desta a certos casos de imposto *inter vivos* – as doações, por exemplo. Todavia, no espírito do constituinte, transparece o propósito de mitigar o peso deste último. Atualmente, o imposto *causa mortis* é proporcional.<sup>107</sup>

Além disso, também consignou em seu voto as lições de Barreto, que entende que a progressividade de alíquotas está disposta taxativamente na Constituição Federal, de modo que

---

<sup>105</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

<sup>106</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Revisão e Complementação: Misabel Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 267.

<sup>107</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Revisão e Complementação: Misabel Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 267.



“cabe a lei ordinária definir a alíquota ou alíquotas aplicáveis (...), também o ITBI não comporta a progressividade de alíquotas, à mingua de autorização constitucional”<sup>108</sup>.

Nessa perspectiva, indicou também o Ministro Carlos Velloso que a impossibilidade de que o ITBI tenha alíquotas progressivas em razão da ausência de autorização constitucional já foi objeto de outros julgados no Supremo Tribunal Federal, a exemplo do Agravo de Instrumento nº 228.666/SP (de relatoria do Ministro Néri da Silveira, julgado em 15 de outubro de 1998).

Como encaminhamento, votou o Ministro relator Carlos Velloso pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário, de modo a declarar a inconstitucionalidade do art. 10, II, da Lei Municipal nº 11.154/1991, de 30 de dezembro de 1991, reconhecendo-se a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas de ITBI com base no valor venal do imóvel.

**É interessante notar que, no decorrer do julgamento, a maioria dos demais ministros acompanharam apenas a conclusão do voto do relator, de modo a adotar sucintamente como fundamentação para os seus votos apenas o fato de que o ITBI seria um imposto de natureza real, que não comportaria alíquotas progressivas, a teor do que foi discutido no RE 153.771/MG.**

Esse foi o caso do Ministro Nelson Jobim, do Ministro Maurício Corrêa, do Ministro Ilmar Galvão, do Ministro Sepúlveda Pertence, do Ministro Octávio Galloti, do Ministro Sydney Sanches e do Ministro Moreira Alves.

Como voto divergente, apesar de não ter constado no extrato da ata de julgamento, entendeu o Ministro Marco Aurélio Mello que não haveria qualquer limitação no art. 145, § 1º, da CF/88 que impedisse a adoção da progressividade tributária em qualquer dos impostos.

Para o Ministro Marco Aurélio Mello, “o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve a justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para pagamento do imposto”<sup>109</sup>. Nesse raciocínio, concluiu que não haveria como se distinguir espécies de impostos quanto a sua sujeição à progressividade tributária.

<sup>108</sup> BARRETO, MARTINS *et al*, 1995, p. 343 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 234.105/SP**. Recorrente: Adolfo Carlos Canan e Outra. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 31 de mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 40.

<sup>109</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 234.105/SP**. Recorrente: Adolfo Carlos Canan e Outra. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 31 de mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 49.

Fundamenta seu voto também pela perspectiva da justiça tributária: “Não posso colocar na mesma vala alguém que adquire um bem imóvel com valor de mercado igual a vinte e um mil reais daquele que adquire um bem avaliado no mercado em milhões de reais”<sup>110</sup>.

Como encaminhamento, o Ministro Marco Aurélio Mello subscreveu-se aos votos divergentes do relator, muito embora tenha sido o único a não acompanhar a conclusão do voto do Ministro Relator Carlos Velloso.

Ao final, portanto, por unanimidade (o extrato da ata de julgamento desconsiderou o voto divergente do Ministro Marco Aurélio Mello), o recurso extraordinário do contribuinte foi conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o art. 10, II, da Lei Municipal nº 11.154/1991, do Município de São Paulo, referente a instituição de alíquotas progressivas para o ITBI vinculadas ao valor venal do imóvel.

Com a publicação do acórdão de julgamento em 31 de março de 2000, o RE 234.105/SP foi assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.144, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.  
I. - Imposto de transmissão de imóveis, *inter vivos* ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.  
II. - R.E. conhecido e provido.<sup>111</sup>

Esse julgamento, cuja conclusão foi pautada principalmente no RE 153.771/MG e, conseqüentemente, na classificação dos impostos em reais e pessoais para fins de aferição da possibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas, foi utilizado como paradigma para resolver outros casos semelhantes relacionados ao ITBI.

É o que se extrai dos julgamentos do RE 227.033/SP (de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 10 de agosto de 1999), do RE 252.368/SP (de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 17 de agosto de 1999) e do RE 252.044/SP (de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 31 de agosto de 1999).

<sup>110</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 234.105/SP**. Recorrente: Adolfo Carlos Canan e Outra. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 31 de mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 50.

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 234.105/SP**. Recorrente: Adolfo Carlos Canan e Outra. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 31 de mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 20 out. 2023.

Nesses termos, com a necessidade de preservação e uniformização do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, na sessão plenária da corte em 24 de setembro de 2003, foi aprovado o Enunciado nº 656 da Súmula do STF, *in verbis*: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Essa Súmula permanece vigente na matriz tributária brasileira atual<sup>112</sup>, cujos efeitos, *prima facie*, podem ser percebidos no próprio julgamento de recursos no âmbito do STF, uma vez que pelo menos outros 2 (dois) acórdãos têm como fundamento exclusivo a referida súmula, a saber o RE 346.829/MG (de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 8 de fevereiro de 2011) e o Agravo de Instrumento (AI) nº 826.208/RS (de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 15 de março de 2011).

Ao analisar as decisões monocráticas proferidas pelos ministros do STF após a aprovação da Súmula nº 656/STF, a questão torna-se ainda mais evidente: foram pelo menos 8 (oito) decisões monocráticas<sup>113</sup> com fundamentação no enunciado.

Observe-se, aqui, que não se pretende esgotar ou mapear todos os julgados que utilizam como fundamento a Súmula nº 656/STF, mas demonstrar como os efeitos da aplicação do enunciado sumular são evidentes, propagando-se por mais de 10 (dez) anos após a sua fixação.

Nesse contexto, o teor da Súmula nº 656/STF é signo da posição consolidada do Supremo Tribunal Federal da época quanto à impossibilidade de se instituir a progressividade de alíquotas para os impostos de natureza real.

Nos julgados seguintes, contudo, será demonstrado como essa matéria, ainda que suavemente, foi sendo revisitada pelo Supremo Tribunal Federal, deixando espaço para reflexões atuais sobre a superação ou não da Súmula nº 656/STF.

## **2.4 Recurso Extraordinário nº 423.768/SP (IPTU – PÓS EC 29/2000)**

---

<sup>112</sup> Pelo menos até a data de publicação do presente trabalho.

<sup>113</sup> Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 659.681/MG (de relatoria do Ministro Teori Zavascki, julgado em 26 de agosto de 2013); AI 734.518/MG (de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 3 de março de 2011); RE 689.003/RS (de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 11 de junho de 2012); AI 826.208/RS (de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 23 de novembro de 2010); AI 761.750 (de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 9 de abril de 2012); RE 700.360/RS (de relatoria do Ministro Celso de Mello, julgado em 20 de agosto de 2012); ARE 699.894/MG (de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 1º de agosto de 2012); e AI 637.459/SP (de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 17 de setembro de 2009).

Quase 9 (nove) anos após o julgamento do RE 153.771/MG, o Supremo Tribunal Federal reanimou a discussão quanto a possibilidade de se instituir alíquotas progressivas para o IPTU com base no valor venal do imóvel e de acordo com a sua localização e o seu uso, principalmente em razão da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, que alterou de forma significativa a redação do art. 156, § 1º, da Constituição Federal. A nova redação da EC 29/2000 incluiu expressamente na Constituição Federal a progressividade fiscal do IPTU, confira-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).<sup>114</sup>

Ao que interessa ao julgado em análise, em 28 de junho de 2006, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 423.768/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, interposto pelo Município de São Paulo para sustentar a constitucionalidade da Lei Municipal nº 13.250/2001, que instituiu a progressividade inconstitucionalidade de alíquotas do IPTU com base na utilização e no valor venal do imóvel – com fundamento na EC nº 29/2000.

Vale transcrever a íntegra do art. 7º da Lei Municipal nº 6.989/1966, alterado pela Lei Municipal nº 13.250/2001:

Art. 7º - O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência.

Art. 7º-A - Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 7º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo.

Faixas de valor venal Desconto/Acréscimo

até R\$ 50.000 -0,2%

acima de R\$ 50.000 até R\$ 100.000 0,0%

acima de R\$ 100.000 até R\$ 200.000 +0,2%

acima de R\$ 200.000 até R\$ 400.000 +0,4%

acima de R\$ 400.000 +0,6%

Art. 8º - O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 7º.

Art. 8º-A - Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 8º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em

<sup>114</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo.

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 60.000	-0,3%
acima de R\$ 60.000 até R\$ 120.000	-0,1%
acima de R\$ 120.000 até R\$ 240.000	+0,1%
acima de R\$ 240.000	+0,3% (...) <sup>115</sup>

O Primeiro Tribunal de Alçada de São Paulo entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo legal, visto que a edição da EC nº 29/2000 teria violado cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da Constituição Federal – abolição de direitos e garantias individuais) e que a progressividade inserta com base no valor venal e na utilização do imóvel não seria compatível com a função social da propriedade.

Em recurso extraordinário, sinteticamente, defendeu o Município de São Paulo que a isonomia tributária e a necessidade de observância da capacidade contributiva são premissas de observância obrigatória para o direito tributário, de modo que a progressividade tributária seria necessária para esse fim. Sustenta, ainda, que não haveria abolição de cláusula pétrea, pois inexistiria o direito de somente instituir alíquotas progressivas para os impostos de natureza real.

Narrados o contexto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 423.768/SP, passa-se a analisar o voto dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Para contextualizar o seu voto, o Ministro relator Marco Aurélio cita como a progressividade de alíquotas do IPTU tem sido amplamente debatida desde antes da Constituição Federal de 1988.

Por um lado, sendo permitida a progressividade – *a priori* – sem qualquer restrição, nos termos do Recurso em Mandado de Segurança nº 16.798<sup>116117</sup> (de relatoria do Ministro Victor Nunes Leal, julgado em 12 de dezembro de 1966), por outro sendo restringida, a teor da Súmula nº 589/STF<sup>118</sup> (publicada em 5 de janeiro de 1977): “É inconstitucional a fixação de adicional

<sup>115</sup> SÃO PAULO. **Lei Municipal nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário do Município de São Paulo, e dá outras providências. São Paulo, SP. Diário Oficial Municipal, 1966. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-6989-de-29-de-dezembro-de-1966>. Acesso em 20 out. 2023.

<sup>116</sup> Embora o Mandado de Segurança nº 16.798 também esteja relacionado ao tema de progressividade tributária, o objetivo do presente estudo é analisar os julgados após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o que não contempla o referido julgamento.

<sup>117</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (primeira turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 16.798**. Imposto Territorial Urbano. Incidência progressiva. Lei Municipal de Americana (São Paulo). Improcedência da alegada inconstitucionalidade. Relatoria: Min. Victor Nunes Leal. Julgado em: 12 dez. 1966.

<sup>118</sup> Vale ressaltar que, embora o teor da Súmula nº 589/STF também esteja relacionado ao tema de progressividade tributária, o objetivo do presente estudo é analisar os julgados após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o que não contempla o referido enunciado sumular, uma vez que fixado no ano de 1977.

progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

Além disso, cita também a posição firmada pelos Ministros Carlos Velloso e Moreira Alves no julgamento do RE 153.771/MG, bem como seu voto divergente no julgamento do RE 234.105/SP, considerações essas já apresentadas anteriormente no presente trabalho.

Nesse caso, na linha do que já havia exposto no julgamento do RE 234.105/SP, entendeu o ministro relator que, pela dicção do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, o constituinte originário primou pela individualização dos tributos, não havendo qualquer restrição para a progressividade. Consignou, ainda, que a capacidade econômica do contribuinte deve ser analisada por diversos prismas, incluindo o valor venal do imóvel.

Já mostrando indícios de uma tentativa de superação do paradigma de impostos reais e pessoais para fins de progressividade, registrou em seu voto que “a tradicional dicotomia entre tributo real e pessoal cede ao texto da Carta da República, apontada por Ulysses Guimarães como o documento da cidadania”<sup>119</sup>.

O Ministro Marco Aurélio Mello também destacou como a edição da EC nº 29/2000 afastou definitivamente as premissas que levaram o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do IPTU progressivo com base no valor venal do imóvel no julgamento do RE 153.771/MG.

Por fim, declarou como, na sua visão, não haveria como se falar em violação à cláusula pétrea pela EC nº 29/2000, posto que a progressividade dos impostos, com fundamento na capacidade econômica do contribuinte, já estava prevista na Constituição Federal, isto é, inexistiria inovação jurídica apta a abolir direito ou garantia individual.

Nessa perspectiva, a posição do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 153.771/MG deveria ser alterada, em razão das novas disposições “explicativas” da EC nº 29/2000.

Como encaminhamento, votou pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do Município de São Paulo, declarando-se a compatibilidade da Lei Municipal nº 6.989/1966, com redação da Lei Municipal nº 13.250/2001, com a CF/88.

Em seu voto, a Ministra Cármen Lúcia, ao acompanhar a posição do relator sobre a matéria, em adição às considerações do Ministro Marco Aurélio Mello, defendeu que, muito

---

<sup>119</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 7.

embora não seja possível aferir a capacidade econômica global do contribuinte pelos impostos reais, estabelece-se uma presunção de que aqueles com imóvel de maior valor venal têm maior capacidade econômica do que os indivíduos que possuem imóveis de menor valor. Em suas palavras: “eventuais exceções não podem servir de parâmetro para a regra geral”<sup>120</sup>.

