



A GENERALIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS COM O PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.045

CARDOSO, Maquely Joana.¹
CODEBELA, Odair Duarte Gonçalves Filho.²

RESUMO

O presente estudo tem como objetivos principais analisar a generalização da progressividade das alíquotas dos impostos reais após o provimento do Recurso Extraordinário n. 562.045 pelo STF em 2013, que julgou constitucional a progressividade da alíquota do ITCMD em razão do quinhão de cada herdeiro, e também verificar se a interpretação de forma genérica seria vantajosa à população. Com a realização da pesquisa, verificou-se que o provimento do RE foi um grande avanço no sentido de busca por igualdade material, logo que, a progressividade é forma de justiça social, ao passo que a alíquota se eleva à medida que a base de cálculo aumenta. Também foi constatado que quando existe uma alíquota fixa, desta forma, não progressiva, existe na realidade uma tributação de forma regressiva, em que não se leva em conta a capacidade econômica daquele que a suporta. Por consequência, havendo maior onerosidade a famílias com menor poder aquisitivo, gera-se maior concentração de renda e também de desigualdades sociais.

PALAVRAS-CHAVE: Impostos Reais, Progressividade, Recurso Extraordinário.

LA GENERALIZACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS REALES COM EL PROVISIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO 562.045

RESUMEN

El presente estudio tiene como objetivos principales analizar la generalización de la progresividad de las alícuotas de los impuestos reales después de la provisión del Recurso Extraordinario n. 562.045 por el STF en 2013, que juzgó constitucional la progresividad de la alícuota del ITCMD en razón de la cuota de cada heredero, y también si la interpretación de forma genérica sería ventajosa para la población. Con la realización de la investigación, se verificó que la provisión del RE fue un gran avance en el sentido de búsqueda de igualdad material, tan pronto como la progresividad es forma de justicia social, mientras que la alícuota se eleva a medida que la base de la base el cálculo aumenta. También se constató que cuando existe una alícuota fija, de esta forma, no progresiva, existe en realidad una tributación de forma regresiva, donde no se tiene en cuenta la capacidad económica del que la soporta. Por consiguiente, habiendo mayor onerosidad a familias con menor poder adquisitivo, se genera más concentración de ingresos y también de desigualdades sociales.

PALABRAS CLAVE: Impuestos Reales, Progresividad, Recurso Extraordinario.

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa delimita-se à área de Direito Tributário e versa sobre a divergência de entendimento jurisprudencial acerca da progressividade da alíquota dos impostos reais. Neste sentido, o estudo aprofunda a contextualização e demonstra a justificativa da pesquisa.

¹Acadêmica do Curso de Direito do Centro Universitário Fundação Assis Gurgacz. E-mail: maah.cardoso@hotmail.com

²Professor do Curso de Direito do Centro Universitário Fundação Assis Gurgacz. E-mail: odaduarte@hotmail.com



Um dos relevantes princípios que regem o Direito Tributário é o da capacidade contributiva, o qual tem fulcro no artigo (art.) 145, §1º da Carta Magna que dispõe que os impostos terão, sempre que houver possibilidade, caráter pessoal e graduação conforme a capacidade econômica do sujeito passivo.

Como pode-se observar, os impostos podem ser classificados em pessoais ou reais. De acordo com Sabbag (2014), os impostos pessoais seriam aqueles que levam em consideração a capacidade financeira particular do contribuinte, tendo caráter subjetivo, como o Imposto de Renda (IR), que considera a renda para a tributação. Os reais, por sua vez, seriam aqueles referentes ao bem ou à coisa, levando em consideração a matéria tributária.

Em fevereiro de 2013, com o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) número (n.) 562.045 do Rio Grande do Sul (RS), o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu não ser incompatível a progressividade da alíquota do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) com a Constituição Federal (CF), e tampouco compreendeu que fere o princípio da capacidade contributiva. Reconhecendo a constitucionalidade do art. 18 da Lei 8.821/89 do RS, objeto da discussão, alterou-se, assim, o posicionamento tradicional desta corte, posto que, por ser o ITCMD um imposto de caráter real, entendia-se que não era possível a progressividade da alíquota por essa característica, apenas os impostos pessoais eram passíveis de alíquotas progressivas.

