

monetária. Contudo, mesmo em tais atos normativos genéricos e abstratos, quando evidente que os critérios jurídicos estabelecidos nos atos normativos originários (que levaram o contribuinte a tomada de decisão) detinham grau de vinculação externa, a saber, convergência de entendimento do Estado quanto ao caso concreto, pode o art. 146 do CTN também ser invocado para que o novo entendimento seja aplicável somente aos fatos geradores futuros;

e) Por fim, quanto às práticas reiteradas da Fiscalização, em que pese não serem atos administrativos formalizados, mas deterem grau de concretude e individualização, quando o tempo (aplicação recorrente) der a elas a dimensão suficiente para compensar a ausência da vinculatividade, podem tais práticas também estarem abarcadas pelo art. 146 do CTN. Mas não basta o aspecto temporal para tais práticas ganharem a proteção do art. 146 do CTN, é preciso que elas tenham sido realizadas dentro de uma interpretação razoável da lei a determinar um critério jurídico que foi seguido pelo contribuinte. Assim, o aspecto temporal e repetitivo da prática fiscal viria apenas a compensar a ausência de vinculatividade, permanecendo a necessidade de proteção, pelo art. 146 do CTN, apenas ao erro de direito. O erro, de fato, ganha proteção apenas do parágrafo único do art. 100 do mesmo Código Tributário Nacional.

Por todo o acima exposto, à luz dos pressupostos do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica e da proteção da confiança, entendemos que o art. 146 do Código Tributário Nacional, de extrema relevância e contemporaneidade, alcança não somente os atos administrativos do lançamento, mas também os atos administrativos concretos e individualizados, assim como os atos normativos genéricos e abstratos e as práticas reiteradas que consignem critérios jurídicos razoáveis e, pelo aspecto temporal ou convergência de entendimento, criem a legítima expectativa que deve ser protegida.

TITLE: The principle of trust portrayed in the National Tax Code. The application of the articles 100 and 146 of the CTN. Analysis of concrete cases.

ABSTRACT: In this paper, after establishing stronger legal assumptions that underpinning our legal system, in particular the value of Legal Security and the principle of trust as legitimate and unwavering foundations of the Democratic State of Law, it will be demonstrate that these principles may be well displayed in the reading and interpretation of the articles 100 and 146 of the National Tax Code. At the end, some specific cases will be analyzed to verify when there is the application of the provisions above that, although similar, have different goals and applicability.

KEYWORDS: Democratic State of Law. Legal Security. Principle of Trust. National Tax Code.

A Progressividade do ITBI e o Federalismo Fiscal

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA

*Advogado; Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ;
Professor de Direito Financeiro da UERJ; Procurador do
Município do Rio de Janeiro.*

RESUMO: A constitucionalidade da adoção da progressividade nos impostos reais é questão polêmica na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. O trabalho investiga a constitucionalidade da adoção do regime de alíquotas progressivas no ITBI.

PALAVRAS-CHAVE: Progressividade. ITBI. Capacidade Contributiva. Federalismo Fiscal.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 O Posicionamento do Supremo Tribunal Federal em Relação à Progressividade nos Impostos Reais. 3 A Compatibilidade da Progressividade do ITBI com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. A Questão Federativa. 4 Conclusões. Referências.

1 Introdução

A constitucionalidade da adoção do regime de alíquotas progressivas nos chamados impostos reais no direito tributário brasileiro é tema de alta indagação. A polêmica tornou-se mais visível quando o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771¹, fixou a tese de que, pela natureza de imposto real do IPTU, não seria admissível a progressividade fiscal desse imposto com fulcro na capacidade contributiva prevista no art. 145, § 1º, da CRFB/88. O voto que conduziu a maioria vitoriosa, do Ministro Moreira Alves, considerou ser a progressividade fiscal inaplicável, com fulcro na capacidade contributiva, aos impostos de caráter real, como o IPTU, sendo possível a progressividade apenas nas hipóteses em que a finalidade seja extrafiscal, nos termos do art. 182, §§ 2º e 4º, da CRFB/88, como forma de cumprimento da função social da propriedade.

1 Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves, Pleno, julg. 20.11.96, DJ 05.09.97.

A matéria sempre foi objeto de intensa polêmica doutrinária. Alguns autores sustentavam que a progressividade do IPTU admitida pela CRFB/88 seria destinada apenas a atender à finalidade extrafiscal do art. 182 – inadmitindo, portanto, a progressividade fiscal. Pode-se dizer, contudo, que a corrente majoritária da doutrina admitia a progressividade fiscal do IPTU, sustentando inexistir qualquer incompatibilidade entre a técnica da progressividade e os impostos reais. A EC nº 29/00 alterou a redação do art. 156, § 1º, da CRFB/88 para estabelecer explicitamente que o IPTU poderá ser “progressivo em razão do valor venal do imóvel” (inciso I).

Chamado a decidir acerca da constitucionalidade da progressividade em outro imposto de natureza real – o ITBI –, o STF ratificou o entendimento explicitado no precedente ao estabelecer a impossibilidade do estabelecimento de alíquotas progressivas no referido tributo².

O presente estudo pretende investigar a constitucionalidade da adoção da progressividade do ITBI.

2 O Posicionamento do Supremo Tribunal Federal em Relação à Progressividade nos Impostos Reais

A classificação que busca distinguir os impostos reais dos impostos pessoais é bastante criticada pela doutrina tributária, com fulcro em argumentos diversos³, que não serão explorados nesse momento. Todavia, mesmo admitindo a validade científica da classificação para o direito tributário, dela não decorreria necessariamente que a técnica da progressividade estivesse vedada aos impostos reais. Aliás, o próprio texto do art. 145, § 1º, da CRFB/88 menciona expressamente que o “patrimônio” é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para dar aplicação à capacidade contributiva⁴.