Para fundamentar sua linha de raciocínio, cita os ensinamentos de Carraza, *in verbis*:

Enfatizamos que a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características, etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Não fosse assim, além da incerteza e insegurança, proliferariam situações deste tipo: pessoa pobre, mas que adquiriu caríssimo imóvel em período economicamente faustoso de sua vida profissional, estaria a salvo do IPTU. Ou deste: num prédio de alto luxo, com um apartamento por andar, cada proprietário pagaria um IPTU diferente (assim, v.g., o banqueiro bem sucedido pagaria o imposto no grau máximo e aposentado, que recebe pensão/ previdenciária do INSS, nada pagaria). Não nos parece que seria este o espírito do dispositivo constitucional. A nos vez, a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *juris et de jure* de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via do IPTV). Estaria inaugurando o império da incerteza se a situação econômica individual do contribuinte tivesse que ser considerada na hora do lançamento deste imposto.

Portanto, a capacidade contributiva revela-se no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano. Do contrário, não se teria mais mãos a medir. Apenas à guisa de exemplo, dois proprietários de imóveis urbanos idênticos pagariam IPTUs diferentes só porque um deles é rico industrial e o outro, modesto aposentado. Não é só isto, obviamente, o que a Constituição quer. (...).<sup>121</sup>

Asseverou a Ministra Cármen Lúcia, por fim, que a progressividade do IPTU com base no valor venal e na utilização do imóvel não feriu cláusulas pétreas, mas as fortaleceu.

Na sessão de julgamento do dia 28 de junho de 2006, também acompanharam a posição do relator, os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence, ocasião em que o Ministro Ayres Brito pediu vista.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 423.768/SP somente foi retomado em 1º de dezembro de 2010 com o voto-vista do Ministro Ayres Brito, que rememorou como a progressividade de impostos reais como o IPTU é objeto de amplo debate na doutrina e já era admitida por alguns doutrinadores antes mesmo da EC nº 29/2000.

Para o Ministro Ayres Brito, a noção da igualdade substancial é o que deve ser guiar a atuação do Estado, inclusive no âmbito tributário, de modo que, geralmente, os tributos devem,

<sup>120</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 12.

<sup>121</sup> CARRAZA, 2005, p. 91 e 92 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 12.

em regra, ter caráter pessoal, a teor do art. 145, § 1º, da CF/88. Na visão do ministro, a exceção para a regra da personalização seriam apenas os tributos indiretos, como o ICMS e o IPI.

Em seu voto, a par de se valer da convicção que o valor venal do imóvel é um importante signo a ser tomado em consideração pelo Estado, consigna que a natureza real de um tributo não eliminaria o elemento da pessoalidade, o que implicaria a necessária observância da capacidade contributiva em sua incidência.

Nos termos do Ministro Ayres Britto, “pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto sempre jungido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso)”<sup>122</sup>.

Ressalvou o julgador, no entanto, que a possibilidade de utilização de alíquotas progressivas para o IPTU com base no valor venal do imóvel não implica necessariamente a majoração do imposto. Ao contrário, essa situação não impediria que os municípios, por exemplo, adotassem alíquotas menores nas hipóteses de que seja observada menor capacidade contributiva do contribuinte, em detrimento da simples majoração dos impostos para os indivíduos com imóveis mais valorizados.

Assim, o Ministro Ayres Brito acompanhou o relator, votando pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do Município de São Paulo.

Em seguida, o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, consignou que a inconstitucionalidade de alíquotas progressivas para os impostos reais ainda seria a posição assente do Supremo Tribunal Federal, na linha do que foi fixado na Súmula nº 656/STF. Na visão do ministro, a possibilidade de se instituir a progressividade fiscal do IPTU, no caso em análise, decorreria essencialmente da EC nº 29/2000, como “exceção” à regra geral dos impostos de natureza real.

Nesse contexto, também votaram com o relator os Ministros Gilmar Mendes e Cezar Peluso (Ministro presidente do STF) pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do Município de São Paulo.

Ao final, portanto, por unanimidade de votos, o Supremo Tribunal Federal conheceu e proveu o recurso extraordinário do Município de São Paulo, nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio Mello, declarando-se a constitucionalidade da Lei Municipal nº 13.250/2001,

---

<sup>122</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 38.



que instituiu a progressividade inconstitucionalidade de alíquotas do IPTU com base na utilização e no valor venal do imóvel – com fundamento na EC nº 29/2000.

Com a publicação em 10 de maio de 2011, o acórdão de julgamento do RE 423.768/SP restou assim ementado:

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - PROGRESSIVIDADE - FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 - LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.<sup>123</sup>.

Conforme será debatido nos tópicos seguintes, o julgamento do RE 423.768/SP é corolário de um movimento de revisão da jurisprudência histórica do STF sobre a progressividade de tributos considerados reais. Esse movimento toma forma também no próximo e último julgado objeto da presente análise, no RE 562.045/RS.

## 2.5 Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (ITCMD)

O RE 562.045/RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski e cujo julgamento foi iniciado em 12 de junho de 2008, foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul para defender a constitucionalidade do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) baseado na soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado.

Vale transcrever o teor do dispositivo impugnado em sua redação original, que, apesar de ter sido sofrido alterações com o decurso dos anos<sup>124</sup>, manteve a progressividade em sua essência:

Art. 18. No Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" a alíquota é definida com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado, estabelecendo-se:  
I - isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 Unidades de Padrão Fiscal;

<sup>123</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>124</sup> Só o *caput* do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/1989 foi alterado pela Lei Estadual nº 8.962/1989, pela Lei Estadual nº 9.099/1990, pela Lei Estadual nº 9.939/1993 e pela Lei nº 14.741/2015.

- II - em um por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;
- III - em dois por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;
- IV - em três por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;
- V - em quatro por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;
- VI - em cinco por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;
- VII - em seis por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;
- VIII - em sete por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;
- IX - em oito por cento, se os valores referidos no "caput" deste artigo estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal. (...) <sup>125</sup>

No caso, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul entendeu que o supracitado sistema de alíquotas progressivas seria inconstitucional, ao fundamento de que a disposto no art. 145, § 1º, da CF/88 somente se refere aos impostos de natureza pessoal, o que não seria a hipótese do ITCMD.

Em recurso extraordinário, defende o Estado do Rio Grande do Sul a aplicação do princípio da capacidade contributiva inserto no art. 145, § 1º, da CF/88 e que inexistiria vedação constitucional à progressividade do ITCMD, ainda que considerada a sua natureza real.

Em 30 de novembro de 2017, o Ministro relator Ricardo Lewandowski submeteu ao Supremo Tribunal Federal a afetação do recurso sob o rito da repercussão geral, nos termos do art. 324<sup>126</sup> do Regimento Interno do STF e art. 102, III, § 3º<sup>127</sup>, da CF/88, que foi reconhecida pela maioria do tribunal (não se manifestaram os Ministros Celso de Mello e Cezar Peluso). A questão constitucional foi registrada sob o Tema nº 21, *in verbis*:

<sup>125</sup> RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Porto Alegre, RS. Diário Oficial Municipal, 1889. Disponível em: [https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid\\_Tipo=TEXT0&Hid\\_Todas](https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_Todas). Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>126</sup> Art. 324. Recebida a manifestação do(a) Relator(a), os demais ministros encaminhar-lhe-ão, também por meio eletrônico, no prazo comum de 20 (vinte) dias, manifestação sobre a questão da repercussão geral. (Redação dada pela Emenda Regimental n. 21, de 30 de abril de 2007 – redação originária). Cf.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do STF**. Texto consolidado até a Emenda Regimental nº 58, de 19 de dezembro de 2022. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em 20 out. 2023.

<sup>127</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

Tema nº 21: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 145, § 1º; e 155, § 1º, IV, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCD, nos termos da Lei Estadual gaúcha nº 8.821/89.

É importante notar que, como destacado pelos próprios ministros no decorrer do julgamento, essa matéria já havia sido objeto de decisões monocráticas em sentidos diversos, em algumas hipóteses admitindo a progressividade do ITCMD, a teor do RE 563.261/RS (de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 26 de setembro de 2007) e outros casos não, a exemplo do RE 581.154/PE (de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 16 de março de 2006).

Portanto, com o objetivo de verificar a *ratio decidendi* do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, analisa-se o voto dos ministros no julgamento.

Para iniciar seu voto, o Ministro relator Ricardo Lewandowski relembra que a discussão está centrada principalmente na interpretação do alcance do art. 145, § 1º, da Constituição, cuja redação e ideia já foram objeto de diversas considerações nos julgamentos paradigmáticos anteriores (RE 153.771/MG; 234.105/SP; e 423.768/SP), já retratados no presente estudo.

Para o Ministro Ricardo Lewandowski, na linha do que foi fixado no RE 153.771/MG e 234.105/SP (considerada a jurisprudência dominante da época), havia de se aplicar ao caso concreto a distinção entre os impostos de natureza pessoal e de natureza real, no sentido de que a expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da CF/88 implicaria a desnecessidade de que todos os impostos estivessem sujeitos à “capacidade contributiva”.

Em seu voto, destacou que no caso do ITCMD, como imposto de natureza real, não seria apropriado presumir automaticamente a capacidade econômica do contribuinte com base unicamente no valor do bem ou da operação tributada. Alertou, ainda, que, em hipótese limítrofe, se admitida a progressividade de impostos reais, nada impediria que essa técnica também fosse aplicada a outros impostos como o ISS, o ICMS e IOF.

Vale registrar que o Ministro relator, sem desconsiderar o julgamento que declarou a constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU (pós EC nº 29/2000), consignou que a progressividade dos impostos reais não estaria totalmente vedada pela Constituição Federal, mas que deveria existir menção expressa a essa técnica no texto constitucional. Isto é, a disposição do art. 145, § 1º, da CF/88 não seria suficiente para justificar a utilização da progressividade para os impostos reais, exigindo que a Constituição Federal dispusesse de forma exegética quanto ao tema.

Segundo o Ministro Ricardo Lewandowski, refutar esse entendimento seria fazer letra morta ao texto da Constituição Federal, que declara a progressividade expressamente em relação a alguns impostos como o IR, IPTU e ITR.

Como conclusão, votou por conhecer e negar provimento ao Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul, de modo a declarar a inconstitucionalidade do art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para ITCMD baseado na soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado.

Na ocasião, pediu vista o Ministro Eros Grau, cujo voto foi apresentado somente na sessão de julgamento do STF do dia 17 de setembro de 2008.

Inaugurando a divergência, o Ministro Eros Grau consignou em seu voto que, pela redação do art. 145, § 1º, da CF/88, todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva. Assim, a locução “sempre que possível” somente se referiria ao caráter pessoal dos impostos. Assinalou o Ministro Eros Grau que esse entendimento já havia sido ventilado no julgamento do RE 153.771/MG e 234.105/SP pelo Ministro Carlos Velloso.

Para o Ministro Eros Grau, no caso específico do ITCMD, seria plenamente possível admitir a capacidade contributiva como critério diferenciador de alíquotas, uma vez que, por ser um imposto direto, a sua incidência poderia ser progressiva ou regressiva.

Ao que interessa ao objeto do presente estudo, reiterou o Ministro Eros Grau: “Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, **independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante**”<sup>128</sup> (grifos aditados).

Como encaminhamento, votou o Ministro Eros Grau pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

Para suscitar o debate, reiterou o Ministro Ricardo Lewandowski que, na sua visão, não existiriam óbices para que os impostos de natureza real fossem progressivos, com a ressalva de que deveriam, obrigatoriamente, assim estarem previstos na Constituição Federal.

**Com breve considerações na linha do voto do Ministro Eros Grau, votaram com a divergência os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa. Na ocasião, pediu vista o Ministro Ayres Britto.**

---

<sup>128</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 36.

O voto-vista do Ministro Ayres Britto foi apresentado na sessão plenária do STF do dia 4 de agosto de 2011, quase 3 (três) anos depois da data em que realizada a etapa anterior do julgamento.

Em seu voto, o Ministro Ayres Britto consignou que a compatibilidade entre os impostos reais com a instituição de impostos progressivos já havia sido reconhecida no julgamento do RE 423.768/SP e, pela transcrição de seu próprio voto no julgamento, reiterou a sua conclusão de que “pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto sempre unido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso)”<sup>129</sup>.

Declarou o Ministro Ayres Britto que, no caso do ITCMD, a instituição de alíquotas progressivas estaria justificada ainda pelo fato de que o valor máximo da alíquota desse imposto é definido pelo Senado Federal, a teor do art. 155<sup>130</sup>, § 1º, IV, da Constituição Federal, o que evitaria a utilização da exação de forma confiscatória.

Outro ponto interessante do voto do julgador – na ideia que seria necessário revisitar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria –, é que o Ministro Ayres Britto justificou que, no julgamento do RE 153.771/MG, que julgou inconstitucional a progressividade do IPTU antes da EC nº 29/2000, dois foram os fundamentos do voto vencedor: (i) a vedação de que os impostos de natureza real tivessem alíquotas progressivas; e (ii) a utilização de alíquotas progressivas para o IPTU já estava prevista na CF/88 exclusivamente como instrumento da política de desenvolvimento urbano, a teor do art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal.

Para o Ministro Ayres Britto, o STF alterou o seu posicionamento sobre o primeiro tema (incompatibilidade de alíquotas progressivas com impostos reais), nada obstante, ainda foi necessária a EC nº 29/2000 para que o segundo ponto fosse alterado, permitindo-se na CF/88 a possibilidade de alíquotas progressivas para o IPTU em sua dimensão fiscal.