Para aclarar, expõe-se que os impostos reais necessitariam de previsão constitucional para que pudessem ter alíquotas progressivas, como acontece no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em duas situações: art. 156, §1º, I, CF e art. 182, §4º, II, CF. E, também, no caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), art. 153, §4º, I, CF, que visa desestimular a manutenção de propriedade improdutiva, configurando a chamada função extrafiscal dos tributos.

Explica-se que a redação do art. 156, CF, acima citado, nem sempre foi como a atual. A partir da Emenda Constitucional (EC) n. 29 de 13/09/2000 alterou-se a redação do artigo, que passou a autorizar a progressividade da alíquota do IPTU de acordo com o valor venal do imóvel, dessa forma, o proprietário que obtiver base de cálculo (BC) maior, ou seja, imóvel com valor mais alto, terá também maior alíquota, cumprindo assim com o princípio da isonomia, também chamada igualdade.

Dessa forma, surgiu a Súmula 668 do STF, que dispõe: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional (EC) n. 29 de 13-09-2000, alíquotas progressistas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da



propriedade urbana”. Assim sendo, se tornaram inconstitucionais as leis municipais que estabeleciam a progressividade em caráter fiscal antes da EC.

É importante ressaltar que se a lei municipal estabelecia a progressividade para garantir a função social da propriedade urbana, tendo como base de cálculo não o valor do imóvel, mas sim o tempo decorrido sem que cumpra sua função, não se tornaria inconstitucional, visto que esta possibilidade sempre foi autorizada. Porém, a progressividade em razão do valor venal do imóvel só foi admitida após a citada EC.

Expostas as situações autorizadas para que haja a progressividade da alíquota de impostos reais, que são os casos expressos na Constituição Federal, adentramos em uma divergência jurisprudencial quando admitida a progressividade do ITCMD por meio do provimento do RE 562.045, visto que, como pode-se observar a seguir, a súmula 656 do STF proíbe a progressividade do Imposto de Transmissão inter vivos de Bens Imóveis (ITBI), que também é considerado um imposto real e com características bastante semelhantes.

Traz a Súmula 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”.

Segundo Alexandre (2017, p. 149) “abraçando tal tese, o STF aponta claramente para uma futura revisão (ou até cancelamento) dos entendimentos cristalizados nas Súmulas 656 e 668, passando a admitir a progressividade dos impostos reais [...]”.

Nesse sentido, surge a problematização desta pesquisa, na qual buscou-se analisar a possibilidade de interpretação genérica da progressividade dos impostos reais após o provimento do RE 562.045 e se tal interpretação seria vantajosa à população.

No intuito de responder o problema da pesquisa, foi estabelecido o objetivo geral de identificar a expectativa de generalização da alíquota progressiva a todos os impostos reais, contrastando as informações e verificando se é positiva tal generalidade.

Por todo o exposto, o contexto salienta complexidades e divergências jurisprudenciais acerca da progressividade das alíquotas dos impostos reais, assim, demonstrando a relevância de se pesquisar este assunto.



2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia é reconhecido no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1934, que trouxe em seu Capítulo II, acerca dos Direitos e Garantias Individuais, o art. 113, I, que dispunha: “Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou ideias políticas” (BRASIL, 1934).

Também chamado da igualdade, tal princípio é a base fundamental dos princípios democráticos, republicanos e de vários outros que dele decorrem e, tendo-se uma grande abrangência, pode-se realçar o da isonomia tributária. De forma genérica, o princípio foi tratado no caput do art. 5º da CF e traz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, dando tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades e igual aos que se encontram em situação equivalente (PAULO e ALEXANDRINO, 2017).

Paulo e Alexandrino (2017) ainda conceituam a igualdade na lei e na perante a lei, decorrente da ideia acima, a igualdade na lei se refere à limitação ao legislador quando exerce sua função legislativa de criar leis, não podendo dar tratamento discriminatório às que deveriam ter o mesmo tratamento; já a perante a lei é a destinada aos particulares, aplicadores da lei e às autoridades. Deve-se ressaltar que quando há razoabilidade não é vedado o tratamento discriminatório entre indivíduos, quando em *stricto sensu* fala-se em isonomia tributária, disposta no art. 145, §1º e 150, II, CF.