Não obstante, tendo em vista os precedentes do STF fulminando a progressividade de alíquotas no IPTU e no ITBI, formou-se o entendimen-

2 RE 234.105/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, julg. 08.04.99, DJ 31.03.00.

3 “A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depuração atinente aos adequados critérios de seleção” (TEXEIRA, Ayrton de Mendonça, IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 80, 2002, p. 21). Também criticando a classificação: LÓBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 89, 2004, p. 259-267. No mesmo sentido: ANDRADE, Valentino Aparecido de. Os impostos reais e a progressividade fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 89, 2003, p. 106-115. Leonel Cesarino Pessoa também defende a constitucionalidade da EC nº 29/00, criticando o entendimento jurisprudencial adotado pelo STF no RE 153.771 (PESSÓA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e a EC 29/2000: o julgamento do STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, RT, n. 74, p. 209-215, 2007).

4 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva. In: *Temas de direito constitucional tributário*, cit., p. 216.

to de que a progressividade dos impostos reais só seria admissível mediante explícita referência no texto constitucional.

Nessa linha, a EC nº 29/00 deu nova redação ao art. 156, § 1º, da CRFB/88 para tornar explícita a possibilidade da progressividade fiscal do IPTU. Posteriormente, a EC nº 42/03 também explicitou a progressividade para dois novos impostos que também poderiam ser classificados como reais: o Imposto Territorial Rural (ITR), através da nova redação do § 4º do art. 153 da CRFB/88, e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por meio de nova redação do § 6º do art. 155 da CRFB/88⁵. Em outros termos, o conjunto de tais emendas revela que o constituinte derivado adotou posição clara na polêmica envolvendo a questão acerca da possibilidade da adoção da progressividade nos impostos reais.

Dessa forma, pensamos que o STF, ao se deparar com o julgamento de demandas envolvendo o tema em exame, não pode ignorar a opção sistemática que o legislador, nas emendas constitucionais referidas, tem feito a favor da progressividade nos impostos reais. Isso poderia provocar modificação no entendimento do STF (Súmula nº 656) acerca da possibilidade de estabelecimento de alíquotas progressivas em relação ao ITBI, imposto real que não tem previsão explícita de progressividade, *sem a necessidade de edição de nova emenda constitucional*.

Tal raciocínio é reforçado pela constatação de que a interpretação empreendida pelo Poder Judiciário na *judicial review* não pode ser considerada um nicho próprio de poder judicial, afastado do sistema de interação intermitente de forças da separação de poderes. Nessa linha de raciocínio, parece razoável recomendar que o STF, ao examinar a constitucionalidade das leis, procure aferir quais os parâmetros que o Poder Legislativo vem adotando em relação ao tema controvertido. Isso não significa, por óbvio, que o STF deva incorporar tais parâmetros de forma acrítica, pois uma das funções da *judicial review* é exatamente avaliar criticamente as opções interpretativas que as instâncias majoritárias estão adotando. O que se defende aqui é a ampliação do campo de visão do STF no controle de constitucionalidade, de forma que a análise crítica das preferências do Legislativo sobre o tema controvertido seja mais uma das variáveis a compor o conjunto de razões para a decisão judicial.

Na ciência política norte-americana, Jeb Barnes desenvolve a noção de que as definições sobre os diversos temas em debate na seara política decorrem

5 “Agora, com a EC nº 42/03, resolveu o constituinte derivado estender a progressividade, fundada em argumentos de capacidade contributiva, ao ITR e ao IPVA.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 330, vol. IV)

de um processo de interação entre os poderes⁶. O próprio sistema de freios e contrapesos que caracteriza a separação de poderes na Constituição americana já demonstra a disposição de que o poder de definição sobre a forma de regular determinado tema não seja adjudicado a um único poder, mas sim dividido entre os vários poderes, que devem interagir de forma contínua⁷.

Em outro artigo, elaborado em conjunto com Mark C. Miller, Barnes reforça a noção de que nenhum dos poderes deveria ser reconhecido como dominante no que se refere ao processo de elaboração e concretização das leis em geral. O que se verifica na prática é que há constante diálogo entre as instituições, de forma a moldar as soluções para determinado tema. Em diversas ocasiões, esse diálogo entre as instituições resulta em considerável ganho de qualidade do próprio processo democrático, na medida em que seja aberto à participação dos diversos grupos interessados na solução das questões debatidas⁸.

Nesse ponto, vale lembrar que a jurisdição constitucional tem sofrido nos últimos tempos críticas que concentram seus argumentos em aspectos ligados à interação do Poder Judiciário com os demais poderes. Nessa linha, Cass Sunstein e Adrian Vermeule⁹ advertem para a circunstância de que as diversas teorias formuladas acerca da interpretação da Constituição frequentemente ignoram aspectos e eventuais limitações de ordem institucional, que se manifestam não apenas em relação ao órgão que promove a interpretação (como o Judiciário), mas também no referente à relação dinâmica entre os poderes e aos efeitos sistêmicos que tal interpretação pode ocasionar.