Como conclusão, entendeu o julgador que não existiria óbice semelhante ao segundo ponto para o ITCMD, de modo que a incidência do art. 145, § 1º da CF/88 já seria suficiente para admitir a sua progressividade. Nessa perspectiva, declara que: “(no âmbito do ITCMD)

---

<sup>129</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 38.

<sup>130</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1º O imposto previsto no inciso I: (...). IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo”<sup>131</sup>.

Assim, também pela divergência, o Ministro Ayres Britto votou pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

Na mesma assentada, votou a Ministra Ellen Gracie, que, acompanhando a divergência, justificou que até mesmo os impostos tidos classicamente como reais estão sujeitos a um grau de pessoalização, é o que ocorreria com o IPTU se fossem estabelecidas alíquotas diferenciadas para imóveis ocupados por famílias numerosas ou por portadores de doenças incapacitantes.<sup>132</sup>

Na visão da Ministra Ellen Gracie, a tributação progressiva do ITCMD superaria, inclusive, a própria noção de imposto de natureza real, visto que, por se tratar de transmissão a título gratuito, seria permitido presumir a capacidade econômica do contribuinte. Nessa perspectiva, essa situação se diferenciaria da hipótese do ITBI, que trata de transmissões onerosas de bens imóveis, uma vez que, para a ministra, no ITBI, a simples operação de transferência não permitiria saber a disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto.

Na ocasião, pediu vista o Ministro Marco Aurélio Mello, cujo voto foi apresentado em 6 de fevereiro de 2013.

O Ministro Marco Aurélio Mello, em seu voto e em linha com os julgados já analisados, manifestou o entendimento de que o regime de alíquotas progressivas seria compatível com os tributos de natureza real. Nada obstante, considerou que esse sistema de alíquotas para o ITCMD, dada a ampla base de cálculo do imposto, violaria o princípio da capacidade contributiva, pela premissa de que maiores valores de herança e doações não necessariamente representariam maior capacidade econômica do contribuinte.

Alertou o Ministro Marco Aurélio Mello que um imposto progressivo, cuja base de cálculo é o valor dos imóveis, dos móveis, dos títulos de crédito, bem como dos direitos a eles relativos – como pretendido pela legislação do ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul –, aproximar-se-ia do Imposto de Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da CF/88. Com efeito, para o ministro, não poderia o Estado do Rio Grande do Sul, por via oblíqua, usurpar a competência da União Federal na instituição do IGF.

---

<sup>131</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 57.

<sup>132</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 62.

Como encaminhamento, portanto, sem acompanhar a fundamentação do Ministro relator Ricardo Lewandowski, votou o Ministro Marco Aurélio pelo desprovimento do recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul.

Prosseguindo o julgamento, com breves comentários, acompanharam a divergência do Ministro Eros Grau, os ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki.

Ao final, portanto, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio Mello (por fundamentos distintos), deram provimento ao recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul para declarar a constitucionalidade do art. 18, da Lei Estadual nº 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD baseado na soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a eles relativos, do patrimônio inventariado.

O acórdão de julgamento do RE 562.045/RS foi publicado em 27 de novembro de 2013 e foi assim ementado:

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.<sup>133</sup>

Em um contexto de revisitação jurisprudencial sobre o tema, o julgamento desse recurso extraordinário, de repercussão geral reconhecida, indica uma possível alteração da jurisprudência do STF sobre dois pontos distintos: (i) pela dicção do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, passou-se a permitir alíquotas progressivas para os impostos de natureza real; e (ii) não seria necessária a previsão expressa de progressividade de alíquotas na Constituição Federal para sua implementação.

Ao que interessa à presente análise, explorando-se os julgamentos e os votos dos ministros apresentados neste capítulo, passa-se a examinar essa mudança jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e os seus respectivos efeitos sob o a Súmula nº 656/STF.

---

<sup>133</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023.

### 3 A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS E A SÚMULA Nº 656/STF

#### 3.1 A evolução jurisprudencial do STF

A partir dos julgados analisados, percebe-se como o Supremo Tribunal Federal, ao longo de 16 (dezesseis) anos – da posição firmada no RE 153.771/MG até o julgamento do RE 562.045/RS – flexibilizou de maneira gradual o entendimento da corte quanto a compatibilidade dos impostos de natureza real com a progressividade fiscal, bem como a respectiva necessidade de previsão constitucional para sua aplicação.

Como já tratado no presente estudo, em um primeiro momento, no julgamento do RE 153.771/MG, o voto vencedor do Ministro Moreira Alves, acompanhado por ampla maioria (vencido apenas o Ministro Carlos Velloso), fixou três premissas básicas:

- (i) A expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da Constituição Federal abrangeria tanto o caráter pessoal do imposto quanto a gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte, de modo a indicar que nem todos os impostos estariam sujeitos à fatores discriminantes da capacidade contributiva.
- (ii) Apenas os impostos de natureza pessoal seriam alcançados pelo princípio da capacidade contributiva, uma vez que os impostos reais (tipicamente de base de incidência patrimonial) não levariam em conta os aspectos pessoais do contribuinte.
- (iii) A exceção para a aplicação da progressividade em impostos reais, a exemplo do que acontecia com o IPTU antes da promulgação da EC 29/2000, demandaria a expressa previsão constitucional.

Do julgamento desse recurso extraordinário, presumia-se uma aplicação indiscriminada dessas premissas para outros impostos de natureza real, essencialmente aqueles que alcançam “bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou de rendimentos, considerados na sua objetividade (...)”<sup>134</sup>, como o ITCMD, ITBI, ITR, entre outros.

Essas foram as premissas utilizadas no RE 234.105/SP e, conseqüentemente na Súmula nº 656/STF, para declarar a inconstitucionalidade do ITBI com alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, isto é, o suscinto fundamento de que, por ser imposto de natureza “real”, não haveria que se falar em progressividade fiscal.

---

<sup>134</sup> GIANINI, 1974, p. 159 *apud* BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 35.



A prova disso é que, muito embora o Ministro relator Carlos Velloso também tivesse votado pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas para o ITBI sem entrar no mérito de impostos reais e pessoais, a maioria dos demais ministros votantes no RE 234.105/SP divergiram dos referidos fundamentos jurídicos e embasaram o seu voto nas premissas do julgamento paradigmático do RE 153.771/MG.

Ilustrativamente, vale conferir os breves votos dos Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Octavio Galloti e Sydney Sanches no RE 234.105/SP, que, mais uma vez, invocaram como fundamento exclusivo para a inconstitucionalidade da alíquota do ITBI a distinção entre impostos reais e pessoais, *in verbis*:

O Sr. MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA – Sr. Presidente, peço vênha para adotar os fundamentos do voto do Ministro Moreira Alves proferido no julgamento do RE nº 153.771, de Minas Gerais, sustentado aqui ainda quando vivo pelo saudoso Professor Darcy Bessone – se não me falha a memória. Acompanhei S. Ex<sup>a</sup> – o Ministro Moreira Alves – quando fez a distinção entre o imposto real e o de natureza pessoal. Na conclusão, estou com o eminente relator.<sup>135</sup>

O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Sr. Presidente, também peço vênha a V. Ex<sup>a</sup> para votar de acordo com os fundamentos do precedente do Ministro Moreira Alves. Neste caso, assim como na hipótese do IPTU, estamos diante de imposto a que não se pode emprestar caráter pessoal para o fim da graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte – critério estabelecido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.<sup>136</sup>

O SENHOR MINISTRO OCTAVIO GALLOTTI: Sr. Presidente, também peço vênha para seguir a conclusão de V. Exa., mas baseado no fundamento segundo o qual os impostos reais são infensos à aplicação do critério da progressividade.<sup>137</sup>

O SENHOR MINISTRO SYDNEY SANCHES – Sr. Presidente, conheço do recurso e lhe dou provimento, declarando a inconstitucionalidade que V. Exa. Também declara, mas pelos fundamentos deduzidos no RE nº 153.771, adotados por mim a partir do voto do Ministro MOREIRA ALVES.<sup>138</sup>

<sup>135</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 18.

<sup>136</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 19.

<sup>137</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 24.

<sup>138</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 25.

Assim, foi fixada a Súmula nº 656/STF, tomando-se como fundamento único e exclusivo a distinção entre impostos reais e pessoais do RE 153.771/MG para a aplicação da capacidade contributiva e da progressividade fiscal.

Nada obstante, o que parecia ser jurisprudência pacífica do STF, notadamente as premissas de incompatibilidade de impostos reais com a progressividade fiscais e a respectiva necessidade de previsão constitucional para sua aplicação, voltou a ser desafiada pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 423.768/SP – 9 (nove) anos após o voto do Ministro Moreira Alves no RE 153.771/MG.

No RE 423.768/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello<sup>139</sup>, analisou-se a constitucionalidade do IPTU com alíquotas progressivas fiscais após a promulgação da EC nº 29/2000, que passou a prever a possibilidade de que o referido imposto pudesse ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a sua localização e o seu uso.

Na ocasião, eliminada a barreira da expressa necessidade de previsão constitucional para a progressividade fiscal do IPTU, foi submetida novamente ao plenário do Supremo Tribunal Federal a questão: seria inconstitucional, *per se*, a utilização de alíquotas progressivas fiscais para os impostos tipicamente reais?

O Supremo Tribunal Federal, à unanimidade e na contramão de sua posição anterior, pelo voto do Ministro relator Marco Aurélio Mello, consignou que o texto constitucional, na redação do art. 145, § 1º, preza pela individualização dos tributos, sem qualquer restrição para a progressividade fiscal.

Aliás, sobre a dicotomia entre impostos reais e pessoais, registrou o Ministro Marco Aurélio Mello em seu voto: “A tradicional dicotomia entre tributo real e pessoal cede ao texto da Carta da República, apontada por Ulysses Guimarães como o documento da cidadania”<sup>140</sup>.

No mesmo julgamento, o Ministro Ayres Britto, sobre a doutrina de impostos reais e pessoais para a aplicação da progressividade fiscal, consignou que “pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto

---

<sup>139</sup> Único voto divergente no julgamento do ITBI – admitindo-se de maneira expressa a ampla aplicação do art. 145, § 1º, da CF/88, para declarar constitucional a utilização de alíquotas progressivas.

<sup>140</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 7.

sempre jungido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso)”<sup>141</sup>.

Essa foi a corrente que se sagrou vencedora no plenário do STF no RE 423.768/SP, superando-se – pela primeira vez – o paradigma de impostos reais e pessoais, de modo a permitir que um imposto considerado tipicamente real como o IPTU tivesse alíquotas progressivas de caráter fiscal, afastando-se também a alegação de violação à cláusula pétrea (abolição de direitos e garantias individuais).

Portanto, das premissas fixadas no RE 153.771/MG pelo STF para a compreensão da matéria, subsistia apenas uma: a necessidade de expressa autorização constitucional para a implementação da progressividade fiscal nos impostos.

Ocorre que, em 2008, o Supremo Tribunal Federal foi provocado no RE 562.045/RS a analisar a constitucionalidade de alíquotas progressivas para o ITCMD, imposto de natureza real, sem qualquer previsão específica sobre o tema no texto constitucional.

Nesse caso, em linha com a alteração jurisprudencial já proposta no RE 423.768/SP, entendeu-se que, pela redação do art. 145, § 1º, da CF/88, todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, o que permitiria a adoção de alíquotas progressivas para o ITCMD.

A novidade desse julgamento é que mesmo a necessidade de expressa previsão constitucional foi flexibilizada para admitir a referida progressividade, suplantando-se a última premissa fixada no voto do Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 153.771/MG.

Isso porque, no RE 562.045/RS, o próprio Ministro relator Ricardo Lewandowski sinalizava para uma posição média em que, tomando por base a revisão jurisprudencial do STF já iniciada, admitia a progressividade de impostos tipicamente reais, conquanto essa técnica estivesse expressamente prevista na Constituição Federal para o imposto analisado. É o que se extrai resumidamente das seguintes passagens de seu voto, confira-se:

Daí que, se a capacidade econômica não é levada em conta na imposição dos impostos reais, **a progressividade, nesses tipos, só pode ocorrer em razão de expressa disposição constitucional** e no limite dos casos especificamente nela previstos. (...) Entendimento diverso, ou seja, o de que o § 1º do art. 145 da Constituição faculta ou, até mesmo, determina a graduação de todos os impostos, seria concluir pela

---

<sup>141</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 38.

desnecessidade dos referidos dispositivos constitucionais, inclusive os que foram inseridos no texto magno pelo constituinte derivado.<sup>142</sup>

Assim, embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, **a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional**. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte (...).

Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual.<sup>143</sup> (grifos adotados).

Contudo, essa não foi a tese vencedora no julgamento: todos os divergiram da fundamentação adotada pelo relator. A ideia dos votos divergentes era de que a redação genérica do art. 145, § 1º, da Constituição Federal já permitiria a aplicação da progressividade fiscal aos impostos, independentemente de previsão constitucional expressa.

Essa percepção fica bastante evidente no voto do Ministro Menezes de Direito, que acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau e reiterou a prescindibilidade de previsão constitucional expressa para a aplicação de alíquotas progressivas a impostos de natureza real, cite-se:

Eu vou pedir vênua ao Ministro Lewandowski e vou acompanhar o voto do Ministro Eros Grau, porque eu entendo que **não se pode justificar a exigência constitucional da progressividade na disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva, porque a progressividade do imposto em um país que já tem uma carga tributária como a nossa é sempre benfazeja, porque permite levar em conta, objetivamente, a capacidade contributiva do contribuinte**. E esse deve ser o objeto essencial do próprio imposto, do próprio tributo. Não se pode, por isso a Constituição tem diversos dispositivos para proteger o contribuinte contra a exacerbação da carga tributária.