Na opinião de Sabbag (2014), a intenção do referido artigo é vedação ao tratamento desigual aos contribuintes que se encontram na mesma condição, vedando a discricionariedade do Estado e aproximando-se da ideia de igualdade na lei.

Considerando a capacidade de pagar do contribuinte e o modo como os recursos serão distribuídos para a sociedade, desdobra-se tal princípio em duas dimensões: a acepção vertical, que é referente àqueles que estão em situações distintas, desiguais capacidades econômicas e, como forma de concretização, pode-se exemplificar a progressividade e a seletividade; e a acepção horizontal, que é quando as pessoas que estão niveladas devem ser tratadas da mesma forma, assim,



o contribuinte que tem igual capacidade contribui na mesma quantidade pecuniária (SABBAG, 2014).

A seletividade se caracteriza pela onerosidade de bens menos essenciais por meio da graduação das alíquotas, desta forma, bens de luxo ou julgados supérfluos terão maior alíquota, já os bens essenciais serão onerados de forma mais branda, podendo, em razão de sua essencialidade, até não ter incidência (AMARO, 2014).

Em conformidade com a ideia de Sabbag (2014), a seletividade, exteriorização da capacidade contributiva, é característica de dois impostos: o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Essa técnica varia na razão direta da superfluidade do bem: quanto menos importante o bem, maior alíquota, desta maneira, na razão inversa da essencialidade do bem. O autor ainda coloca que a seletividade seria uma forma de extrafiscalidade e também inibitória da regressividade, visto que acaba por substituir a pessoalidade prevista no art. 145, §1º da CF. Além disso, expõe-se que a seletividade no caso do ICMS é optativa, apenas na hipótese do IPI a aplicação é obrigatória.

Alexandre (2017) afirma que a capacidade contributiva daquele que é o sujeito passivo da obrigação tributária é o principal parâmetro a ser levado em consideração para tratamento diferenciado aos contribuintes.

Embora a CF traga que sempre que possível os **impostos** terão a característica da pessoalidade e graduação conforme a capacidade econômica, a Suprema Corte entende que nada impede a aplicação de tal princípio às taxas, como percebe-se pelo trecho a seguir do RE 232.393-SP “[...] o princípio da capacidade contributiva do artigo 145, §1º, da C.F., que, sem embaraço de ter como destinatária (sic) os impostos, nada impede que possa aplicar-se na medida do possível, às taxas” (STF, 2009) [grifo meu].

Por sua vez, o entendimento quanto a “sempre que possível” é decorrente da inafastabilidade do grau de imperatividade, não havendo a possibilidade de discricionariedade, isto é, apenas sendo impossível não haverá a graduação conforme a capacidade contributiva (SABBAG, 2014).

Amaro (2014) utiliza-se da argumentação de que a capacidade contributiva se baseia na ordem natural das coisas, visto que é uma tentativa frustrada instituir imposto onde não há riqueza. Também expõe que o princípio traz a preservação do contribuinte, evitando a tributação excessiva. Dessa forma, deverá ser diferenciado o tratamento de contribuintes com menor expressão



econômica ou que não revelem capacidade contributiva, mediante isenções ou incidência menos gravosa.

Este mesmo autor ainda explica que a capacidade contributiva traz outros postulados: proporcionalidade, progressividade, personalização e seletividade. Em conformidade com o autor, deve-se buscar a harmonização entre o princípio da capacidade contributiva e dos direitos individuais, logo que, por nenhum direito ou princípio ser absoluto, um deve limitar-se ao outro.

2.2 PROGRESSIVIDADE

A CF, em seu art. 145, apresenta a progressividade da seguinte forma: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade 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" (BRASIL, 1988).

Do ponto de vista de Torres (2001, p. 83), "a progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo". Dessa forma, elevando-se o valor de riqueza tributado, aumenta-se proporcionalmente as alíquotas.

Para que haja melhor compreensão, a base de cálculo, como descrito por Castro (2011), expressa uma grandeza econômica sobre a qual incide a alíquota para que possa ser feito o cálculo do montante devido. A alíquota, por sua vez, é uma ordem de grandeza ou percentual que incidirá sobre a base de cálculo. A autora ainda traz que as alíquotas podem ser específicas ou *ad valorem*, sendo mais comum em impostos as alíquotas em percentual, e em empréstimos compulsórios, taxas e contribuição de melhoria, as *ad valorem*. Tanto a base de cálculo quanto a alíquota, deverão ser estabelecidas em lei.