Um dos exemplos fornecidos por Sunstein e Vermeule de aplicação de tal raciocínio ocorreria exatamente nas hipóteses de interpretações judiciais que no futuro poderiam gerar correções legislativas. A questão levantada pelos autores é relativa à possibilidade de que investigações empíricas buscassem res-

6 BARNES, Jeb. Adversarial legalism, the rise of judicial policymaking, and the separation-of-powers doctrine. In: MILLER, Mark C.; _____ (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004, p. 35-50.

7 Ibid., p. 47.

8 BARNES, Jeb; MILLER, Mark C. Governance as dialogue. In: MILLER, Mark C.; BARNES, Jeb (Eds.). *Making policy, making law*, cit., p. 202-207. Em trabalho mais recente, Jeb Barnes ratifica as considerações explicitadas, no sentido de que a análise das decisões da Suprema Corte não pode ser feita por meio de uma perspectiva isolada, mas sim considerando sua integração em um sistema político abrangente, que engloba a participação dos outros poderes na formulação e definição dos temas políticos em debate na sociedade norte-americana (BARNES, Jeb. *Bringing the courts back*. In: *interbranch perspectives on the role of courts in American politics and policy making*. *Annual Review of Political Science*. Palo Alto, CA: Annual Reviews, v. 10, p. 25-43, 2007). Miller também endossou, em trabalho recente, a noção de que, para melhor entendimento das questões políticas, a análise da interação entre os poderes é mais vantajosa do que o exame isolado de cada uma das instituições, ratificando a noção de que o modelo tradicional da separação de poderes deve ser relativizado em prol de uma visão mais próxima à noção do diálogo (MILLER, Mark C. *The view of the Courts from the Hill: interactions between Congress and the Federal Judiciary*. Charlottesville, VA: University of Virginia Press, 2009).

9 SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and institutions. *Michigan Law Review*. Ann Arbor, MI: The University of Michigan Law School, v. 101, p. 885-951, 2003.

ponder se determinada decisão judicial produzisse resultado manifestamente equivocado seria corrigida pelo Poder Legislativo, ou não, e quais seriam os custos dessa atividade legislativa.

Logo, sob o ponto de vista dos aspectos institucionais da interpretação judicial referidos, o STF pode optar por acatar o entendimento legislativo para evitar o custo de uma correção legislativa de sua jurisprudência por intermédio de nova emenda constitucional.

Há, todavia, exemplo recente de hipótese em que o STF não atentou para posições adotadas pelo constituinte derivado. A EC nº 33/01 trouxe a hipótese de correção legislativa da jurisprudência do STF que havia fixado o entendimento de que o ICMS não incidiria na importação de bens por pessoas físicas, com fulcro principalmente em aspectos semânticos da redação anterior do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da CRFB/88. Tal posicionamento jurisprudencial não levou em conta o fato de que prevalece no comércio internacional o princípio do país de destino, segundo o qual a tributação deve ser deixada para o país onde os bens serão consumidos. Logo, as exportações devem sofrer desonerações tributárias, mas nas importações deve haver incidência do imposto compensatório capaz de igualar o preço da mercadoria estrangeira ao preço da mercadoria nacional¹⁰. Dessa forma, a incidência do ICMS na importação detém uma função equalizadora, vinculada à última etapa da circulação internacional da mercadoria.

Nessa linha, as mesmas razões que justificam a incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física também justificam a incidência do *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)* na mesma operação¹¹. Ocorre que, mesmo após a edição da EC nº 33/01, o STF decidiu que o IPI não incide na importação de bens por pessoa física¹². Ou seja, não atentou para a circunstância de que o constituinte derivado fez indicações no sentido de que as importações deveriam ser oneradas com a função de equalizar os preços dos produtos nacionais. Dessa forma, não será surpresa se nova emenda constitucional for editada com o escopo de deixar explícita no texto constitucional a incidência do IPI na hipótese. Eis, portanto, um bom exemplo de como a consideração pelo STF dos parâmetros adotados pelo Poder Legislativo na regulação de determinada matéria pode evitar o custo da edição de emenda constitucional tipicamente corretiva da jurisprudência.

10 PIRES, Adilson Rodrigues. Não discriminação. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 874; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, cit., p. 319, v. IV.

11 DERZI, Misabel. [Nota de atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualiz. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 341. Contra: MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 17; e LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 77, p. 117-128, 2002.

12 RE 501.773 AgR, Rel. Min. Eros Grau, 2ª T., julg. 24.06.08, DJ 15.08.08.

Cumpra afirmar que, acerca do tema da progressividade nos impostos reais, já há prenúncios de modificação do entendimento do STF sobre a questão. Está em curso o julgamento do RE 562.045, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, contra acórdão que reconheceu a inconstitucionalidade de lei estadual que adotou a progressividade de alíquotas em relação ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (art. 155, inciso I, da CRFB/88), que também não tem previsão explícita de progressividade no texto constitucional. O relator, Ministro Ricardo Lewandowski, sustentou o entendimento de que a progressividade no caso de impostos reais somente poderia ser adotada mediante expressa previsão constitucional, mantendo, dessa forma, o entendimento tradicional da Corte¹³.

O Ministro Eros Grau, contudo, abriu divergência e reconheceu na hipótese a constitucionalidade da progressividade, afirmando que a tese da inconstitucionalidade desta seria baseada na interpretação equivocada de que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CRFB/88) indicaria que a progressividade somente seria admissível nos impostos pessoais, quando em verdade o dispositivo é dirigido também aos impostos reais – admitindo, dessa forma, a progressividade.