**Ora, se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la? Por que oferecer uma interpretação mais estreita?** (grifos adotados).

De modo semelhante, mesmo o Ministro Marco Aurélio Mello, que acompanhava o relator do RE em sua conclusão (desprovimento do recurso extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul), divergia quanto à expressa necessidade de previsão constitucional para a

<sup>142</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 24.

<sup>143</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 27

progressividade de alíquotas: “Por tais razões, sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo 145, § 1º, da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, consigno que (...)”<sup>144</sup>.

A alteração das premissas do RE 153.771/MG torna-se mais evidente ainda quando analisado o voto do Ministro Ayres Britto, que: (i) indicou como superada a tese de impostos reais e pessoais para fins de progressividade de alíquotas desde o julgamento do RE 423.768/SP; e (ii) defendeu como para as outras espécies tributárias, salvo o IPTU (em razão da sua previsão constitucional originária que restringia a progressividade das alíquotas ao âmbito meramente extrafiscal), não seria necessário que a progressividade fiscal estivesse expressa no texto constitucional.

Para ilustrar a controvérsia, vale citar um trecho esclarecedor do voto do Ministro Ayres Britto no 562.045/RS sobre a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em matéria de progressividade, concluindo como não há a necessidade de emenda constitucional para que um imposto como o ITCMD (tipicamente real) tenha alíquotas progressivas, *in verbis*:

14. Acontece – este é o ponto – **que esta Casa de Justiça modificou sua jurisprudência para afastar a tese que serviu de primeiro fundamento daquele precedente. Passou a admitir a progressividade meramente fiscal de impostos reais.** Donde se concluir que, sempre que possível, esses impostos devem ser progressivos na medida da capacidade contributiva, conforme o § 1º do art. 145 da Constituição. Todavia, no caso do IPTU, foi preciso que a EC nº 29 removesse o outro óbice à progressividade fiscal. Isso porque, segundo demonstramos, era a própria redação originária da Lei Maior que restringia a progressividade das alíquotas ao âmbito meramente extrafiscal. Noutras palavras: ainda que se passasse a admitir a progressividade fiscal de impostos reais (tese finalmente acolhida por este Supremo Tribunal), a emenda à Constituição seria necessária para afirmar que o IPTU, além de ser progressivo como instrumento de garantia da função social da propriedade urbana, também poderia ser progressivo “em razão do valor do imóvel” (inciso I do § 1º do art. 156, incluído pela EC nº 29/2000).

**15. Em suma, tratando-se de ITCMD, bem mais razão é de se ajuizar que a nossa Magna Lei não contém condição semelhante à que havia em relação à progressividade do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Daí que a norma geral do § 1º do art. 145 passa a incidir pelo modo mais desembaraçado para, naturalmente, admitir a progressividade das alíquotas “segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Vale dizer, aqui (no âmbito do ITCMD) não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo.**<sup>145</sup> (grifos adotados).

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 77.

<sup>145</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 77.

O julgamento do RE 562.045/RS (cuja importância já decorre naturalmente do reconhecimento de sua repercussão geral), portanto, sinalizou uma alteração jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, fixando-se novas premissas sobre a matéria – diametralmente opostas às anteriores:

- (i) A expressão “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da Constituição Federal abrangeria apenas o caráter pessoal do imposto. A gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte seria de observância obrigatória para todos os impostos.
- (ii) Todos os impostos sejam eles de natureza pessoal ou real seriam alcançados pelo princípio da capacidade contributiva.
- (iii) De maneira geral, a aplicação da progressividade alíquotas de caráter fiscal, mesmo em impostos reais, não demandaria a expressa previsão constitucional, a exemplo do que ocorreu com o ITCMD.

Essa perspectiva de evolução jurisprudencial foi analisada por Rosenblatt e Pereira, que concluíram como o RE 562.045/RS foi relevante para se confirmar a mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à progressividade de impostos reais.<sup>146</sup>

Para os autores, em consonância com as considerações do Ministro Ayres Britto no RE 562.045/RS, a progressividade é, de fato, um dos modos de graduação de alíquotas que atende à exigência da capacidade contributiva de forma mais direta e equitativa<sup>147</sup>. Ao analisar os novos contornos da jurisprudência do STF, apontam também que essa é a posição mais recente da corte sobre a matéria:

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

Se a reviravolta jurisprudencial foi razoável ao determinar a aplicação de alíquotas progressivas para o ITCMD, por outro lado fragilizou toda a argumentação defensiva até então adotada pela Suprema Corte, visto que ele é um imposto de caráter real, cuja previsão de progressividade não consta no texto da CRFB.<sup>148</sup>

<sup>146</sup> ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017.

<sup>147</sup> ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017.

<sup>148</sup> ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017. p. 209.

De modo semelhante, Gassen e Silva, em uma análise sobre a tributação sobre o patrimônio, também sinalizam para uma “reviravolta” da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação a progressividade de impostos de natureza real: “Ocorre que o julgamento do RE 562.045/RS foi concluído em 06.02.2013 e representou uma reviravolta – muito bem-vinda – na jurisprudência brasileira. O STF decidiu, por maioria, que os impostos reais podem ser progressivos. (...)”<sup>149</sup>.

Nota-se que, embora tenham sido conferidas soluções diversas para os julgados do Supremo Tribunal Federal e ainda que outros argumentos jurídicos tenham sido considerados nas análises, a norma jurídica interpretada ainda era o alcance da expressão “sempre que possível” da art. 145, § 1º, da Constituição Federal, cite-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;  
§ 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.<sup>150</sup>

Assim, além de uma simples mudança jurisprudencial do STF, pode-se cogitar, inclusive, a ocorrência de uma mutação constitucional em relação ao alcance da norma inscrita no art. 145, § 1º, da CF/88.

Para a doutrina de Mendes e Branco, uma mutação constitucional ocorre quando, mesmo sem a alteração formal do texto da Constituição Federal pelo constituinte derivado, o significado da norma inscrita na Carta Magna é transformado, o que pode ocorrer em razão da alteração da situação fática ou jurídica da sociedade, isto é, “a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro”<sup>151</sup>.

Nesse contexto, os ensinamentos de Barroso destacam como a mutação constitucional pode ocorrer pela alteração jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, mais precisamente pela via interpretativa: “haverá mutação constitucional quando, por exemplo, o Supremo

<sup>149</sup> GASSEN, Valcir; SILVA, Janyl de Jesus. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2. ed. rev., atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016. p. 155.

<sup>150</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

<sup>151</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Série IDP - Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 60.

Tribunal Federal vier a atribuir a determinada norma constitucional sentido diverso do que fixara anteriormente, seja pela mudança da realidade social ou por uma nova percepção do Direito (...)”<sup>152</sup>.

A ressalva da Mendes e Branco em relação às hipóteses de mutação constitucional é a de que a norma interpretada deve basear-se nas expressões utilizadas pelo constituinte, respeitando os princípios fundamentais da Constituição; caso contrário, essa interpretação seria considerada inconstitucional.<sup>153</sup>

No caso em análise, a partir da alteração das premissas do RE 153.771/MG e com uma nova percepção de direito em relação ao alcance do princípio da capacidade contributiva aos impostos, a norma constitucional do art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 foi ressignificada para que a expressão “sempre que possível” somente fizesse referência ao “caráter pessoal dos impostos”, sujeitando-se os impostos – em todos os casos<sup>154</sup> – à gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Em observância aos requisitos estabelecidos pela doutrina de Mendes e Branco<sup>155</sup>, reitera-se que a compatibilidade dessa nova interpretação do texto constitucional com os princípios fundamentais e cláusulas pétreas da CF/88 foi objeto de análise específica do STF no RE 423.768/SP, concluindo-se pela sua constitucionalidade.

A propósito, vale conferir um trecho do voto da Ministra Cármen Lúcia no RE 423.768/SP, que explicitou como as disposições da EC nº 29/2000, fundada também na nova interpretação do art. 145, § 1º, da CF/88, fortaleceria as cláusulas pétreas elencadas pelo constituinte originário, confira-se:

---

<sup>152</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 55.

<sup>153</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Série IDP - Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 60.

<sup>154</sup> Essa já era – no ano de 1997 – a interpretação do art. 145, § 1º, da CF/88 dada pelo Ministro Carlos Velloso no RE 153.771/MG (em que pese tenha sido vencido) que consignou em seu voto:

“A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”. Cf.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 16.

<sup>155</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Série IDP - Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 60.



Assim, a EC n. 29/00 veio expressamente para autorizar a progressão do IPTU em razão do valor do imóvel, o que, como já demonstrado, não feriu as cláusulas pétreas da isonomia e da capacidade contributiva, muito pelo contrário, fortaleceu-as.<sup>156</sup>

Por todo exposto, percebe-se a relevância da alteração jurisprudencial do STF, cujos efeitos importaram em uma nova interpretação do art. 145, § 1º, da CF/88 (mutação constitucional) e, conforme será explorado no próximo subcapítulo, podem – e devem – repercutir sobre os julgados fixados sob a posição superada do STF em matéria de progressividade fiscal, em especial a Súmula nº 656/STF.

### 3.2 Superação da Súmula/STF nº 656?

A Súmula nº 656/STF, aprovada na sessão plenária do STF em 24 de setembro de 2003, estabelece que: “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”.

Como já tratado no presente estudo, esse enunciado sumular, formado principalmente pela *ratio decidendi* do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP, utilizava em sua conformação teórica as premissas do RE 153.771/MG, quais sejam: (i) apenas os impostos de natureza pessoal seriam alcançados pela progressividade de alíquotas, e (ii) essa técnica de gradação demandaria a expressa previsão constitucional.

Trata-se de uma proposição justificável, considerando que, à época, essa era a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal em matéria de progressividade, amplamente aplicada em outros casos, a exemplo do RE 227.033/SP (de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 10 de agosto de 1999), do RE 252.368/SP (de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, julgado em 17 de agosto de 1999) e do RE 252.044/SP (de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 31 de agosto de 1999).

Nada obstante, quase 10 (dez) anos depois, nos termos do subcapítulo anterior (3.1), esse racional teórico foi ressignificado pelo Supremo Tribunal Federal nos julgamentos do RE 423.768/SP e do RE 562.045/RS, permitindo-se que impostos reais (tipicamente incidentes sobre o patrimônio) como o ITCMD tivessem alíquotas progressivas, independentemente de previsão expressa no texto constitucional.

---

<sup>156</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 19.

**Nesse contexto, considerando essa evolução jurisprudencial do STF posterior à aprovação do referido enunciado sumular, questiona-se: pode-se considerar superada a Súmula nº 656/STF?**

Nos termos da doutrina de Sarlet, Marinoni e Mitidiero, o respeito ao precedente judicial e à conservação da ordem jurídica decorre da própria noção de “segurança no processo”<sup>157</sup>, de modo a constitui um dever do Estado Constitucional. Para esses doutrinadores, o art. 926<sup>158</sup> do Código de Processo Civil de 2015 apenas explicita um dever legal já contido no texto constitucional, qual seja, de que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”<sup>159</sup>.

Contudo, ainda que respeitado o postulado constitucional de conservação da *ratio decidendi* dos julgados a fim de conferir maior segurança e coesão à ordem jurídica, esclarece-se que, excepcionalmente, os precedentes judiciais podem e devem estar sujeitos a nova valoração e evolução, sob pena de enrijecimento excessivo da atividade jurisdicional.

Sobre o tema, Mitidiero entende que, embora a criação de um precedente assegure cognoscibilidade normativa, “a mudança é conatural ao Direito, que vive na cultura e na historicidade, a possibilidade de modificação do precedente é inseparável do seu processo de evolução”<sup>160</sup>.

Assim, para a conformação de uma ordem jurídica harmônica, deve-se sopesar, de um lado, a necessidade de mudança no direito e, de outro, a proteção ao planejamento jurídico realizado em razão de determinado precedente.<sup>161</sup>

Essa é uma conclusão que pode ser extraída do próprio art. 489, VI<sup>162</sup>, do Código de Processo Civil de 2015, que determina que, salvo em razão da demonstração de distinção no

<sup>157</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book. p. 404

<sup>158</sup> Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. § 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante. § 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação. Cf.: BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, Secretaria-Geral, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>159</sup> BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, Secretaria-Geral, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>160</sup> MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas**: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 80.

<sup>161</sup> MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas**: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 80.

<sup>162</sup> São elementos essenciais da sentença.

caso em julgamento ou de superação do entendimento, são consideradas omissas as sentenças que deixem de seguir enunciado de súmula, jurisprudência e precedente invocado pela parte.

Com efeito, como técnica de dinamização do sistema de precedentes (e do próprio *stare decisis*<sup>163</sup> em sua perspectiva horizontal), a superação (ou *overruling*) é o afastamento total do precedente, que envolve um complexo ônus argumentativo para a demonstração de seu desgaste, principalmente em relação à sua congruência social e consistência sistêmica.<sup>164</sup>

De modo semelhante, Alvim define que “o *overruling* acontece na decisão em que se aplica regra diferente da adotada em decisões anteriores, anunciando-se que a regra afastada está superada”<sup>165</sup>.

Ao que interessa aos fins do presente trabalho, embora não seja possível declarar de maneira incontestada a superação da Súmula nº 656/STF, uma vez que a súmula ainda não foi cancelada nem expressamente afastada pelo STF, **o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 423.768/SP e 562.045/RS reclama, ao menos, a revisitação dos fundamentos desse enunciado.**

Nos termos do subtópico anterior, a simples diferenciação entre impostos reais e pessoais, bem como a necessidade de expressa previsão constitucional, não pode constituir fundamento único e exclusivo para a vedação à instituição de alíquotas progressivas em função do valor venal do imóvel no caso do ITBI.