Alexandre (2017) afirma que a progressividade é a adoção de diferentes alíquotas, que são crescentes à medida que a capacidade do contribuinte é maior, desdobrando-se em fiscal e extrafiscal. A fiscal tem função meramente arrecadatória e a extrafiscal visa intervenção do Estado na sociedade e economia.

Na CF há três impostos progressivos explícitos: IR – fiscal, IPTU e ITR – extrafiscais, e em fevereiro de 2013 com o julgamento do RE acima citado, houve a constitucionalidade da progressão



do ITCMD de acordo com o quinhão hereditário de cada herdeiro, autorizando, assim, a progressividade de mais um imposto, visto que, este RE teve repercussão geral e efeito vinculante (BRASIL, 1988).

Explica-se que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) disposto no art. 155, III, CF, apesar de poder ser progressivo, não pode ser considerado para fins deste estudo, visto que, sua progressividade é em decorrência do tipo do veículo e não da capacidade econômica do contribuinte, que é o objetivo da pesquisa. Se assimilando a um incentivo fiscal (CARDOSO, 2017).

Em decorrência de que a competência para instituição desse imposto é dos Estados e DF, como dispõe o artigo supra citado, as alíquotas poderão variar de acordo com o entendimento do Estado que a fixar. A seguir menciona-se um trecho da Lei 14.937/2003 que trata do IPVA em Minas Gerais:

Art. 10. As alíquotas do IPVA são de: I - 4% (quatro por cento) para veículos automotores não especificados nos demais incisos deste artigo; II - 3% (três por cento) para furgão e caminhonete de cabine simples, exceto a estendida; III - 1% (um por cento) para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos: a) exerça atividade exclusiva de locação devidamente comprovada nos termos da legislação tributária [...] (MINAS GERAIS, 2003).

Nesse sentido, Carrazza (2008) expõe que a capacidade contributiva só é cumprida em razão da progressividade, assim, todos os impostos deveriam ser progressivos.

2.2.1 Progressividade x Proporcionalidade

A proporcionalidade não é sinônimo de progressividade. Conforme o dicionário Aurélio, a palavra “progressividade”, dentre outros significados, quer dizer: “caráter da taxa de um imposto que se eleva ao mesmo tempo que o montante da matéria tributável”, já proporcional: “que está em proporção, harmônico, simétrico [...]”.

Dispõe Amaro (2014, p. 110), que “a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maior (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior”.



Em consonância com a ideia de Torres (2001), não se pode confundir a progressividade com a proporcionalidade, visto que, neste último, a alíquota é invariável, o que é alterado é montante de acordo com o a riqueza tributada.

Na visão de Sabbag (2014), a proporcionalidade é configurada quando se aplica uma alíquota única à uma base variável, sendo um instrumento de justiça fiscal neutro, logo que, o desembolso será proporcional ao crescimento econômico do fato tributado. Adota-se igual relação matemática entre matéria e tributo, conserva-se a alíquota, sendo então não variável, isto é, uniforme. Desta forma, a alíquota sobre diferentes montantes se manterá idêntica. O autor ainda explica que a proporcionalidade, diferentemente da progressividade, não vem expressa no texto constitucional.

2.2.2 Regressividade

Na opinião de Amaro (2014, p. 74) “denominam-se regressivos quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte”. Desta forma, quando adquire-se um produto que tenha como valor de imposto R\$ 100,00 (cem reais) e a renda do contribuinte for de R\$ 1.000,00 (um mil reais) este montante corresponderá à 10% de sua auferição, no entanto, quando aquela for R\$ 10.000,00 (dez mil reais) corresponderá à 1%, sendo então regressivo, visto que, quanto menor a renda, maior é o ônus.

Amaro (2014) também apresenta que, por serem os impostos indiretos caracterizados pela regressividade, tal característica poderia ser menor se aplicada a seletividade quanto a essencialidade dos bens, conforme o mesmo se configura técnica de implementação da justiça fiscal.

Para Ataliba (1991, p. 49), “os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”.