Os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto e Ellen Gracie acompanharam a divergência, sendo o julgamento interrompido em razão do pedido de vista do Ministro Marco Aurélio¹⁴. O julgamento ainda não foi encerrado, mas parece ser lícito afirmar que a tese divergente iniciada pelo Ministro Eros Grau teria a seu favor as considerações explicitadas acima em relação à posição do constituinte derivado sobre o tema¹⁵.

Na doutrina norte-americana, Lee Epstein, Jack Knight e André D. Martin produziram importante trabalho¹⁶ acerca das interações entre Poder Judiciário e Congresso, com foco nas questões de natureza constitucional. Os

13 Informativo STF nº 510.

14 Informativo STF nº 634.

15 Na doutrina, posição favorável à constitucionalidade da progressividade no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação foi explicitada por: LOPES, Roberto da Motta Salles Carvalho de. *Justiça tributária: igualdade no tributo e igualdade pelo tributo*. Rio de Janeiro: Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Público), p. 242-246; e PRADO, Clayton Eduardo. *O imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos: regra-matriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição*. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário), p. 88-98. Posição contrária à progressividade de alíquotas no citado tributo foi desenvolvida por: BATISTA, Clayton Xavier. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 132, p. 40-47, 2006; e BOTTALLO, Eduardo. Imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação e progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, p. 201-205, 2000.

16 EPSTEIN, Lee; KNIGHT, Jack; MARTIN, André D. Constitutional interpretation from a strategic perspective. In: MILLER, Mark C.; BARNES, Jeb (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004, p. 170-187.

autores desenvolvem o raciocínio a partir de duas afirmativas comuns: 1) os juízes adotam decisões baseadas em suas próprias convicções; a visão de atores externos (Poder Executivo e Congresso) constitui circunstância irrelevante; 2) os juízes se importam com a visão dos outros atores institucionais quando diante de casos que envolvem a interpretação de leis infraconstitucionais; já em situações que cuidam da interpretação de matéria constitucional, tal preocupação não se faria presente.

Epstein, Knight e Martin pretendem desenvolver a tese de que, quando decidem matéria constitucional, os juízes da Suprema Corte não podem fechar os olhos às visões dos outros poderes sobre o tema controvertido. A extrema dificuldade de alterar a jurisprudência da Corte baseada em interpretação constitucional já seria um dos motivos a justificar a necessidade de os juízes não adotarem tal tipo de postura.

Como relacionar a fundamentação desenvolvida por Lee Epstein, Jack Knight e André D. Martin à experiência brasileira? No caso brasileiro, o processo de emenda à Constituição não é tão dificultoso como nos Estados Unidos. Como prova está o próprio número excessivo de emendas editadas até o momento. Nessa linha, um primeiro entendimento poderia ser o seguinte: como o processo de emenda constitucional no Brasil não é tão dificultoso, não se justifica que o STF tenha preocupações excessivas em aferir as preferências do Congresso sobre o tema, pois, caso o mesmo discorde da interpretação judicial, poderá emendar, com relativa facilidade, o texto constitucional.

Tal entendimento não parece ser correto, pois faria com que a forma de jurisdição constitucional exercida pelo STF se tornasse mais um dos estímulos à proliferação excessiva de emendas ao texto. Embora não tenhamos a ilusão de que constituições efetivas são necessariamente aquelas que sofrem poucas emendas¹⁷, o fato é que o número de emendas ao texto constitucional é realmente bastante elevado, em razão do próprio caráter detalhista do texto constitucional, de forma que a atuação do STF sem a consideração das visões dos outros poderes sobre o tema controvertido somente poderia agravar uma situação já patológica.

Assim, a nosso ver, a instituição do sistema de alíquotas progressivas para o ITBI não depende da edição de emenda constitucional que altere formalmente o texto

17 Nesse sentido, ver importante estudo de Donald Lutz em que o autor utiliza ricos dados empíricos para traçar uma espécie de teoria geral das emendas constitucionais, analisando as constituições estaduais norte-americanas e trinta constituições de países diversos. Uma das conclusões mais relevantes do estudo é a desmistificação do entendimento corrente de que o baixo índice de emendas à Constituição necessariamente traduz que a Constituição é mais efetiva na regulação política de um país (LUTZ, Donald, *Toward a theory of constitutional amendment*. In: LEVINSON, Sanford (Org.). *Responding to imperfection: the theory and practice of constitutional amendment*. Princeton: Princeton University Press, 1995, p. 237-274). Para uma excelente análise do estudo de Lutz no direito brasileiro, ver: BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 155-169.

constitucional com tal escopo. A vedação da progressividade dos impostos reais é regra que não decorre sequer implicitamente do texto constitucional¹⁸. Trata-se apenas de uma construção jurisprudencial do STF (consolidada nos precedentes relativos ao IPTU e ITBI). Uma vez modificada tal orientação (como deverá acontecer em relação ao ITCD), haverá plena segurança para a adoção pelo Município da sistemática progressiva no ITBI, independentemente da revogação expressa da Súmula nº 656 do STF¹⁹.

Se a modificação do entendimento jurisprudencial poderia ocorrer de forma espontânea pelo STF, provocada pelo julgamento de novo recurso extraordinário (julgado por nova composição de ministros), interposto por uma única pessoa, não há razão que impeça que a mudança do entendimento do STF seja provocada por ato legislativo infraconstitucional, produzido pelo Poder Legislativo, que é um dos atores interpretativos legítimos da Constituição.

O raciocínio desenvolvido acima não é modificado pela constatação de que, nos debates desenvolvidos no âmbito do Congresso Nacional em 2003 em torno da reforma tributária (que resultaram na Emenda Constitucional nº 42/03), havia proposta de instituição explícita no texto constitucional da progressividade do ITBI (na linha defendida pela CNM²⁰) que chegou a ser aprovada na Câmara dos Deputados, mas foi rejeitada no Senado Federal²¹. Isso porque a proposta de inclusão explícita da progressividade no ITBI somente fazia sentido em razão da conhecida posição do Supremo Tribunal Federal de vedar a progressividade nos impostos reais com fulcro no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF)²². Superado tal óbice,

18 Em sentido contrário, preconizando que a progressividade só pode ser adotada na hipótese de explícita previsão constitucional. CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 378.

19 Em sentido semelhante: GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 113-115.

20 No documento “Reforma Tributária – a Proposta dos Municípios”, apresentado na Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal em 2003, pela Confederação Nacional dos Municípios, a progressividade do ITBI foi o primeiro ponto a ser abordado: “A principal dificuldade de administração do ITBI reside no fato de as alíquotas serem unívocas, o que não permite explorar a capacidade contributiva do contribuinte de forma adequada. Assim, o município perde arrecadação nos imóveis de maior valor onde poderia cobrar alíquotas maiores e, na outra ponta, cria um problema político e social com a população pobre quando em relação aos imóveis de pouco valor, não é possível trabalhar nem com alíquotas menores e nem com faixas de isenção”.

21 De acordo com notícia veiculada pela Agência Senado em 11 de dezembro de 2003, a progressividade do ITBI foi retirada sob o argumento de que o aumento do tributo poderia afetar o mercado imobiliário pelo aumento de transmissões por meio de contratos informais, o que potencialmente poderia diminuir a arrecadação dos Municípios. O argumento não procede, a nosso sentir. Isso porque a experiência demonstra que são nos imóveis de mais baixo valor que o índice de transações imobiliárias informais costuma ser maior. Ora, a progressividade do ITBI permitiria o estabelecimento de alíquotas menores para imóveis de valores menos elevados, o que tenderia a estimular a formalização das transações em função da redução do custo tributário. As transações que envolvem imóveis de alto valor dificilmente são realizadas de maneira informal, de modo que eventual aumento da carga tributária nessas hipóteses não levaria ao aumento de contratos informais.

22 Tal circunstância restou evidenciada pela leitura dos debates legislativos ocorridos na Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados, em 2003, em torno da PEC nº 41/03. No parecer da referida comissão,

de natureza jurisprudencial, a progressividade do ITBI encontra amparo no próprio princípio da capacidade contributiva²³.

Cabe ainda aduzir que não se pode confundir progressividade com diferenciação de alíquotas. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal possui diversos julgados relativos ao IPTU em que acentua com exatidão que a simples diferenciação de alíquotas em razão da destinação ou do uso do imóvel não se confunde com a técnica da progressividade²⁴. Na doutrina, tal distinção é bem ressaltada por Aires Barreto²⁵, que, embora tenha posição contrária à possibilidade de progressividade do IPTU e do ITBI, admite explicitamente a plena constitucionalidade da diferenciação de alíquotas para os dois tributos²⁶.

3 A Compatibilidade da Progressividade do ITBI com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. A Questão Federativa

Assentada a tese da viabilidade da adoção da progressividade do ITBI, mesmo sem alteração formal do texto constitucional, cumpre investigar se a adoção da progressividade é recomendável como forma de efetivar os valores e princípios da ordem tributária constitucional brasileira.

Caminho que justifica e recomenda a possibilidade dos Municípios optarem pela adoção da progressividade do ITBI é a constatação de que tal raciocínio realiza de forma mais intensa o princípio federativo, que constitui cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I, da CFRB/88.

Nesse ponto, convém aduzir que as cláusulas pétreas não possuem apenas a função de definir os limites de atuação do Congresso Nacional na edição

o relator, Deputado Osmar Serraglio, consignou que a modificação do texto constitucional atendia à circunstância do entendimento jurisprudencial do STF na época: “Quanto à progressividade proposta para o ITBI, não se vê óbice constitucional. Há evidente exagero nas suposições de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, mesmo porque operações de valor maior ou em lugares mais conspícuos induzem presunção de capacidade contributiva maior. As objeções envolvem estritas questões de mérito. É verdade que o ITBI não é imposto pessoal, nem é imposto patrimonial, funciona mais como um encargo sobre vendas imobiliárias, ou os chamados “direitos de registro”. Mas se o constituinte derivado considerou constitucional, precedentemente, a introdução da progressividade no IPTU em razão do valor do imóvel, mesmo contrariando torrencial jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos termos de que a progressividade convém a impostos pessoais, mas não a impostos reais, então, aqui, também não há o que objetar”.

23 Contra: CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 66.

24 A título exemplificativo, decisão do Ministro Celso de Mello no AG 532.043 (DJ 16.08.05).

25 BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 279.

26 “Insistimos, porém: não se pode confundir progressão com diferenciação. A existência de uma alíquota para imóveis não construídos e de uma outra para imóveis construídos não caracteriza progressividade, até porque, em última análise, o Texto Constitucional não veda a instituição de um imposto sobre transmissão de bens imóveis *edificados* e outro sobre a transmissão de bens imóveis *não edificados*.” Grifo no original. BARRETO, Aires. A progressividade do ITBI (Sisa). *Revista de Direito Tributário*, v. 68, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 185. Com fulcro nesse raciocínio, também seria plenamente constitucional a diferenciação de alíquotas no ITBI em função da destinação do imóvel (residencial ou não residencial).

de emendas constitucionais. Embora seja inegável que o escopo mencionado seja importantíssimo, as cláusulas pétreas também possuem a relevante função de explicitar *quais são as decisões políticas fundamentais que o constituinte adotou na seara tributária. Tais decisões funcionarão como princípios fundamentais que devem orientar todo o trabalho de interpretação constitucional nesse campo.* Ora, considerando o grande número de enunciados normativos financeiros e tributários que nossa Constituição possui, não é difícil concluir acerca da importância que tais princípios fundamentais podem exercer na construção da higidez e harmonia da matéria fiscal tratada no seio constitucional²⁷.

A matéria tributária e financeira compõe parcela significativa do núcleo essencial da federação²⁸. É pacífico na doutrina brasileira o entendimento de que é essencial para a manutenção da forma federativa de Estado a garantia de que os entes federados autônomos precisam dispor de recursos financeiros para o desempenho de suas funções próprias²⁹.

Em outros termos, conforme evidencia Luís Roberto Barroso, é necessário garantir o “mínimo de autossuficiência econômica e financeira que permita aos estados dispor dos meios pecuniários suficientes à realização de suas funções específicas”³⁰. Amílcar de Araújo Falcão afirmava que seria enganosa a concessão de autonomia a determinado ente político se não lhe fosse assegurado o necessário poder de autodeterminação no que respeita à obtenção dos meios financeiros para a manutenção dos seus serviços³¹. Daí a conclusão do mestre da UERJ de que o sistema de discriminação de rendas em uma federação constitui “uma exaltação, um grau superlativo das autonomias, sobretudo as periféricas, cujo convívio equilibrado com a unidade central se quer assegurar”³².

Nessa linha, Geraldo Ataliba ressalta a relação íntima entre república e federalismo em nossa tradição constitucional. Em relação ao município, o ideal republicano de representatividade política se realiza em maior extensão

27 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.* São Paulo: Saraiva, 2009. p. 159, nota de rodapé 63: “Os limites materiais, cláusulas pétreas ou cláusulas de intangibilidade desempenham papel mais amplo do que o de balizar e conter o poder de reforma constitucional. Por condensarem as decisões políticas essenciais e os valores mais elevados de determinada ordem jurídica, funcionam também como princípios fundamentais que irão orientar a interpretação constitucional, dando unidade e harmonia ao sistema”.

28 FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 51.

29 LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 77. Em sentido semelhante: ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 352.

30 BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação.* Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 23.

31 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 68.

32 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro.* Rio de Janeiro: Finanças, 1965. p. 12.

nos entes locais, pela eficácia da fiscalização sobre os governantes e o controle próximo dos mandatários pelos eleitores³³.

O grande problema consiste em definir de que forma será assegurada tal autonomia financeira dos entes federados. Há autores que defendem a necessidade de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a garantir um mínimo de *competências tributárias próprias* pelos entes periféricos³⁴. Outra corrente doutrinária sustenta que a autonomia financeira dos entes federados não precisa ser atingida necessariamente pela garantia do exercício de competências tributárias próprias, sendo possível atingir tal condição por meio de participação nas transferências e repartições das rendas tributárias³⁵.

De toda sorte, não resta dúvida de que a plena autonomia financeira dos entes federados é mais bem protegida se admitirmos que cada Município, no caso do ITBI, opte por adotar ou não o modelo de progressividade de alíquotas. A interpretação oposta (a negativa da progressividade), consubstanciada na Súmula nº 656 do STF, inegavelmente não é a que mais privilegia a autonomia dos entes municipais.

A interpretação constitucional que admite a possibilidade de o Município optar pela tributação progressiva no ITBI também realiza de forma mais plena o princípio democrático (art. 1º, parágrafo único, da CF, protegido pela cláusula pétrea contida no art. 60, § 4º, II, da CF), na medida em que deixa a critério da população de cada ente municipal a escolha do sistema de tributação da transmissão da propriedade imobiliária.

No que se refere à compatibilidade da progressividade do ITBI com o princípio da capacidade contributiva (cujo núcleo essencial ostenta inegavelmente a condição de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV), mesmo admitindo a validade da classificação entre impostos pessoais e reais, dela não decorreria necessariamente que a técnica da progressividade estivesse vedada aos impostos reais, pois o próprio texto do art. 145, § 1º, da CRFB/88 menciona expressamente que o patrimônio é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para realizar a capacidade contributiva.

Em outros termos, discutir a progressividade do ITBI (bem como dos chamados impostos reais em geral) é delinear qual o caminho mais adequado para a realização da capacidade contributiva. Admitir a progressividade é

33 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição.* São Paulo: Malheiros, 2004. p. 43.

34 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária.* In: *Temas de direito constitucional tributário.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 258.

35 MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional.* Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 175.

reconhecer que quem adquire imóvel de valor mais elevado denota maior capacidade contributiva do que aquele que adquire imóvel de valor menos elevado. No direito tributário do Estado social e democrático de direito, como destaca Ricardo Lodi Ribeiro, a questão central deixa de ser a relação Estado-contribuinte (típica do Estado Liberal), e sim a relação horizontal entre os vários contribuintes, de forma a definir qual a participação justa de cada um para o custeio das despesas estatais³⁶.

Assim, no Estado Liberal, a pergunta do contribuinte do ITBI progressivo seria: é legítimo que o Estado possa exigir tributo mais gravoso apenas pela circunstância de adquirir imóvel de valor mais elevado do que outros? Trata-se de indagação que enfoca a relação Estado-contribuinte. No Estado social e democrático de direito a pergunta fundamental deve ser outra, com o foco na relação horizontal entre os contribuintes: considerando que o custeio das despesas estatais deve ser financiado por toda sociedade, não é justo que os aportes de cada contribuinte sejam diversos em razão da capacidade contributiva de cada um e que a técnica da progressividade possa ser utilizada com tal escopo³⁷?

A suposta vedação de progressividade nos impostos reais parece estar intimamente ligada à noção do Estado Liberal clássico, que vê o tributo como mera retirada compulsória de parcela da propriedade privada. Cuida-se, todavia, de visão que o Estado social e democrático de direito já incumbiu de superar³⁸.

É interessante notar o nítido descompasso que existe entre a visão atual do papel da propriedade no direito civil e no direito tributário. Se no direito civil já está pacificada a noção de que a propriedade não é direito absoluto, pois o ordenamento jurídico impõe diversos balizamentos para o seu legítimo exercício (dos quais um dos mais relevantes é a função social da propriedade – art. 5º, XXIII, c/c art. 170, III, da CRFB), no direito tributário, especialmente o brasileiro, o discurso de defesa da propriedade em face da tributação parece

36 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 54.

37 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 7. "Princípios como a progressividade, seletividade ou pessoalidade servem às democracias que se dizem comprometidas com a igualdade e a justiça social". BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre reforma tributária. In: *V Congresso Nacional de estudos tributários*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 218: "Importantes critérios consagrados na CF não logram ser aplicados, no Brasil, aos tributos diretos, por força de uma legislação que não colhe a capacidade contributiva, com exatidão, pelo pouco uso da progressividade e da generalidade".

38 OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 123: "Desconsiderando a progressividade, por ser exageradamente ingerente ao status quo, o sistema tributário liberal não deu qualquer ênfase a essa técnica de tributação, pautando-se principalmente pelos tributos proporcionais. Tentou-se, com isso, manter a neutralidade cartesiana que embasa o pensamento liberal, fazendo uso de um método que não modificasse a distribuição de riquezas atingidas pela pureza do sistema econômico".

partir do pressuposto de que a propriedade ainda teria contornos de direito absoluto, quando em verdade o próprio exercício pacífico das faculdades típicas do proprietário (usar, fruir e dispor) pressupõe a existência de sistema jurídico patrocinado pela Estado e que é custeado pelos tributos³⁹.

Ademais, assentada a tese de que a capacidade contributiva constitui um dos mais relevantes direitos fundamentais na seara tributária e que a progressividade consiste no melhor instrumento para sua realização plena, a adoção de alíquotas progressivas no ITBI é plenamente justificável com base na teoria da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, que preconiza que tais direitos não constituem somente limites subjetivos oponíveis ao Estado, mas formam o conjunto de valores mais relevantes de uma comunidade política e que devem orientar todas as ações dos poderes estatais, inclusive, é claro, o legislador tributário⁴⁰.

A progressividade do ITBI poderia ser um instrumento de mudança importante da configuração atual da carga tributária brasileira, na qual a participação dos tributos sobre a propriedade na carga total é bastante reduzida (3%), bem abaixo da média percentual dos países membros da OCDE (5,7%) e muito aquém de países como Reino Unido (12,4%)⁴¹.

4 Conclusões

1) A progressividade do ITBI é plenamente compatível com o sistema constitucional tributário brasileiro, pois a tese de que a progressividade não seria aplicável aos impostos reais decorre de construção jurisprudencial do

39 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte* (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 55: "É que, no Estado Social e Democrático de Direito, não há mais espaço para libetarismo vulgar, que vê a relação tributária como esbulho à propriedade, esquecendo-se de que o reconhecimento e a proteção desta depende da existência de um sistema jurídico patrocinado pelo Estado que, por sua vez, tem seu funcionamento subordinado aos recursos financeiros dos tributos". No direito norte-americano, Liam Murphy e Thomas Nagel produziram obra paradigmática acerca do tema em exame. *O Mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 56: "Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema [o sistema jurídico], a ideia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária – renda que nem sequer existia sem o governo sustentado pelos impostos – simplesmente não tem sentido. A renda pré-tributária, que cada um de nós 'tem' inicialmente, e que o governo deve tirar de nós equitativamente, só tem realidade nos livros de contas". Thomas Nagel, após a publicação de "O Mito da Propriedade", já produziu outro importante trabalho em que retoma o tema central do livro mencionado. NAGEL, Thomas. Comments: individual versus collective responsibility. *Fordham Law Review*, v. 72, 2004, p. 215-220.

40 SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 134: "Com efeito, na medida em que os direitos fundamentais exprimem os valores nucleares de uma ordem jurídica democrática, seus efeitos não podem ser resumir à limitação jurídica do poder estatal. Os valores que tais direitos encarnam devem se irradiar para todos os campos do ordenamento jurídico, impulsionando e orientando a atuação do Legislativo, Executivo e Judiciário". Grifo nosso.

41 Os números são do ano de 2006 e constam no sítio da Receita Federal do Brasil na internet: Estudos Tributários nº 21 – Carga Tributária no Brasil – 2008 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>.

Supremo Tribunal Federal, que parece iniciar a modificação de tal entendimento no julgamento do RE 562.045;

2) O constituinte derivado, por sucessivas emendas constitucionais, posicionou-se no sentido da compatibilidade do regime de alíquotas progressivas nos impostos reais;

3) A adoção do sistema de alíquotas progressivas do ITBI não depende de alteração formal do texto constitucional;

4) A possibilidade de o Município optar pela progressividade do ITBI realiza de forma mais intensa princípios relevantes no quadro axiológico constitucional, como o princípio federativo (art. 60, § 4º, I, da CRFB/88), o princípio democrático (art. 1º, parágrafo único, c/c art. 60, § 4º, II, da CRFB/88) e o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, c/c art. 60, § 4º, inciso IV, da CRFB/88).

TITLE: Progressivity of real estate conveyance tax and tax federalism.

ABSTRACT: Constitutionality of progressivity adoption in royal taxes is a polemic subject in both Jurists' and the Supreme Federal Court's opinions. This paper investigates the constitutionality of adopting the progressive tax rate regime in real estate conveyance.

KEYWORDS: Progressivity, Real Estate Conveyance Tax, Contributive Capacity, Tax Federalism.

Referências

- ANDRADE, Valentino Aparecido de. Os impostos reais e a progressividade fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 89, 2003, p. 106-115.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualiz. Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARNES, Jeb. Adversarial legalism, the rise of judicial policymaking, and the separation-of-powers doctrine. In: MILLER, Mark C.; _____ (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004. p. 35-50.
- _____. Bringing the courts back in: interbranch perspectives on the role of courts in American politics and policy making. *Annual Review of Political Science*, Palo Alto, CA, Annual Reviews, v. 10, 2007, p. 25-43.
- _____; MILLER, Mark C. Governance as dialogue. In: MILLER, Mark C.; BARNES, Jeb (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004. p. 202-207.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. A progressividade do ITBI (Sisa). *Revista de Direito Tributário*, v. 68, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 180-187.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

- BATISTA, Clayton Xavier. É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 132, 2006, p. 40-47.
- BAUM, Lawrence; HAUSEGGER, Lori. The Supreme Court and Congress: reconsidering the relationship. In: MILLER, Mark C.; BARNES, Jeb (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004. p. 107-122.
- BIFANO, Elidie Palma. Reflexões sobre reforma tributária. In: *V Congresso nacional de estudos tributários*, São Paulo: Noeses, 2008. p. 207-232.
- BOTTALLO, Eduardo. Imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação e progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 201-205.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- CARNEIRO, Cláudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- EPSTEIN, Lee; KNIGHT, Jack; MARTIN, André D. Constitutional interpretation from a strategic perspective. In: MILLER, Mark C.; BARNES, Jeb (Eds.). *Making policy, making law: an interbranch perspective*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2004. p. 170-187.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- _____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieras, 1965.
- FERRARI, Sérgio. *Constituição estadual e federação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- GODOI, Marciano Scabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.
- LIMA, Rogério. A inconstitucionalidade do IPI na importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 77, 2002, p. 117-128.
- LÓBO, Marcelo Jobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 89, p. 259-267, 2004.
- LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- LOPES, Roberto da Motta Salles Carvalho de. *Justiça tributária: igualdade no tributo e igualdade pelo tributo*. Rio de Janeiro: Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), 2008. Tese (Doutorado em Direito Público).
- LUTZ, Donald. Toward a theory of constitutional amendment. In: LEVINSON, Stanford (Org.). *Responding to imperfection: the theory and practice of constitutional amendment*. Princeton: Princeton University Press, 1995. p. 237-274.
- MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional*. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MILLER, Mark C. *The view of the courts from the hill: interactions between Congress and the Federal Judiciary*. Charlottesville, VA: University of Virginia Press, 2009.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NAGEL, Thomas. Comments: individual versus collective responsibility. *Fordham Law Review*, v. 72, 2004, p. 215-220.
- OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e a EC 29/2000: o julgamento do STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, RT, n. 74, 2007, p. 209-215.

PIRES, Adilson Rodrigues. Não discriminação. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

PRADO, Clayton Eduardo. *O imposto sobre a transmissão causa mortis de quaisquer bens ou direitos: regramatriz de incidência, isenção, lançamento, decadência e prescrição*. São Paulo: Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário).

Receita Federal do Brasil: Estudos Tributários nº 21 – Carga Tributária no Brasil – 2008 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. O princípio da capacidade contributiva. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 203-234.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and institutions. *Michigan Law Review*, Ann Arbor, MI, The University of Michigan Law School, v. 101, p. 885-951, 2003.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 80, 2002, p. 20-23.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

Mercadorias Produzidas ou Comercializadas na Zona Franca de Manaus para e com Empresa ou Pessoas Físicas e Jurídicas em Manaus São Imunes de Cofins e PIS – Assim Também a Prestação de Serviços – Inteligência do Artigo 4º do DL 288/67 e do Artigo 40 do ADCT da Constituição Federal – Parecer

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Doutor em Direito pela Universidade Mackenzie; Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.

RESUMO: Este parecer refere-se à consulta realizada sobre a imunidade de Cofins e PIS para mercadorias produzidas ou comercializadas na Zona Franca de Manaus para e com empresa ou pessoas físicas e jurídicas em Manaus, bem como a prestação de serviços.

PALAVRAS-CHAVE: Cofins. PIS. Imunidade. Zona Franca de Manaus.

Consulta

Formula-me a consulente, por sua eminente advogada Cláudia Lopes Bernardino, as questões que abaixo transcrevo:

“Tese: não incidência do PIS e da Cofins nas operações internas na ZFM.

Quesitos

1. O art. 4º do DL nº 288/67¹ prevê que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equiparam-

¹ “Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”