Novamente, retomando os ensinamentos de Sarlet, Marinoni e Mitidiero sobre o respeito aos precedentes, trata-se de manter a higidez da matriz tributária brasileira e proteger a legítima expectativa do contribuinte.

---

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. Cf.: BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, Secretaria-Geral, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

<sup>163</sup> De regra, o termo *stare decisis* significa tanto a vinculação, por meio do precedente, em ordem vertical (ou seja, como representação da necessidade de uma corte inferior respeitar decisão pretérita de corte superior), como horizontal (a corte respeitar decisão anterior proferida no seu interior, ainda que a constituição dos juizes seja alterada). Esta é a posição adotada, entre outros, por Neil Duxbury e Melvin Aron Eisenberg. Em outra senda, há aqueles que optam por distinguir o termo *stare decisis de precedent*, como Frederick Schauer, para quem, “tecnicamente, a obrigação de uma corte de seguir decisões prévias da mesma corte é dita como sendo *stare decisis* (...), e o termo mais abrangente precedente é usado para se referir tanto à *stare decisis*, quanto à obrigação de uma corte inferior de seguir decisões de uma superior”. Cf.: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book. p. 823.

<sup>164</sup> MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

<sup>165</sup> ALVIM, Teresa. **Direito Jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 55.

Também se posicionando de maneira favorável à revisitação da vedação imposta a progressividade de alíquotas do ITBI em razão do valor venal do imóvel, sem deixar de esclarecer que essa ainda é a posição dominante do STF, vale conferir as palavras de Coelho:

Finalmente, de se mencionar que o imposto em comento não pode ser progressivo, como estatuiu o próprio STF por meio da Súmula nº 656, *in verbis*: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”. **Urge advertir, porém, que conquanto seja esta a posição ora em voga na Suprema Corte, percebe-se uma tendência de mudança, sobretudo após o julgamento do RE nº 562.045/RS, para permitir que o ITBI – tradicionalmente classificado pela doutrina como imposto real – seja regido pela progressividade. Isso, decerto, como forma de promover o princípio da capacidade contributiva.**<sup>166</sup> (grifos aditados).

A contradição das premissas da Súmula nº 656/STF e do RE 562.045/RS também foi objeto de análise de Paulsen, que também suscita eventual revisão do tema a ser realizada pelo STF:

O STF entende que o ITBI é um imposto de natureza real e que, por isso, não se presta à progressividade, ou seja, não pode ter alíquotas progressivamente maiores conforme o aumento da base de cálculo. Porém, não se pode ter certeza de que esse entendimento vá perdurar. Lembre-se que, relativamente ao Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), a posição do STF também era no sentido de que teria natureza real e que, por isso, seria descabida sua progressividade, mas, em 2013, acabou por superar esse entendimento e admiti-la.<sup>167</sup>

A objeção de se declarar, ainda que implicitamente, o definitivo *overruling* do entendimento da Súmula nº 656/STF decorre da percepção de que nem só a classificação dos impostos (em pessoais ou reais) e a respectiva necessidade de previsão constitucional pode servir de fundamento para a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI.

---

<sup>166</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. p. 277.

<sup>167</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Saraiva, 2022. E-book. p. 240.

Embora alguns autores Rosenblatt e Pereira<sup>168</sup> argumentem que não existiriam outros óbices para a existência da progressividade fiscal do ITBI, não se trata de posição unânime nem na doutrina e nem no próprio Supremo Tribunal Federal.<sup>169</sup>

De um lado, doutrinadores como Costa<sup>170</sup> e Conti<sup>171</sup> entendem como compatível com a Constituição Federal de 1988 e com o princípio da capacidade contributiva as alíquotas progressivas do ITBI em razão do valor venal do imóvel.

De outro, nos próprios julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 234.105/SP e 562.045/RS foram ventilados outros argumentos, que não as premissas do RE 153.771/MG, em favor da inconstitucionalidade dessa técnica de incidência para esse imposto.

O próprio Ministro Carlos Velloso, relator do RE 234.105/SP, sem mencionar a classificação dos impostos em reais e pessoais, sustentava em seu voto a impossibilidade de que o ITBI tivesse alíquotas progressivas. Para o ministro, em razão da própria estrutura do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e por uma análise comparada com outros países, o princípio da capacidade contributiva se realizaria de forma mais adequada pela utilização de alíquotas proporcionais ao preço de venda do imóvel.

A Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE 562.045/RS e em *obiter dictum*, ao analisar a progressividade do ITCMD, consignou em seu voto que em relação ao ITBI, por se tratar de transmissão onerosa, não seria possível identificar na operação a capacidade

---

<sup>168</sup> Para demonstrar a opinião de Rosenblatt e Pereira sobre o tema, vale transcrever o seguinte trecho de seu artigo: “Assim, compreende-se que a redação da Súmula 656 do STF fazia sentindo perante o antigo posicionamento da Corte sobre o tema, à época de sua edição. Agora, contudo, que o STF reviu seus conceitos, e passou a aceitar a progressividade de um imposto real sem qualquer previsão constitucional, não é possível encontrar qualquer argumento jurídico que ainda impeça a admissibilidade da progressividade das alíquotas do ITBI, razão pela qual a Súmula 656 do STF perdeu completamente sua justificativa”. Cf.: ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017. p. 209.

<sup>169</sup> ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017.

<sup>170</sup> “Quanto às alíquotas, igualmente expressam-se em percentuais. Interessante registrar a questão relativa à possibilidade de se lhe aplicar a técnica da progressividade. Embora não haja previsão constitucional expressa, como ocorre com o IPTU, entendemos seja perfeitamente viável, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, que imprime a necessidade de graduação dos impostos (art. 145, § 1º, CR). O STF, no entanto, firmou entendimento no sentido de ser inadmissível tal aplicação, por tratar--se de imposto de natureza real”. Cf.: COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book. p. 433.

<sup>171</sup> “Ousando discordar da decisão do Supremo Tribunal Federal, entendo ser esta última a tese que melhor se ajusta à hipótese. A progressividade de alíquotas é técnica tributária consagrada e aplicada a vários impostos, tendo inclusive o texto constitucional determinado expressamente sua observância no imposto de renda (art. 153, § 20 D). E a maior parte dos estudiosos vê esta técnica como correta no sentido de realizar a Justiça Fiscal, sendo ela inerente ao princípio da capacidade contributiva”. Cf.: CONTI, José Maurício. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. *Scientia Iuris*, v. 5/6, p. 43-58, 2001-2002. p. 13.

contributiva do contribuinte. Confira-se um trecho do voto da Ministra Ellen Gracie no RE 562.045/RS:

Diferencia-se o ITCMD, assim, do próprio ITBI, que é objeto da Súmula 656 (“É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”), porquanto o ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus da contrapartida.

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas.<sup>172</sup>

Além disso, como argumento paralelo, em relação a vedação à instituição de impostos com efeito confiscatórios, inscrita no art. 150, IV<sup>173</sup>, da CF/88, os Ministros Gilmar Mendes e Ayres Britto já faziam a ressalva no RE 562.045/RS de que existiriam remédios para que o ITCMD não fosse utilizado com efeitos confiscatório, posto que o Senado Federal é responsável pelo controle do teto das alíquotas, a teor do art. 155, I, § 1º, IV<sup>174</sup>, da Constituição Federal.

No caso do ITBI, contudo, o texto constitucional não outorga a competência de maneira expressa ao Senado Federal para estabelecer as alíquotas máximas e mínimas do referido imposto<sup>175</sup>, o que, ao menos em tese, poderia suscitar eventual discussão quanto aos efeitos confiscatórios da exação.

Inclusive, para Harada, embora o julgamento do Primeiro Tribunal de Alçada Cível e do STF sobre o caso do Recurso Extraordinário nº 234.105/SP tenha se fundado essencialmente na clássica distinção entre impostos reais/pessoais e na ausência de previsão expressa no texto

<sup>172</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 68.

<sup>173</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco; Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

<sup>174</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; § 1º O imposto previsto no inciso I: IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Cf.: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988

<sup>175</sup> Embora o texto constitucional não outorgue de maneira expressa a competência de fixação de alíquotas mínimas e máximas do ITBI para o Senado Federal, com fundamento no art. 39 do CTN, subsiste a controvérsia sobre a recepção ou não desse dispositivo pela Constituição Federal de 1988. Atualmente, existem duas regulamentações vigentes que estabelecem a alíquota máxima do ITBI no ordenamento jurídico brasileiro: o Ato Complementar nº 27/66 e a Resolução do Senado nº 99/81.

constitucional, o “verdadeiro motivo” para a declaração de inconstitucionalidade, ainda que indiretamente, seria a aumento da carga tributária e eventual caráter confiscatório do ITBI progressivo, cite-se:

E aqui é oportuno esclarecer que **o posicionamento da doutrina contrariamente ao ITBI progressivo, com reflexo na jurisprudência, decorre mais da exacerbação do encargo tributário e menos da alegada falta de sua previsão constitucional.** (...)

**Por tudo isso, entendemos que sua rejeição, inclusive sob eiva de inconstitucionalidade, tem sua verdadeira motivação no caráter excessivo da carga tributária.**

Alegar e comprovar o efeito confiscatório do ITBI não é tarefa fácil, mesmo porque a Carta Política não definiu qualquer parâmetro objetivo nesse sentido, limitando-se a prescrever que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV). Daí seu questionamento sob outro enfoque com respaldo na jurisprudência, que prestigia o princípio da justiça fiscal.<sup>382</sup> Se a progressividade se situasse nas faixas de 0,50%, 0,60%, 0,80% até 2,0% dificilmente o imposto teria sido impugnado pelo contribuinte e se o tivesse o resultado, muito provavelmente, teria sido outro em face do exposto princípio da graduação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte. (...).<sup>176</sup> (grifos adotados).

Sem estabelecer qualquer juízo de valor sobre a estrutura específica do ITBI e eventual caráter confiscatório das alíquotas progressivas desse imposto, posto que não são objeto do presente trabalho, **o que se pretende demonstrar é apenas que a necessidade de revisitação da Súmula nº 656/STF não pode ser considerada, de plano, como a superação do enunciado sumular.**

Apesar de a evolução jurisprudencial do STF em matéria de progressividade ser fundamento mais que relevante para que as premissas originais da Súmula nº 656/STF sejam reanalisadas, teoricamente, ainda podem existir outros argumentos para a declaração de inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI.

Mesmo porque, após o julgamento do RE 562.045/RS, o STF teve a oportunidade de analisar a higidez da Súmula nº 656/STF, é o caso, por exemplo, do RE 928.586/RS (julgado em 20 de junho de 2017, de relatoria do Ministro Celso de Mello).

Na ocasião, a Segunda Turma do STF, à unanimidade e sem entrar no mérito da evolução jurisprudencial sobre a progressividade dos tributos reais, reafirmou a validade da Súmula nº 656/STF, confira-se um trecho do voto do Ministro relator Celso de Mello:

Com efeito, o Plenário desta Suprema Corte, ao julgar o RE 234.105/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO (RTJ 173/325), firmou orientação sobre a controvérsia ora em análise, proferindo decisão consubstanciada em acórdão assim ementado: (...)

Cabe ressaltar, por necessário, que essa orientação plenária reflete-se em sucessivos julgamentos, monocráticos e colegiados, proferidos no âmbito desta Corte (AI

<sup>176</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. p. 602.

417.730/MG, Rel. Min. CEZAR PELUSO – AI 422.537/MG , Rel. Min. CEZAR PELUSO – AI 501.691/MG, Rel. Min. ELLEN GRACIE – RE 227.033/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 251.242/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – RE 259.339/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – RE 700.360-AgR/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), valendo referir, dentre eles, aquele que, proferido pela colenda Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, apreciou controvérsia idêntica à ora versada nesta causa, em decisão que acolhe a pretensão recursal deduzida pela parte recorrente: (...).

Cumpre acentuar, finalmente, que essa orientação acha-se presentemente sumulada por esta Corte, como resulta claro da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal, cuja formulação possui o seguinte conteúdo: (...).

Sendo assim, pelas razões expostas, nego provimento ao presente agravo interno, mantendo, em consequência, por seus próprios fundamentos, a decisão ora agravada.<sup>177</sup>

Com efeito, em que pese a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em matéria de progressividade, o *overruling* de precedentes com a magnitude da Súmula nº 656/STF não pode ser presumido. Essa ideia, no entanto, não afasta a necessidade de revisão e eventual alteração dos fundamentos do enunciado sumular, a fim de que seja mantida a higidez e a coesão da matriz tributária brasileira.

Por fim, analisada a evolução jurisprudencial do STF sobre a progressividade dos impostos reais e os respectivos reflexos sobre a Súmula nº 656/STF, vale tecer algumas considerações finais sobre as perspectivas do ITBI e a matriz tributária brasileira.

### **3.3 As perspectivas do ITBI e a matriz tributária brasileira;**

Na matriz tributária brasileira, a insegurança jurídica para a cobrança do ITBI com alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel é signo de desigualdade e de uma distribuição dos ônus tributários que não privilegia a justiça fiscal, muito menos os objetivos do art. 3º da Constituição Federal de 1988 (entre eles, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; e reduzir as desigualdades sociais e regionais).