No dizer de Sabbag (2014), nosso sistema tributário na tentativa de conciliar a justa distribuição de riqueza social, ação afirmativa do Estado, com o não confisco e não possibilidade de expansão da incidência da tributação além das fronteiras, depara-se com uma grande contradição,



que acaba por ter solvência na tributação regressiva, onerando de forma mais gravosa famílias com menor poder aquisitivo e beneficiando quem ganha mais.

Sabbag (2014) ainda alega que existem estudos que apontam proporção entre o crescimento da renda e decréscimo de gastos familiares com habitação, logo que há menor esforço para adquirir o imóvel. Isto posto, uma alíquota invariável e única leva a regressividade, onerando famílias com menor renda.

2.3 IMPOSTOS PESSOAIS E REAIS

O art. 3º do CTN traz a definição de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Para o STF, que adota a teoria da penta-partição, os tributos são divididos em impostos, taxas, contribuições de melhoria contribuições especiais e empréstimos compulsórios (BRASIL, 1967).

Os impostos são formas de tributos não vinculados, assim, não dependem de atividade estatal, caracterizando-se como contributivos. Também não têm destinação específica, dessa forma, não têm sua arrecadação vinculada, sendo destinada a serviços universais (ALEXANDRE, 2017).

Vale salientar que os impostos podem ser classificados de outras várias formas, havendo maior relevância neste estudo a diferenciação entre a classificação reais e pessoais.

Do ponto de vista de Coelho (2012), os impostos reais são aqueles que incidem sobre coisas, objetivamente, não levando em consideração aspectos pessoais e subjetivos, enquanto os impostos pessoais são subjetivos, que levam em consideração as características particulares do contribuinte como sua capacidade contributiva para o cálculo.

Em consonância com Amaro (2014), impostos reais consideram circunstâncias particulares do contribuinte, qualidades pessoais do sujeito passivo para dosagem do tributo, tendo então, caráter subjetivo. Em relação aos reais, leva-se sem conta a matéria tributada, próprio bem ou coisa, não considerando a situação econômica do contribuinte.



2.4 IMPOSTOS REAIS PROGRESSIVOS

2.4.1 IPTU

Como exposto na seção de introdução, o IPTU tem previsão constitucional no art. 156, I e a possibilidade de progressão no §1º, I, do mesmo artigo que traz: “[...] o imposto previsto no inciso I poderá: ser progressivo em razão do valor do imóvel”, este inciso foi incluído pela EC n. 29 de 2000, facultando alíquotas progressivas ao IPTU (BRASIL, 1988).

Ressalta-se que já havia muitas discussões acerca da constitucionalidade da progressividade do IPTU anteriores à EC em razão da finalidade fiscal e extrafiscal e também por ser um imposto de caráter real; a corrente predominante e entendimento do STF era de que a progressividade de tal imposto só poderia ser em caráter extrafiscal apenas sendo constitucional quando para penalizar aquele que não cumprisse a função social da propriedade urbana, isto é, o adequado aproveitamento do solo urbano sem edificação e não utilizado, que estivesse em área incluída pelo plano diretor. A redação anterior era a seguinte: “§1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade” (BRASIL, 1988).

Ademais, entendia-se que o §4º, inciso II, do art. 182 da CF, limitava o anterior §1º do art. 156 pois trazia: “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: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”. Assim o entendimento era de que apenas seria constitucional a progressividade para assegurar a função social do imóvel, dentro dos limites do art. 182, §4º, II, sendo outras formas de progressividade inconstitucionais, como se pode confirmar por meio dos RE n. 230.343/SP e RE n. 194.036S/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão. Porém, com a promulgação da referida Emenda, foi dada a faculdade ao legislador municipal para que estabeleça alíquota progressiva em razão do valor do imóvel, com a finalidade, conforme Machado (2003, p. 349) “de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades”.



Nesse sentido, Coelho (2012, p. 542) afirma que “no IPTU as alíquotas podem e devem ser progressivas, para realizar o princípio da capacidade contributiva, malgrado a Súmula nº 589 do STF que só admite a progressividade se for extrafiscal [...]”. A autora traz que a súmula ficou superada após a EC, pelo §1º, I e II do art. 156 da CF.

Dispõe a súmula 589, STF: É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

2.4.3 ITCMD e ITBI

O ITCMD e ITBI têm previsão a partir da Constituição de 1934, que deu competência privativa aos Estados para instituí-los, por meio do art. 8º, I, alínea b e c respectivamente. Mantidos pela CF de 1988, porém atribuindo aos Estados e Distrito Federal (DF) a competência para instituição do ITCMD (art. 155, I, CF) e aos Municípios e DF a competência do ITBI (art. 156, II, CF) (BRASIL, 1934/1988).