Observe-se aqui que não se trata de se afirmar, de maneira categórica, que a técnica da progressividade fiscal é a mais adequada para realizar o princípio da capacidade contributiva no caso específico do ITBI (a progressividade não está isenta de críticas, vide capítulo 3.3), mas

---

<sup>177</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 928.586/RS**. Recorrente: Município de Porto Alegre. Recorrido: Jorge Luiz Bertacco. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 2 jun. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312021167&ext=.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2023. p. 4.



de permitir que os municípios, no exercício de sua competência constitucional e de sua política fiscal, façam essa análise.

A propósito, o Ministro Eros Grau, em seu voto apresentado no RE 562.045/RS, já destacava a importância de que o juízo de razoabilidade e proporcionalidade na instituição de alíquotas progressivas fiscais aos impostos reais, como o ITCMD, fosse reservado ao legislador, veja-se:

Não porém sem insistir também com todas as vênias admissíveis em que a esta Corte não cabe controlar senão a constitucionalidade de textos normativos; não podemos, sem franca agressão à Constituição ela mesma, ousar exercer o controle da sua proporcionalidade e/ou de razoabilidade.<sup>178</sup>

No mesmo sentido, prosseguindo no julgamento do RE 562.045/RS, em debate com o Ministro Marco Aurélio Mello, asseverou ainda que somente seria habilitado a entrar nesse mérito se fosse membro do Poder Legislativo:

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: – A minha única observação - se me permitirem - é a seguinte: com relação à tal razoabilidade e à proporcionalidade, só me sentiria habilitado a discutir essa matéria se eu me elegeisse membro da Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, não no assento do Poder Judiciário.<sup>179</sup>

Nos termos do capítulo anterior, com a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal em matéria de progressividade de impostos de natureza real, deve ser revisitada a Súmula nº 656/STF, alterando-se os seus fundamentos legais ou superando-a definitivamente.

O fato é: da forma como presente na matriz tributária brasileira (considerando, ainda, ser um enunciado sumular do STF), não há segurança jurídica para que o tema seja devidamente discutido pelo legislador ordinário.

Assim, ao contrário de uma revisão necessária da distribuição da carga tributária segundo as bases de incidência (consumo, renda e patrimônio) (que remonta ao capítulo 1.1), a manutenção da Súmula nº 656/STF como se encontra revela quase um esforço para que matriz tributária brasileira não seja alterada.

---

<sup>178</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 36.

<sup>179</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023. p. 37.

Aliás, D’Araújo, Gassen e Gassen, em um estudo sobre as propostas de reforma tributária já apresentadas desde a Constituição Federal de 1988, destacavam como existe uma “tendência de deixar de lado qualquer debate sério acerca de revisão da tributação sobre o consumo e patrimônio, que são sempre deixadas para um futuro que nunca se concretiza”.<sup>180</sup>

Para demonstrar como a progressividade fiscal de alíquotas de ITBI com base no valor venal do imóvel ainda remanesce pouco discutida e/ou implementada no âmbito das políticas fiscais dos municípios, apesar da já tratada evolução jurisprudencial do STF nessa matéria, vale conferir a coleta de dados realizada no presente estudo, que se encontra no “Apêndice A”.

A título ilustrativo, apresenta-se um trecho dos resultados da análise:

**Quadro 1:** Resultado parcial da análise.

Capital	Estado e/ou Unidade Federativa	Lei Municipal que disciplina o ITBI	Alíquota ITBI	Progressividade de em razão do valor venal do imóvel ou do valor financiado?	Tipo de Alíquota
Aracajú	Sergipe (SE)	Lei Municipal nº 1547/1989	Art. 188 - A alíquota do imposto é de 2% (dois por cento).	Não	Fixa
Belém	Pará (PA)	Lei Municipal nº 8792/2010	Art. 8º As alíquotas do ITBI são as seguintes:  I - nas transmissões compreendidas no SFH (Sistema Financeiro de Habitação):  a) sobre o valor efetivamente financiado, será aplicada a alíquota de 1% (um por cento);  b) sobre o valor não financiado será aplicada a alíquota de 2% (dois por cento);  c) sobre o valor, quando da utilização do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, será	Não	Diferenciada pela forma de aquisição do imóvel

<sup>180</sup> D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras:** por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, p. 1032-1056, 2020. p. 1050.

			aplicada a alíquota de 1% (um por cento).  II - nas demais transmissões será aplicada a alíquota de 2% (dois por cento).		
Belo Horizonte	Minas Gerais (MG)	Lei Municipal nº 5.492/1988	Art. 8º - A alíquota do ITBI é de 3,0% (três por cento).	Não	Fixa
Boa Vista	Roraima (RR)	Lei Municipal nº 1.223/2009	Art. 141, O imposto será calculado aplicando-se sobre o valor estabelecido como base de cálculo, a alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) nas transmissões de seus imóveis ou direitos a eles relativos.	Não	Fixa
Brasília	Distrito Federal (DF)	Lei Municipal nº 3.830/2006	Art. 9º A alíquota do ITBI é de 3%	Não	Fixa

Fonte: Elaboração própria.

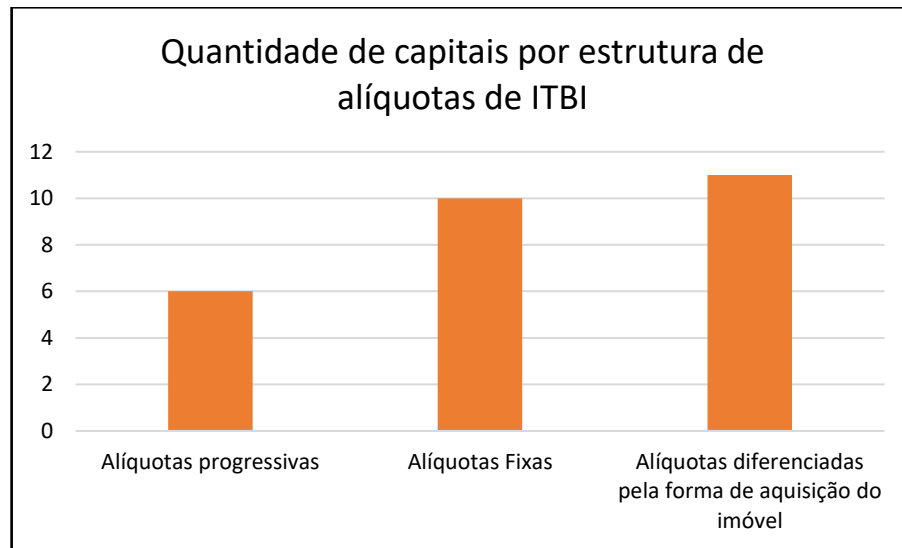
No caso, foram analisados e compilados os dispositivos legais referentes às alíquotas de ITBI de cada capital dos estados brasileiros e do Distrito Federal, utilizando-se como referência as normas indicadas nos sites oficiais de cada município na data-base de novembro de 2023.

Como resultado, de 26 capitais estaduais e 1 federal analisadas, foram localizados apenas 6 (seis) municípios que utilizam algum tipo de progressividade de alíquotas para o ITBI, relacionadas ao valor do financiamento e/ou do imóvel transmitido. Os demais adotam alíquotas fixas e/ou diferenciadas<sup>181</sup> em razão da forma de aquisição do imóvel, mas desvinculadas de elementos de progressividade.

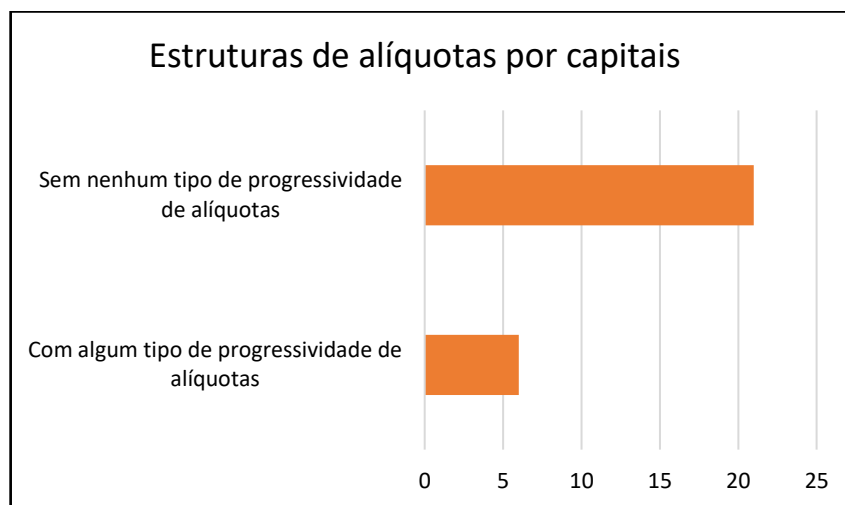
<sup>181</sup> É interessante destacar que, em linha com estruturas de alíquotas utilizadas por algumas capitais (Apêndice A), o Supremo Tribunal Federal tem permitido a utilização de alíquotas diferenciadas de ITBI em razão do uso e da modalidade de aquisição de imóveis.

Ilustrativamente, no julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 768.436/RS (julgado em 24 de fevereiro de 2015, de relatoria da Ministra Rosa Weber), a Segunda Turma do STF, ao acompanhar o voto da ministra relatora, entendeu que “a instituição de alíquotas diferenciadas em virtude da destinação do imóvel urbano não se confunde com o instituto da progressividade”. Cf.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 768.436/RS**. Recorrente: Fabíola Schivitz Dornelles Machado e outros. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 24 de fev. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15317438584&ext=.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2023. p. 4. Para a ministra relatora, a adoção de alíquotas diferenciadas de ITBI em razão da forma de aquisição do imóvel não levaria em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, diferenciando-se da hipótese de progressividade fiscal da Súmula nº 656/STF.

No mesmo sentido, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.202.188/SP (julgado em 29 de maio de 2019, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia), a ministra relatora, em decisão monocrática, rememorou a evolução jurisprudencial do STF em matéria de progressividade de tributos considerados reais, mas ressaltou que o caso de alíquotas diferenciadas em razão da destinação do imóvel não se subsume à vedação da Súmula nº 656/STF.

**Gráfico 3:** Quantidade de capitais por estrutura de alíquotas de ITBI.

**Fonte:** Elaboração própria.

**Gráfico 4:** Estruturas de alíquotas por capitais.

**Fonte:** Elaboração própria.

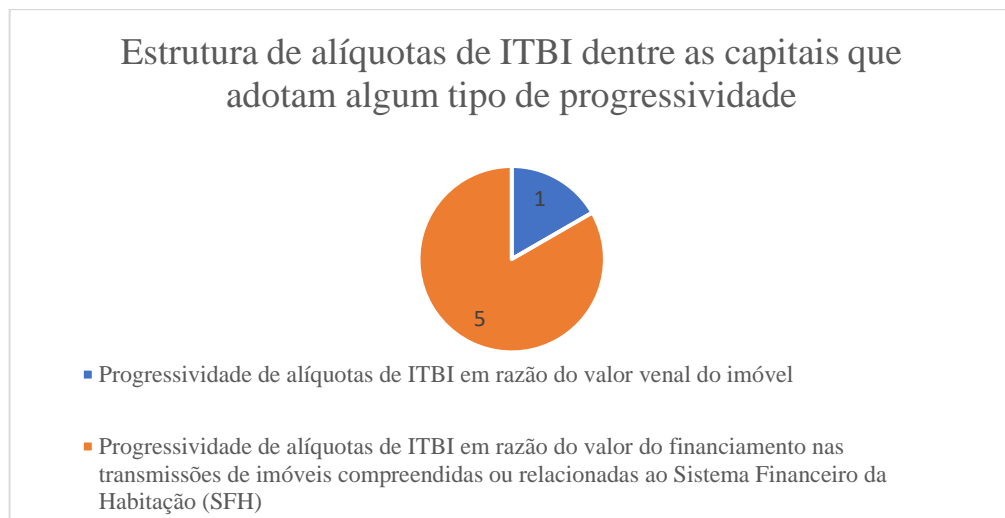
Ao que interessa ao presente estudo sobre a evolução jurisprudencial do STF e sua relação com a Súmula nº 656/STF, esclarece-se que o Município de Curitiba (art. 11 da Lei Municipal Complementar nº 108/2017<sup>182</sup>) é o único cujas alíquotas de ITBI variam de acordo

<sup>182</sup> Art. 11. Às transmissões de imóveis, residenciais edificados, financiados por prazo não inferior a 5 (cinco) anos e com garantia hipotecária ou por alienação fiduciária, serão aplicadas as seguintes alíquotas: I - para imóveis com valor venal de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): "nihil"; II - para imóveis com valor venal de R\$ 100.000,01 (cem mil reais e um centavo) até R\$ 150.000,00. (cento e cinquenta mil reais): 0,5% (meio por cento). Cf.: CURITIBA. **Lei Municipal Complementar nº 108, de 20 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos - ITBI, e dá outras providências. Curitiba, PR. Diário Oficial Municipal, 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei->

com o valor venal do imóvel edificado e residencial financiado por prazo não inferior a cinco anos e com garantia hipotecária ou por alienação fiduciária.

Dentre as capitais que adotam algum tipo de progressividade fiscal, a grande maioria utiliza como critério balizador das alíquotas o valor do financiamento nas transmissões de imóveis compreendidas ou relacionadas a programas de financiamento habitacional. Cite-se:

**Gráfico 5:** Estrutura de Alíquotas de ITBI dentre as capitais que adotam algum tipo de progressividade.



**Fonte:** Elaboração própria.

Observe-se, portanto, que a progressividade fiscal do ITBI ainda pode ser bastante explorada pelos municípios, a fim de conferir maior eficácia, coesão e equidade à matriz tributária brasileira.

Nesse contexto, a revisitação da Súmula nº 656/STF em razão dos novos contornos da jurisprudência do STF assume papel essencial, oferecendo maior segurança jurídica e permitindo o amplo debate sobre a implementação de alíquotas de ITBI que sejam variáveis em razão do valor venal do imóvel.

## CONCLUSÃO

A matriz tributária brasileira necessita de uma distribuição mais equânime dos ônus tributários, em especial na divisão das bases de incidência: consumo, patrimônio e renda. Não se trata aqui de mero balanceamento matemático, mas da instituição de uma política fiscal que prime pelos objetivos do art. 3º da Constituição Federal, como a redução da desigualdade e a erradicação da pobreza.

Isso porque, na linha de outros países da OCDE, não pode a matriz tributária brasileira onerar excessivamente o consumo, sob pena de afetar principalmente a população de baixa renda, cujo gasto mensal é quase – se não todo – destinado à compra de alimentos e itens básicos para sua subsistência.

Nesta circunstância, objetivando um reequilíbrio sistêmico, avançar sobre as outras bases de incidência – em especial a propriedade – é essencial, por serem diretas, de caráter progressivo e muito vinculadas aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Portanto, tomando como paradigma os impostos vinculados ao patrimônio (IPTU, ITCMD e ITBI), a utilização de técnicas de gradação do imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte, como a progressividade fiscal, são importantes e devem ser instrumentalizadas para a maior promoção de justiça fiscal.

Como conclusão do presente trabalho, destaca-se que, analisando os Recursos Extraordinários nº 153.771/MG, 234.105/SP, 423.768/SP e 562.045/RS, é possível constatar uma evolução da jurisprudência do STF após a Constituição Federal de 1988 sobre a utilização de alíquotas progressivas para os impostos reais (tipicamente vinculados ao patrimônio).

Inicialmente, no julgamento do RE 153.771/MG, a jurisprudência formada pelo STF era no sentido de que: (i) apenas os impostos de natureza pessoal seriam alcançados pelo princípio da capacidade contributiva, uma vez que os impostos reais não levariam em conta os aspectos pessoais do contribuinte; e (ii) a exceção para a aplicação da progressividade em impostos reais, a exemplo do que acontecia com o IPTU antes da promulgação da EC nº 29/2000, demandaria a expressa previsão constitucional.

Essa era a jurisprudência consolidada da época, que foi fundamento para a fixação da Súmula nº 656/STF: “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”.

No entanto, alterando-se as premissas originalmente fixadas, a nova posição do STF formalizada nos RE 423.768/SP e 562.045/RS é no sentido de que (i) todos os impostos sejam eles de natureza pessoal ou real seriam alcançados pelo princípio da capacidade contributiva; e

(ii) de maneira geral, a aplicação da progressividade alíquotas de caráter fiscal, mesmo em impostos reais, não demandaria a expressa previsão constitucional, a exemplo do que ocorreu com o ITCMD, em razão do disposto no art. 145, § 1º, da CF/88.

Essa evolução jurisprudencial ao longo de 16 (dezesesseis) anos, que remonta até mesmo a uma mutação constitucional do comando contido no art. 145, § 1º, da CF/88, revela a necessidade de que os julgados fixados sob a jurisprudência anterior do STF, em especial a Súmula nº 656/STF, sejam revisitados.

Isso porque, em consonância com a *ratio decidendi* dos julgados mais recentes do STF (RE 423.768/SP e 562.045/RS), a simples diferenciação entre impostos reais e pessoais, bem como a necessidade de expressa previsão constitucional, não pode constituir fundamento único e exclusivo para a vedação à instituição de alíquotas progressivas em função do valor venal do imóvel no caso do ITBI.

Trata-se, portanto, de conferir maior eficácia, coesão e equidade à matriz tributária brasileira e ao sistema de precedentes judiciais do Brasil.

Ressalva-se que, embora não seja possível presumir o definitivo *overruling* do precedente e sem estabelecer qualquer juízo de valor sobre os benefícios e os malefícios da progressividade de alíquotas do ITBI, a revisão da Súmula nº 656/STF é necessária principalmente para possibilitar que o legislador ordinário, no exercício de sua competência constitucional e de sua respectiva política fiscal, faça essa análise.

A coleta de dados realizada no presente estudo, referente ao arcabouço tributário das capitais brasileiras, é suficiente para acender um alerta para a necessidade de reavaliação da Súmula nº 656/STF: apesar da evolução jurisprudencial do STF em matéria de progressividade fiscal, poucos são os municípios que adotaram a progressividade de alíquotas para o ITBI em razão do valor venal do imóvel.

Pelo exposto, à luz dos argumentos lançados no trabalho e sem a pretensão de esgotar o tema, é possível concluir que existe espaço para discussão da progressividade fiscal de impostos reais, comumente vinculados à base de incidência do patrimônio, na matriz tributária brasileira, em especial considerando a evolução jurisprudencial do STF.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Teresa. **Direito Jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público**, n. 56, p. 73-82, 1991.
- ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata de: Revista de Direito Tributário. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários, 5., 1991, São Paulo: IDEPE/RT, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Revisão e Complementação: Misabel Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Aires; MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Belém: CEJUP, 1985.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.
- BELO HORIZONTE. **Lei Municipal nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre os tributos cobrados pelo município de Belo Horizonte e contém outras providências. Belo Horizonte, MG. Diário Oficial Municipal, 1989, Disponível em: <https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=230>. Acesso em 15 out. 2023.
- BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. **The University of Chicago law review**, v. 19, p. 417-520, 1952.
- BRASIL. **Carta Régia, de 28 de janeiro de 1808**. Abre os portos do Brazil ao commercio directo estrangeiro com excepção dos generos estancados. Bahia, BA. Coleção de Leis do Brasil, 1808. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg\\_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html). Acesso em 15 out. 2023.
- BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1946**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1946.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.



BRASIL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011.

BRASIL. **Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843**. Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercícios de 1843-1844, e 1844-1845. Rio de Janeiro, RJ. Coleção de Leis do Império do Brasil, 1843. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-317-21-outubro-1843-560743-publicacaooriginal-83901-pl.html>. Acesso em 15 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914**. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1915. Rio de Janeiro, RJ. Coleção de Leis do Brasil, 1914. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/12919.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/12919.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

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. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, Secretaria-Geral, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.663, de 28 de agosto de 2023**. Define o valor do salário mínimo a partir de 1º de maio de 2023 e dá outras providências. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm). Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função social dos tributos/Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.202.188/SP**. Recorrente: Município de Santo André. Recorrido: MARTINS PEREIRA COMERCIAL E INCORPORADORA E IMOBILIARIA LTDA – ME e outros. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 31 maio 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340289196&ext=.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 928.586/RS**. Recorrente: Município de Porto Alegre. Recorrido: Jorge Luiz Bertacco. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 2 jun. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312021167&ext=.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 16.798**. Imposto Territorial Urbano. Incidência progressiva. Lei Municipal de Americana (São Paulo). Improcedência da alegada inconstitucionalidade. Relator: Min. Victor Nunes Leal. Julgado em: 12 dez. 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771/MG**. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 nov. 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 234.105/SP**. Recorrente: Adolfo Carlos Canan e Outra. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 31 de mar. 2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 423.768/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Ifer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, 10 maio. 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.045/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 768.436/RS**. Recorrente: Fabíola Schivitz Dornelles Machado e outros. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 24 de fev. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15317438584&ext=.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do STF**. Texto consolidado até a Emenda Regimental nº 58, de 19 de dezembro de 2022. Brasília, DF. Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589/STF**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2300>. Acesso em: 4 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656/STF**. 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. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151#:~:text=S%C3%BAmula%20do%20Supremo,-%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20que%20estabelece%20al%C3%ADquotas%20progressivas%20para%20o,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel>. Acesso em: 4 nov. 2023.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2005.

CARULLO, Vincenzo. **La Costituzione della Repubblica Italiana**. Dott. Cesare Zuffi, Bologna, 1950.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica Dinte, nº 54, junho de 2022. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. São Paulo: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book.

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

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CURITIBA. **Lei Complementar Municipal nº 40, de 18 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre os tributos municipais e dá outras providências. Curitiba, PR. Diário Oficial Municipal, 2001. Disponível em: <http://leismunicipa.is/iclpf>. Acesso em: 20 out. 2023.

CURITIBA. **Lei Municipal Complementar nº 108, de 20 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos - ITBI, e dá outras providências. Curitiba, PR. Diário Oficial Municipal, 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-complementar/2017/11/108/lei-complementar-n-108-2017-dispoe-sobre-o-imposto-de-transmissao-de-bens-imoveis-e-de-direitos-a-eles-relativos-itbi-e-da-outras-providencias>. Acesso em 20 out. 2023.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, p. 1032-1056, 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. Separata de: Revista de Direito Tributário. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários, 5., 1991, São Paulo: IDEPE/RT, 1991.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Série IDP - Capacidade Contributiva - Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book.

FREITAS FILHO, Roberto; LIMA, Thalita Moraes. **Metodologia de Análise de Decisões – MAD**. Universitas Jus, n. 21, p. 1-17, 2010.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; SILVA, Jamily de Jesus. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; SILVA, Jamily de Jesus. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

GIANNINI, Achile Donato. **Istituzioni di Diritto Tributario**. Milano: Dott A Giuffrè, 1974.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book.

ITALIA. **Constitution of the Italian Republic**. Costituzione italiana. Edizione in lingua portoghese. Senato della Repubblica, 2023.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 14, 1989.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. In: Encontro Nacional do CONPED, 19., 2010, Fortaleza. **Anais [...]** Fortaleza: PublicaDireito, 2010. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 19 set. 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Série IDP - Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 4, n. 4, p. 1-27, 2016.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Saraiva, 2022. E-book.

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis: proposta de superação da súmula 656 do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 215, p. 195-212, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Porto Alegre, RS. Diário Oficial Municipal, 1889. Disponível em: [https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid\\_Tipo=TEXT0&Hid\\_TodasNormas=19586&hTexto=&Hid\\_IDNorma=19586](https://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=19586&hTexto=&Hid_IDNorma=19586). Acesso em: 20 out. 2023.

SÃO PAULO. **Lei Municipal nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991**. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão "inter vivos", a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, e dá outras providências. São Paulo, SP. Diário Oficial Municipal, 1991. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-11154-de-30-de-dezembro-de-1991>. Acesso em: 20 out. 2023.

SÃO PAULO. **Lei Municipal nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário do Município de São Paulo, e dá outras providências. São Paulo, SP. Diário Oficial Municipal, 1966. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-6989-de-29-de-dezembro-de-1966>. Acesso em 20 out. 2023.

SÃO PAULO. **Lei Municipal nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001**. Altera a Lei 6.989, de 29 de dezembro de 1966, e dá outras providências. São Paulo, SP. Diário Oficial Municipal, 2001. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13250-de-27-de-dezembro-de-2001>. Acesso em 20 out. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book.

SELIGMAN, Edwin R. A. **A Study of the History, Theory and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad**. 2. ed. New York: Macmillan Company, 1914.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos Distributivos**. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book.

XAVIER, Alberto. **Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva**. Separata de: Revista de Direito Tributário. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários, 5., 1991, São Paulo: IDEPE/RT, 1991.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, p. 36-47, 1998.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do Governo com o Setor Privado**. São Paulo: FIPE, 2007. Disponível em: [https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto\\_03\\_2007.pdf](https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf). Acesso em: 11 nov. 2023.

**APÊNDICE A: TABELA COM INFORMAÇÕES SOBRE AS ALÍQUOTAS DE ITBI NAS CAPITAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

	<b>Capital</b>	<b>Estado E/Ou Unidade Federativa</b>	<b>Lei Municipal que disciplina o ITBI</b>	<b>Alíquota ITBI</b>	<b>Progressividade em razão do valor venal do imóvel ou do valor financiado?</b>	<b>Tipo de Alíquota</b>
1	Aracajú	Sergipe (SE)	Lei Municipal nº 1547/1989	Art. 188 - A alíquota do imposto é de 2% (dois por cento).	Não	Fixa
2	Belém	Pará (PA)	Lei Municipal nº 8792/2010	Art. 8º As alíquotas do ITBI são as seguintes:  I - nas transmissões compreendidas no SFH (Sistema Financeiro de Habitação):  a) sobre o valor efetivamente financiado, será aplicada a alíquota de 1% (um por cento);  b) sobre o valor não financiado será aplicada a alíquota de 2% (dois por cento);  c) sobre o valor, quando da utilização do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, será aplicada a alíquota de 1%(um por cento).  II - nas demais transmissões será aplicada a alíquota de 2% (dois por cento).	Não	Diferenciada pela forma de aquisição do imóvel
3	Belo Horizonte	Minas Gerais (MG)	Lei Municipal nº 5.492/1988	Art. 8º - A alíquota do ITBI é de 3,0% (três por cento).	Não	Fixa
4	Boa Vista	Roraima (RR)	Lei Municipal nº 1.223/2009	Art. 141 - O imposto será calculado aplicando-se sobre o valor estabelecido como base de cálculo, a alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) nas transmissões de seus imóveis ou direitos a eles relativos.	Não	Fixa