Optou-se por apresentar esses dois impostos no mesmo tópico em razão de que a possibilidade de progressividade dada a um e a proibição ao outro tem maior relevância dentre os outros motivos apresentados neste trabalho para que se conclua pela generalização da alíquota progressiva aos impostos reais.

Aprofundando-se na divergência acima citada, a Suprema Corte em 13 de outubro de 2003 editou a Súmula 656 que declara: “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” (STF, 2003).

Em 2013, no entanto, ao alterar o conceito e a abrangência da capacidade contributiva, o STF julgando o RE n. 562.045/RS, reconheceu a constitucionalidade da progressividade do ITCMD de acordo com o quinhão de cada herdeiro, quando considerou constitucional o art. 18 da Lei 8.821/89 do Rio Grande do Sul (RS), tendo em vista que, historicamente, o STF sempre associava o princípio da capacidade contributiva a impostos pessoais (STF, 2013).



A redação do art. 18, da Lei 8.821/89 do RS, discutida no RE era originalmente a seguinte:

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; 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 (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

O acórdão do Tribunal do Rio Grande do Sul trouxe para sua decisão de inconstitucionalidade o fundamento de que a progressividade tratada no art. 145, §1º, CF, somente se referia aos impostos de natureza pessoal, citando julgados anteriores do STF, os quais entenderam que quando não há autorização constitucional expressa – como no caso do IPTU – não se admite a técnica da progressividade, *in verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. PROGRESSIVIDADE. DESCABIMENTO. Descabe aplicar ao ITCD originado de transmissão causa mortis por sucessão, a progressividade da alíquota prevista no artigo 18 da Lei Estadual nº 8.821/89. Pondera-se que os artigos 18 e 19 da Lei Estadual nº 8.821/89 foram declarados inconstitucionais pelo Órgão Especial desta Corte, no Incidente de Inconstitucionalidade nº 70019099233. Tal inconstitucionalidade abrange todo o sistema previsto na norma impugnada, ou seja, além de fulminar a progressividade, afasta-se a incidência de suas alíquotas. (TJ-RS - AI: 70045174091 RS, Relator: Jorge Maraschin dos Santos, Data de Julgamento: 23/11/2011, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 05/12/2011).

Trecho retirado do Agravo supracitado:

[...] conquanto a **Constituição Federal veda a progressividade de alíquotas para os impostos de natureza real**, tais como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD, cujo fato gerador independe das qualidades pessoais do sujeito passivo, mas considera a realidade tributável, o aspecto material da hipótese de incidência. Veja-se que o **imposto sobre transmissão causa mortis ou doação incide sobre a coisa, não se podendo depreender, daí, a capacidade contributiva dos contribuintes. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que a progressividade das alíquotas relativas aos impostos de natureza real somente é possível quando expressamente prevista na Constituição Federal** [grifo meu].

Em oposição ao fundamento do Tribunal do RS, e também dos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski (Relator) e Marco Aurélio – que defendiam a manutenção do entendimento anterior –



a Suprema Corte, pela maioria dos votos, reconheceu a constitucionalidade do artigo da lei, quando deu provimento ao RE, compreendendo que não é necessária a expressa previsão constitucional permitindo a progressão, e também que o art. 145, §1º não limita a progressividade apenas aos impostos pessoais, isto é, independe de classificação.

Pode-se verificar as decisões contrárias a progressividade dos impostos reais pelo STF, através do julgado, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS “INTER VIVOS” - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. **O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa.** Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 456768 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01089 v. 61, n. 194, 2010, p. 345-345) [grifo meu].

Menciona-se também o fundamento do Ministro Lewandowski que citou o Recurso Extraordinário 153.771/MG:

- 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-ítemdo setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (STF - RE: 153771 MG, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 05/09/1997, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726).

O Ministro ainda destaca que em tal RE foi vencido o voto do Ministro Carlos Velloso, que continha o trecho a seguir:

A interpretação (...) 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.



Ainda, em seu voto, o Ministro expôs os precedentes da casa referente ao ITBI e IPTU, que tiveram como entendimento que não se pode presumir a capacidade econômica levando em consideração unicamente o valor do bem ou operação tributada. Explicitando que “[...] nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância”. Reiterando que a progressividade dos impostos reais apenas pode ser instituída quando houver autorização expressa na Constituição Federal, e ainda nesses casos, apenas em função extrafiscal, não considerando a capacidade econômica do contribuinte. Como pode-se analisar: “Admito isso, desde que previsto na Constituição, e sempre para fins extrafiscais, não como regra, baseado, então, em jurisprudência da Casa, que sempre fez, historicamente, uma distinção entre impostos de natureza real e pessoal para fins de gradação” (STF, 2013).

Abaixo são expostos os precedentes da Súmula 656 STF, para que melhor se possa compreender os motivos das reiteradas decisões que vieram a constituir a Súmula que trata como inconstitucional a lei que estabelece alíquota progressiva para o ITBI.

Em sessão Plenária, por decisão unânime, foi conhecido e provido o RE 234.105-3/SP, declarando inconstitucional o art. 10, II, da Lei 11.154/91 de SP, que trazia a progressividade de alíquotas do ITBI, com base no valor venal do imóvel. Fundamentou o Ministro Nelson Jobim “creio, então, ser o caso de acompanhar V. Ex.a, mas pela razão de estarmos diante de um imposto de natureza real, portando insuscetível de verificação da condição pessoal”. Já os Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Sidney Sanches e Moreira Alves basearam-se nos fundamentos do Ministro Moreira Alves no julgamento de outro RE, o RE 153.771/MG, relativo ao IPTU, em que distinguirá os impostos reais e pessoais, explicitando que apenas os pessoais permitem a gradação conforme a capacidade contributiva. Já o Ministro Octavio Gallotti fundamentou sua decisão baseado no fundamento segundo o qual os impostos reais são infensos à aplicação do critério da progressividade.



Ademais, apresenta-se a ementa do RE 227.033/SP:

EMENTA: Imposto de transmissão de imóveis "inter vivos". Progressividade. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, assim decidiu: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, 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." - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF - RE: 227033 SP, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 10/08/1999, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 17-09-1999 PP-00059 EMENT VOL-01963-04 PP-00729) [grifo meu].

E também a ementa do RE 252.044/SP:

EMENTA: - Imposto sobre transmissão de bens imóveis. Progressividade. – O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 234.105, firmou o entendimento de que, tendo **o imposto sobre transmissão de bens imóveis a natureza de imposto real, não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, para, com base nela, se estabelecer a progressividade desse tributo**, à semelhança do que decidiu anterior com relação ao IPTU. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. (STF – RE: 252044 SP, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 31/08/1999, Primeira Turma, Data de Publicação DJ 01-10-1999 EMENT PP- VOL-01965-10 PP-02117) [grifo meu].

A fundamentação do relatório deste último recurso foi de que carece de autorização constitucional a progressividade do tributo, que não havendo, gera a impossibilidade de diferenciação de alíquota. “Realmente, não existe permissão constitucional para a progressividade do ITBI, no art. 156, da Carta. Fosse a intenção do legislador autorizá-la, tê-lo-ia previsto expressamente, como fez no parágrafo primeiro do dispositivo”.

A seguir um trecho do voto do Min. Eros Grau, deliberando pelo provimento do recurso e constitucionalidade do disposto no art. 18 da Lei 8.821/89 do RS.

[...] 5. Sucede que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal. 6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. 7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos. 8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido [...].



Nesse sentido, Machado (2004, p. 76) utiliza-se da seguinte argumentação: “Não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles”.

Em razão de todo o exposto, tendo em vista a repercussão geral e o efeito vinculativo do RE 562.045, o entendimento deve servir de norte para os Tribunais a fim de que solucionem outros feitos com idêntica controvérsia. Em razão disto, entende-se que se caminha para progressividade de todos os impostos, independentemente de sua classificação. Desta forma, na busca de maior igualdade material, atribui-se maior carga tributária a quem possa suporta-la e contribuir com as despesas públicas.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de responder o problema da pesquisa, que foi a análise da possibilidade de interpretação genérica da progressividade dos impostos reais após o provimento do RE 562.045 e verificar se tal interpretação seria favorável à população, obteve-se várias ponderações, discorridas adiante.

Como exposto na seção de fundamentação, levando-se em conta que os impostos reais, em regra, têm a característica de serem regressivos, pois não são em razão da capacidade econômica do contribuinte, acabam por ser prejudiciais aos que lhe recaem.

O que ocorre atualmente é a exigência de maiores encargos àqueles que evidenciam menor capacidade para contribuir com a manutenção das despesas do Estado, dado que, geralmente, quem possui maiores proventos e capital, consequentemente maior capacidade para contribuir, é destinatário de menor imposição tributária.

Ademais, no momento em que o ITCMD recai sobre o patrimônio dos herdeiros e legatários, que fomentam seu patrimônio sem labor ou esforço, há um considerável índice de capacidade contributiva e grande aplicabilidade para promover justiça social, elevando a alíquota à medida que se aumenta o montante tributável, cumpre-se, pois, a progressividade

Ainda, nessa mesma perspectiva, pode-se entender que todos os impostos podem reproduzir a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio princípio da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles.



À vista disso, apesar de por ora a progressividade do ITBI continuar vedada, com o provimento do RE 562.045/RS que alterou o entendimento do STF quanto à progressividade das alíquotas do ITCMD, tem-se um progresso na busca pela justiça social, para que possam os impostos reais também serem progressivos como regra e não exceção, concretizando desta forma a igualdade constitucional material tributária.

Além disso, atribuindo a progressividade a todos os impostos cumpre-se o art. 3º e 5º da Magna Carta, objetivos fundamentais da República e princípio da isonomia, deste modo, materializando a busca do bem comum, igualdade de direitos, redistribuição de riquezas e como consequência alcançando o equilíbrio social.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Promulgada em 16 de julho de 1934. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 08 abr. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 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. Diário Oficial da União, Brasília: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 08 abr. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 99, de 14/12/2017. Diário Oficial da União, Brasília: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 set. 2017.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 153.771**, Minas Gerais. Relator: Min. Moreira Alves, 05 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 194.036**, São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão, 20 de junho de 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233723>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 227.033**, São Paulo. Relator: Min. Moreira Alves, 17 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251996>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 230.343**, São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão, 23 de abril de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253325>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 232.393**, São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso, 12 de agosto de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253993>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 252.044**, São Paulo. Relator: Min. Moreira Alves, 01 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258139>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 561.148**. Rio Grande do Sul. Relator: Min. Marco Aurélio, 21 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3951121>>. Acesso em: 08 abr. 2018.



_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.045**, Rio Grande do Sul. Relatora Min. Cármen Lúcia, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 589**. Súmula da Jurisprudência predominante no STF. Edição: Imprensa nacional, 1977. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=589.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 656**. Súmula da Jurisprudência predominante no STF. Edição: Imprensa nacional, 2003. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=656.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 668**. Súmula da Jurisprudência predominante no STF. Edição: Imprensa nacional, 2003. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

CARDOSO, Richard. **Justiça fiscal e progressividade na cobrança do IPVA**, 2017. Jusbrasil, apresenta textos e comentários de instrumentos jurídico-legais brasileiros. Disponível em:
<<https://richardbhz.jusbrasil.com.br/artigos/420581686/justica-fiscal-e-progressividade-na-cobranca-do-ipva>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CASTRO, Flavia de Almeida Viveiros et al. **Gestão e planejamento de tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário da língua portuguesa**. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.



MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MINAS GERAIS. **Lei nº 14.937**, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Diário Oficial do Estado, Belo Horizonte, Minas Gerais: 23/12/2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>. Acesso em: 08 abr. 2018.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento 456768**. Relator: Min. Joaquim Barborsa. Data de julgamento: 14/09/2010. Segunda Turma. Data de publicação: Diário da Justiça do dia 08/10/2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6918710/agravo-de-instrumento-ai-456768-mg-stf>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821**, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre a Transmissão, Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, Rio Grande do Sul: 27/01/1989. Acesso em: 08 abr. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento 70045174091**. Relator: Jorge Maraschin dos Santos. Data de julgamento: 23/11/2011. Primeira Câmara Cível. Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 05/12/2011. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20935595/agravo-de-instrumento-ai-70045174091-rs-tjrs/inteiro-teor-20935596>>. Acesso em: 08 abr. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.