5	Brasília	Distrito Federal (DF)	Lei Municipal nº 3.830/2006	Art. 9º A alíquota do ITBI é de 3%	Não	Fixa
6	Campo Grande	Mato Grosso Do Sul (MS)	Lei Municipal nº 2.592/1989	<p>Art. 8º As alíquotas do Imposto são as seguintes:</p> <p>I - nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro da Habitação, a que se refere a Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, e legislação complementar:</p> <p>a) sobre o valor efetivamente financiado - meio por cento;</p> <p>b) sobre o que exceder - dois por cento;</p> <p>II - nas demais transmissões, cessões, alienações - dois por cento;</p> <p>III - nas alienações efetuadas pelo Poder Público, de bens imóveis urbanos destinados ao assentamento de população de baixa renda, através de programas pré-estabelecidos pelo Poder Público em loteamento de caráter social na mesma forma - meio por cento.</p>	Não	Diferenciada pela forma de aquisição do imóvel
7	Cuiabá	Mato Grosso (MT)	Lei Municipal Complementar nº 043/1997	<p>Art. 228 - As alíquotas do imposto são:</p> <p>I - nas transmissões realizadas pelo Sistema Financeiro de Habitação a que se refere a legislação federal:</p> <p>a) 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado;</p> <p>b) 2,0% (dois por cento) sobre o valor restante.</p>	Não	Diferenciada pela forma de aquisição do imóvel



				II - 2,0% (dois por cento) nas demais transmissões a título oneroso.		
8	Curitiba	Paraná (PR)	Lei Municipal Complementar nº 108/2017.	<p>Art. 9º A alíquota do imposto é de 2,7% (dois vírgula sete por cento) para qualquer transmissão, exceto nas hipóteses dos arts. 10 e 11 desta lei, quando houver disposição diversa.</p> <p>Art. 10. Para fins de incentivo à implantação de Programas Habitacionais de Interesse Social, ficam isentos do pagamento do imposto os empreendimentos destinados a programas habitacionais de interesse social desenvolvidos pela Companhia de Habitação Popular de Curitiba COHAB-CT e pela iniciativa privada em parceria com a COHAB-CT para atendimento de famílias inscritas em seu cadastro e classificados nos grupos 1 e 1,5 do Programa Minha Casa Minha Vida de acordo com as normas do Ministério das Cidades, nas seguintes hipóteses:</p> <p>I - transmissões necessárias à realização do empreendimento;</p> <p>II - primeira transmissão das unidades construídas nos empreendimentos até o valor de comercialização, limitado a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).</p> <p>III - cessão de direitos relativos aos processos de arrendamento residencial.</p> <p>Parágrafo único. O reconhecimento da isenção prevista neste artigo deve ser solicitado por meio de requerimento instruído com a documentação comprobatória, expedida pela COHAB-CT, de que o imóvel esteja vinculado a Programas</p>	Sim	Progressiva para as transmissões de imóveis residenciais financiados

				<p>Habitacionais de Interesse Social em parceria com a COHAB-CT e destinados ao cadastro de inscritos.</p> <p>Art. 11. Às transmissões de imóveis, residenciais edificados, financiados por prazo não inferior a 5 (cinco) anos e com garantia hipotecária ou por alienação fiduciária, serão aplicadas as seguintes alíquotas:</p> <p>I - para imóveis com valor venal de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): "nihil";</p> <p>II - para imóveis com valor venal de R\$ 100.000,01 (cem mil reais e um centavo) até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais): 0,5% (meio por cento).</p>		
9	Florianópolis	Santa Catarina (SC)	<p>Lei Municipal Complementar nº 7/1997</p>	<p>Art. 285. O imposto será calculado:</p> <p>I - nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro da Habitação (SFH), no Programa de Arrendamento Residencial (PAR) e de Habitação de Interesse Social (HIS):</p> <p>a) pela aplicação da alíquota de meio por cento sobre o valor efetivamente financiado, até o limite de R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais); e</p> <p>b) pela aplicação da alíquota de dois por cento sobre o valor restante.</p> <p>II - nas demais transmissões e cessões, pela alíquota de dois por cento. (...)</p>	Sim	Progressiva para as transmissões de imóveis residenciais financiados

10	Fortaleza	Ceará (CE)	Lei Municipal Complementar nº 159/2013	<p>Art. 306. As alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo do ITBI são:</p> <p>I - nas transmissões de imóveis financiados com recurso do Sistema Financeiro da Habitação (SFH):</p> <p>a) 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado, até o limite de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais);</p> <p>b) 3% (três por cento) sobre o valor não financiado e sobre a parte do valor que exceder o limite previsto na alínea “a” do inciso I deste artigo.</p> <p>b) 4% (quatro por cento) sobre o valor não financiado e sobre a parte do valor que exceder o limite previsto na alínea “a” do inciso I deste artigo.</p> <p>II - 4% (quatro por cento) nas demais transmissões</p> <p>§ 2º A alíquota do ITBI prevista na alínea “b” do inciso I e no inciso II do caput deste artigo será reduzida para 2% (dois por cento), quando o imposto for pago:</p> <p>I - antes da data da lavratura do instrumento que servir de base ao registro da transmissão da propriedade, do domínio útil ou da cessão de direitos relativos a bens imóveis;</p> <p>II - no prazo de até 30 (trinta) dias, contados do trânsito em julgado, se o instrumento que servir</p>	Sim	Progressiva para as transmissões de imóveis residenciais financiados
----	-----------	------------	--	--	-----	--

				de base à transmissão da propriedade, do domínio útil ou da cessão de direitos relativos a bens imóveis for decorrente de sentença judicial.		
11	Goiânia	Goiás (GO)	Lei Municipal Complementar nº 344/2021	Art. 203. A alíquota do ITBI é 2% (dois por cento).	Não	Fixa
12	João Pessoa	Paraíba (PB)	Lei Municipal Complementar nº 53/2008	Art. 206. O ITBI é calculado à alíquota de 3,0% (três por cento).	Não	Fixa
13	Macapá	Amapá (AP)	Lei Municipal Complementar nº 144/2021	Art. 208. O imposto será calculado, aplicando-se sobre o valor estabelecido como base de cálculo as seguintes alíquotas:  I - Transmissões compreendidas no sistema financeiro de habitação;  a) 1% (um por cento), em relação à parcela financiada; b) 2% (dois por cento), sobre o valor restante;  c) 1% (um por cento), sobre o valor, quando da utilização do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS.  II - 2% (dois por cento) nas demais transmissões a título oneroso;	Não	Diferenciada pela forma de aquisição do imóvel
14	Maceió	Alagoas (AL)	Lei Municipal nº 6.685/2017	Art. 162. O imposto será calculado aplicando-se sobre o valor estabelecido como base de cálculo, a alíquota de 3,0% (três por cento).	Não	Fixa
15	Manaus	Amazonas (AM)	Lei Municipal nº 459/1998	Art. 13 - As alíquotas do imposto são as seguintes:  - nas operações em que o imposto seja recolhido antecipadamente:	Não	Diferenciado pela forma de registro do imóvel

				<p>a) até a data da lavratura do instrumento que sirva de base para transmissão, 1,8% (um vírgula oito por cento);</p> <p>b) até trinta dias, contados da data da lavratura do instrumento que sirva de base para transmissão, quando esse documento for lavrado em outro município, 1,8% (um vírgula oito por cento);</p> <p>c) até a data do registro imobiliário, 1,9% (um vírgula nove por cento);</p> <p>II - nas operações em que o recolhimento do imposto ocorrer após a data do registro imobiliário, 2% (dois por cento).</p>		
16	Natal	Rio Grande do Norte (RN)	Lei Municipal nº 3.882/2009	Art. 55 - A alíquota do imposto é de três por cento (3%) sobre sua base de cálculo.	Não	Fixa
17	Palmas	Tocantins (TO)	Lei Municipal Complementar nº 285/2013	<p>Art. 33 Sobre a base de cálculo serão aplicadas as seguintes alíquotas:</p> <p>I - nas transmissões de imóveis do perímetro urbano, 2,0% (dois por cento);</p> <p>II - nas transmissões de imóveis da zona rural, 3,0% (três por cento);</p> <p>III - nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro da Habitação, sobre o valor efetivamente financiado, quando o financiamento for inferior a 85.000 (oitenta e cinco mil) UFIPs, 0,5% (zero vírgula cinco por cento).</p>	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel
18	Porto Alegre	Rio Grande do Sul (RS)	Lei Municipal Complementar nº 197/1989	Art. 16 - A alíquota do imposto é de 3% (três por cento), exceto nas hipóteses dos incisos abaixo, quando houver disposição diversa:	Sim	Progressiva para as transmissões de

				<p>I - nos financiamentos imobiliários residenciais, inclusive no consórcio para aquisição de imóvel, concedidos por meio de contrato de financiamento com garantia hipotecária ou por alienação fiduciária, com prazo não inferior a 5 (cinco) anos, que tenham força de escritura pública e desde que o valor da estimativa fiscal do imóvel seja igual ou menor do que o teto estabelecido para os financiamentos no âmbito do SFH:</p> <p>a) sobre o valor efetivamente financiado ou constante na carta de crédito, até o limite de 68.000 (sessenta e oito mil) UFMs: 0,5 % (zero vírgula cinco por cento);</p> <p>b) sobre o valor restante: 3% (três por cento).</p> <p>III - nas transmissões de terrenos destinados à construção de conjuntos residenciais de interesse social em que os adquirentes sejam cooperativas habitacionais autogestionárias, a alíquota será de 1% (um por cento), atendidos aos seguintes requisitos; (...).</p>		imóveis residenciais financiados
19	Porto Velho	Rondônia (RO)	Lei Municipal Complementar nº 878/2021	Art. 234. A alíquota do ITBI é de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo.	Não	Fixa
20	Recife	Pernambuco (PE)	Lei Municipal nº 15.563/1991	<p>Art. 52. As alíquotas do imposto são:</p> <p>I – nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação:</p> <p>a) sobre o valor efetivamente financiado, até o limite de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais):</p>	Sim	Progressiva para as transmissões de imóveis residenciais financiados

				<p>1% (um por cento); Valor em 2023 (Lei 16.607/2000, art. 4°): R\$ 901.813,19.</p> <p>b) sobre o valor que exceder o limite da alínea antecedente: 3% (três por cento);</p> <p>II – nas demais transmissões a título oneroso: 3% (três por cento).</p> <p>Parágrafo único. Optando o contribuinte por promover o recolhimento antecipado do ITBI, nas condições dos parágrafos 1° a 4° do art. 55 desta Lei, a alíquota prevista nos incisos I, “b”, e II, deste artigo será de 1,8% (um vírgula oito por cento).</p>		
21	Rio Branco	Acre (AC)	Lei Municipal nº 1508/2003	<p>Art. 39. As alíquotas do imposto são as seguintes:</p> <p>I - transmissões realizadas pelo Sistema Financeiro de Habitação:</p> <p>a) sobre o valor efetivamente financiado: 0,5% (meio por cento);</p> <p>b) sobre o valor restante: 2% (dois por cento).</p> <p>II - demais transmissões: 2% (dois por cento).</p>	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel
22	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro (RJ)	Lei Municipal nº 6250/2017	<p>Art. 19 - O cálculo do imposto será feito mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre o valor fixado para a base de cálculo:</p> <p>I – (vetado)</p> <p>II - 3% (três por cento), nas demais transações</p>	Não	Fixa
23	Salvador	Bahia (BA)	Lei Municipal nº 7.186/2006	<p>Art. 118. Apurada a base de cálculo, o imposto será calculado mediante aplicação das seguintes alíquotas:</p>	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel

				I - 1,0% (um por cento) para as transmissões de imóveis populares, conforme disposto em regulamento;  II - 3,0% (três por cento) nas demais transmissões		
24	São Luis	Maranhão (MA)	Decreto nº 33.144/2007 (Consolidação das Leis Tributárias)	Art. 211. A alíquota é de 2% (dois por cento).  Parágrafo único. Será de 0,5% (meio por cento), a alíquota sobre o valor do financiamento realizado através do Sistema Financeiro de Habitação e de 2% (dois por cento) sobre o valor restante.	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel
25	São Paulo	São Paulo (SP)	Decreto nº 61.810/2022 (Consolidação das Leis Tributárias)	Art. 180. O imposto será calculado:  I - nas transmissões de imóveis de até R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) compreendidas no Sistema Financeiro da Habitação – SFH, no Programa de Arrendamento Residencial – PAR e de Habitação de Interesse Social – HIS, bem como aquelas realizadas por meio de consórcios:  a) à razão de 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado ou sobre o valor do crédito efetivamente utilizado para aquisição do imóvel, até o limite de R\$ 100.000,00 (cem mil reais);  b) pela aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre o valor restante;  II - nas demais transmissões, pela alíquota de 3% (três por cento).	Sim	Progressiva para as transmissões de imóveis residenciais financiados
26	Terezina	Piauí (PI)	Lei Municipal Complementar nº 4974/2016	Art. 88. As alíquotas do ITBI são:	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel



				<p>I – de 2% (dois por cento) sobre o valor estabelecido como base de cálculo do imposto;</p> <p>II – de 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento) sobre:</p> <p>a) o valor dos imóveis construídos através de programas habitacionais para famílias de baixa renda, conforme regulamento, e que não sejam beneficiados por isenção;</p> <p>b) o valor venal do imóvel quando o requerimento junto à Secretaria Municipal de Finanças, para fins de pagamento do ITBI, for protocolado em até cento e oitenta dias da data da celebração do contrato</p>		
27	Vitória	Espírito Santo (ES)	Lei Municipal nº 3.571/1989	<p>Art. 16. As alíquotas do imposto serão:</p> <p>I. 1% (um por cento), na transmissão de imóvel adquirido através do sistema de cooperativa habitacional;</p> <p>II. 2% (dois por cento), nas demais transmissões.</p> <p>Parágrafo Único - Nas transmissões onerosas da nua propriedade e na instituição ou extinção onerosas do usufruto, o imposto será devido à razão de 50% (cinquenta por cento) pela nua-propriedade, e 50% (cinquenta por cento) pela instituição e ou extinção do usufruto.</p>	Não	Diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel