

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

FELIPE SILVA DOMINGOS

PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

MARÍLIA
2012

FELIPE SILVA DOMINGOS

PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. RICARDO PINHA ALONSO

MARÍLIA
2012

Domingos, Felipe Silva

A Progressividade Fiscal do IPTU / Felipe Silva Domingos;
orientador: Ricardo Pinha Alonso. Marília, SP: [s.n.], 2012.
48 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito, Fundação de
Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário
Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2012

1. IPTU2. Progressividade Fiscal 3.Capacidade Contributiva

CDD: 341.39622



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MAINTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM

Curso de Direito

Felipe Silva Domingos

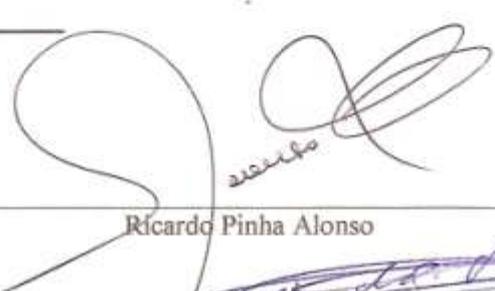
RA: 42935-1

PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

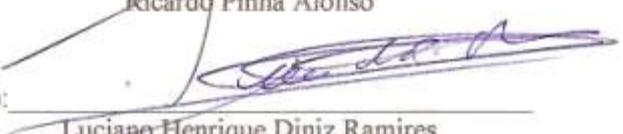
Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 10,0

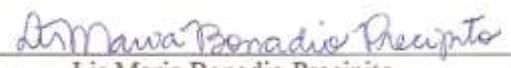
ORIENTADOR(A):


Ricardo Pinha Alonso

1º EXAMINADOR(A):


Luciano Henrique Diniz Ramires

2º EXAMINADOR(A):


Lis Maria Bonadio Precipito

Marília, 06 de dezembro de 2012.

Dedicatória

*A Deus, pois sem a minha fé não teria
forças para prosseguir nessa longa
jornada que por muitas vezes pensei em
desistir.*

*Aos meus familiares, pelo apoio
incondicional, por serem o meu alicerce, o
meu tudo.*

*A Gláucia, minha companheira de todas
as horas, que compreendeu minha
ausência durante esses cinco anos.*

*Aos meus colegas que compartilharam
comigo a alegria e a dificuldade de
finalizar essa caminhada.*

O Amor por princípio, a Ordem por base e o Progresso por fim!

(Augusto Comte)

DOMINGOS, Felipe Silva. **Progressividade Fiscal do IPTU**. 2012. **48 f.** Trabalho de Curso de Direito – Centro universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2012.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo abordar a possibilidade da aplicação da progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbanano nosso sistema jurídico vigente e também relacionar as cidades que já adotam tal progressividade analisando os resultados obtidos. É um assunto controverso, polêmico, e para isso será de suma importância analisar os aspectos material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo do referido Imposto, bem como o princípio da capacidade contributiva para, só então, iniciarmos o tema principal, qual seja, a questão da progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, este estudo tem como base princípios Constitucionais, Legislação Estadual e Municipal confrontados direta e indiretamente com a real aplicação do imposto na cidade de Marília, traçando um panorama desta Progressividade Fiscalantes e depois da EC nº 29/2000. Através de pesquisa bibliográfica e em revistas especializadas em direito tributário, examinar a evolução histórica do IPTU e também as questões relativas á constitucionalidade da cobrança do IPTU através de alíquotas progressivas, analisando posicionamentos conflitantes na doutrina e na jurisprudência, para alcançar com sucesso a problemática acerca do tema. Neste sentido observei grandes discussões envolvendo a Emenda Constitucional 29/2000, pois a progressividade de suas alíquotas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte gerou questionamentos decorrentes do seu caráter de tributo real. Até então os Tribunais Superiores de Justiça haviam firmado posicionamento pela impossibilidade da lei municipal fixar alíquotas progressivas ao IPTU, justificando não ser possível medir a capacidade contributiva do contribuinte mediante um imposto de caráter real, existindo essa possibilidade apenas para os impostos de caráter pessoal, pois ficaria impossível auferir a capacidade econômica do indivíduo. Analisando a impossibilidade de aplicação desta progressividade anterior ao surgimento desta Emenda.

Palavras-chave: Direito Tributário. Competência Tributária. IPTU. Progressividade Fiscal. Constitucionalidade. Emenda Constitucional nº29/00.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac.: Ação

Ag. Agravo

Ag. Reg.: Agravo Regimental

Art.: Artigo

CF/88: Constituição Federal de 1988

CTN: Código Tributário Nacional

EC: Emenda Constitucional

IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

P. ex.: Por exemplo

Rel.: Relator

STF: Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 – NOÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....	12
1.1 – CONCEITO	12
1.1.1 – FATO GERADOR DO IPTU	14
1.1.2 – BASE DE CÁLCULO	14
1.1.3- ALÍQUOTA	15
1.1.4 – ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS	15
1.2 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IPTU NO BRASIL	17
1.3 – ESTATUTO DAS CIDADES E PLANO DIRETOR	19
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS AO IPTU.....	21
2.1 – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	21
2.2 – PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	21
2.3 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
2.4 - PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE TRIBUTÁRIA	26
2.5- PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO	27
2.6 – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	28
2.7 – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	29
CAPITULO 3 – APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU	30
3.1 – PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU	30
3.2 - POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS FAVORÁVEIS À PROGRESSIVIDADE	34
3.3 - POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS CONTRÁRIAS À PROGRESSIVIDADE	36
3.4 – SÃO PAULO - EXEMPLO DE MUNICÍPIO QUE ADOTOU A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU	39
3.5 - JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL REFERENTE À PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERENCIAS	47

INTRODUÇÃO

O presente estudo se inicia pela definição de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e a evolução histórica do tributo municipal no Brasil desde sua criação até a chegada da Emenda Constitucional nº29/2000.

O direito tributário é um sistema organizado, minucioso, onde existem princípios e regras criadas para gerenciar o poder fiscal do Estado de criar, arrecadar e fiscalizar tributos, de maneira que o indivíduo esteja seguro que nenhum tributo o afetara de maneira arbitrária.

Tema de muitas discussões, a progressividade fiscal se torna muito pertinente, visto que ainda não se chegou a um consenso sobre a sua aplicabilidade ser ou não constitucional, e em virtude do surgimento da Emenda Constitucional nº29/2000, se trata de uma Emenda recente, e que até hoje não possui um entendimento pacífico acerca do assunto.

A progressividade fiscal nada mais é do que a possibilidade da aplicação de alíquotas diversas e crescentes, sendo derivada, por exemplo, do não cumprimento da função social da propriedade, seriam alíquotas crescentes à medida que cresce a base de cálculo do imposto.

Este trabalho será estruturado em 3 capítulos, o primeiro será abordado o conceito e evolução histórica do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e sua cobrança no Brasil, o segundo capítulo fará referência a regulamentação da aplicação do IPTU, dos seus fundamentos, dos seus princípios constitucionais que asseguram o direito do cidadão, do contribuinte de pagar seus impostos de forma justa e finalizando, no último capítulo será abordado a progressividade propriamente dita, demonstrando duas correntes doutrinárias, como estudaremos a seguir, a favorável a aplicação desta progressividade, justificando ser a forma mais equitativa da cobrança do referido imposto em face aos princípios preceituados na Constituição Federal de 1988 e uma outra doutrina, totalmente contra a aplicação de tal progressividade e que justifica o surgimento da Emenda Constitucional nº 29/2000 como sendo totalmente inconstitucional, visto que a seguridade do contribuinte, do proprietário é uma cláusula pétrea e que também o IPTU por se tratar de imposto real não é passivo de tal progressividade.

O intuito de tal estudo se demonstra pelo fato de que inúmeros municípios vêm aplicando em sua legislação tributária as mudanças trazidas textualmente pela Emenda Constitucional nº29/2000, muitos desses municípios hoje, figuram como réus em processos dos quais seus contribuintes moveram, pois se sentiram lesados pela progressividade aplicada ao IPTU.

Para finalizar analisaremos a jurisprudência acerca do assunto e também os resultados obtidos na cidade de São Paulo que já se utiliza de tal progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana para os seus contribuintes.

O Objetivo da pesquisa é discutir a aplicação da progressividade fiscal do IPTU, com os desdobramentos práticos e jurídicos, tendo como foco as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº29/2000, que estabeleceu para o referido imposto, a possibilidade de se adotar pelo município a progressividade de suas alíquotas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, e realizar um parâmetro entre as posições doutrinárias favoráveis e contrárias a tal progressividade.

O método de pesquisa utilizado será o hipotético-dedutivo. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é do tipo qualitativo. Quanto ao propósito é conhecida como avaliação formativa, e quanto aos procedimentos técnicos à pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e documental.

CAPÍTULO 1 – NOÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

1.1 – Conceito

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional: “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.” Segundo o voto do Ministro Carlos Velloso:

“Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume I, Padova, Cedam, 1979).” (ADI 447, Rel. Min. Octávio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-91, DJ de 5-3-93)”

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto municipal recolhido anualmente (existindo a possibilidade de parceladamente), proprietários de edificações e terrenos urbanos. A alíquota utilizada em sua cobrança e sua metodologia de cálculo varia de um Município para outro. É um imposto brasileiro. Somente os municípios possuem competência para instituí-lo. A base de cálculo para a cobrança é o valor venal do imóvel (valor de venda do bem, que leva em consideração a metragem, a localização, a destinação e o tipo do imóvel). O proprietário que possui o dever de pagá-lo, porém pode ser acordado entre as partes, através do contrato de locação, que a responsabilidade do pagamento recai sobre o locatário.

Para uma definição mais específica, podemos verificar a de Valério, "o imposto sobre PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA é o tributo, de competência municipal, que recai sobre a propriedade, domínio útil ou a posse, a qualquer título, de imóvel com edificação ou sem ela, localizado na zona citadina" (1997-a, p.134).

Como veremos, o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel urbano, sendo este, portanto o seu aspecto material, devemos entender a propriedade, como o animus de ser proprietário, ou seja, neste caso, será a pessoa que detiver um dos poderes da propriedade, propriamente dita, que detiver mesmo que temporariamente a qualidade de proprietário, exercendo um ou mais poderes que a propriedade lhe implica. Alguns questionamentos ainda são realizados quanto à delimitação do aspecto material (zona rural e zona urbana), um exemplo destes questionamentos é competência legislativa para delimitar o que vem a ser zona urbana ou rural, Roque Antônio Carraza (2003. p. 167) entende que:

“em face ao princípio da autonomia municipal, a zona urbana é delimitada por Lei Municipal, ou seja, o Município vai estabelecer a zona urbana de acordo com as peculiaridades do local. Assim, independente da localização, destinação, ou características, é aquela que o Município entende por estabelecer. Dessa forma, qualquer abuso pode ser anulado pelo Poder Judiciário através de provocação da parte interessada”.

O aspecto temporal é o momento em que se inicia a obrigação tributária, o legislador municipal vai determinar quando se devem iniciar essas obrigações, portanto a competência é municipal para estipular quando nascerá a obrigação tributária, a regra normalmente utilizada é o ano civil, a incidência só poderá ser iniciada depois do último dia de exercício do mês de dezembro, incidindo a obrigação tributária no primeiro dia do ano subsequente. Já o critério que define a titularidade da relação jurídica é considerado como aspecto pessoal, ou seja, a relação entre o sujeito ativo, passivo e o objeto, o sujeito que tem competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o credor é considerado como sujeito ativo, neste caso, o município, o sujeito passivo é o devedor, a pessoa responsável para pagamento do referido imposto, o proprietário, o detentor do domínio útil ou da posse. Portanto, levando-se em conta o aspecto material, o sujeito que estiver no domínio, que exercer qualquer um dos poderes inerentes a propriedade será o sujeito passivo da obrigação tributária, relacionando-se o aspecto temporal que é o momento que irá se iniciar a obrigação.

Aspecto espacial diz respeito ao lugar em que ocorre o fato gerador, o Imposto Predial e Territorial Urbana, por se tratar de um imposto municipal, o imóvel, a propriedade deve estar localizada ao espaço da zona urbana do município que fará parte do polo ativo da relação jurídico-tributária.

O aspecto quantitativo refere-se ao quantum devido pelo sujeito ao fisco, aplicando-se a tributação através de uma alíquota sobre a base de cálculo, de acordo com o artigo 33 do Código Tributário Nacional, é o valor venal do imóvel.

1.1.1 – Fato Gerador do IPTU

O Código Tributário Nacional, em seu art.32, esclarece que o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é a propriedade o domínio útil ou a posse.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Faz – se necessário enfatizar que nem toda posse gera a incidência do imposto, pois no dizer de Aires F. Barreto (BARRETO, 1998, p.248/249):

“para haver posse tributável é preciso que se trate de posse ad usucapionem. É dizer, posse que pode conduzir ao domínio. Caso se trate de posse que não tenha essa virtude, não se há de cogitar de ser esse possuidor contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Assim não pode ser contribuintes de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana embora sejam possuidores – os locatários e os arrendatários de imóveis”.

Sendo assim, o proprietário de imóvel que não tiver a posse do imóvel com os poderes e atributos da propriedade, por haver cedido, transferido ou até mesmo perdido a posse, não se sujeitará ao imposto.

1.1.2 – Base de Cálculo

Em conformidade com o texto do art. 33 do Código Tributário Nacional a Base de Cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana é o valor venal do imóvel.

*Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.*

Com a redação deste artigo é o valor que o bem teria se fosse colocado a venda, ressalta-se que devemos considerar o preço para venda a vista.

Para Sacha Calmon (CALMON, 2001, p. 517):

”determinar dito valor é questão temerosa. Em rigor quando é dada a “baixa” na construção, fazem as Prefeituras a avaliação do imóvel e o inserem no Cadastro Imobiliário. Nesta primeira avaliação são utilizados critérios especiais voltados ao tamanho do imóvel, área construída, sua localização, tipo de acabamento etc.”.

Qualquer outro critério que seja utilizado que não seja o valor venal do imóvel vai de encontro com a legislação, podendo ser motivo de impugnação pelo proprietário do imóvel.

1.1.3- Alíquota

O autor Geraldo Ataliba define com clareza o que é alíquota para utilização na cobrança do IPTU (ATALIBA, 2005, p.114):

“alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible dando nascimento a obrigação tributária concreta”, complementando sua definição “a própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre presente na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributaria)”.

Em se tratando da alíquota para o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Código Tributário Nacional, ou mesmo a Constituição Federal de 1988, não definiram e muito menos limitaram a aplicação de alíquota para a cobrança do imposto, sendo de competência do Município através de lei para definir a alíquota a ser cobrada, porém a norma constitucional proíbe que o mesmo seja utilizado com caráter confiscatório, cabe ao poder judiciário, quando provocado, dizer se o tributo tem ou não caráter confiscatório. Importante ressaltar que a alíquota não pode ser superior a 15%, pois esse valor só pode ser cobrado em situações extremas, quando a propriedade não esteja cumprindo com sua função social (art. 7º, § 1º da Lei 10.257/2001 – Estatuto das Cidades).

Resumindo, o valor a ser pago de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, nunca poderá ser muito elevado, pois assim teria caráter confiscatório, e também a alíquota, nunca poderá ser superior a 15 %, sobre a base de cálculo, portanto a alíquota deve ser razoável.

1.1.4 – Alíquotas Progressivas

A primeira forma prevista de progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana está regulamentada no art. 156 da Constituição Federal em seu § 1º, já o autor Aires F. Barreto (BARRETO, 1998) entende, ser inconstitucional, já que a alíquota progressiva só poderia ser aplicada quando a propriedade não estivesse cumprindo sua função social, em conformidade com este entendimento Ives Gandra Martins (MARTINS, 1990, p.551):

“pensar de forma diversa é entender que o constituinte, sobre ser repetitivo, prolixo é desconhecedor da técnica legislativa, fosse, fundamentalmente, um contumaz defensor das contradições, ao dizer que tanto os imóveis que cumprem a sua função social quando aqueles que não a cumprem seriam punidos pelo princípio da progressividade, punição expressa para estes e implícitas para aqueles. Mais do que isto: apesar de ter gasto espaço e palavras com a explicitação dos casos em que o princípio da

progressividade poderia ser aplicado, haveria de se entender que, fora aqueles casos expressos, em todos os outros casos o princípio da progressividade poderia ser aplicado. Como homenagem à inteligência do constituinte não posso admitir tal nível de insensatez legislativa.”.

Já o autor Hugo de Brito Machado (MACHADO, 1992, p. 79), tem entendimento diverso: “a prevalecer a tese pela qual não é possível qualquer outra forma de progressividade, além daquela prevista no art. 182, §4º, item II, da Constituição, a disposição do art. 156, §1º, resta absolutamente inútil. Poderá ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer falta”.

A segunda forma de progressividade do IPTU está regulamentada na Constituição Federal em seu art. 182, § 4º:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo poder público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º É facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

A regulamentação prevista neste artigo é uma sanção para a propriedade que não esteja cumprindo sua função social estabelecida no plano diretor da cidade, e foi a partir dela que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana passou a ter, também função extrafiscal.

Podemos concluir que no decorrer da história, as mudanças nas regulamentações do IPTU não foram significativas, pois a sua estrutura permaneceu a mesma com as alterações mais relevantes realizadas no imposto. A alteração mais significativa foi a previsão da progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana para as propriedades que não cumprem com sua função social, sendo marcante aqui, que nesse caso o IPTU deixou de ser apenas meramente fiscal, para em casos excepcionais ter também caráter extrafiscal.

1.2 – Evolução Histórica do IPTU no Brasil

Iniciamos aqui uma abordagem sobre a evolução histórica do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no Brasil, com base na Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Estatuto das Cidades, Plano Diretor e Lei Municipal específica. Visando correlacionar as regulamentações acima descritas com a progressividade do IPTU frente à capacidade contributiva dos proprietários e também a influencia da contribuição de melhoria sendo agregada ao valor venal do imóvel.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, quando surgiu no Brasil, em 1808 recebeu o nome de décima dos prédios urbanos, mais precisamente décima urbana, pois o proprietário do imóvel pagava a décima parte do rendimento líquido do prédio urbano. Ressalta-se que era cobrado apenas sobre prédios e não sobre terrenos, segundo o autor Walter Paldes Valério, o imposto foi criado pelo Alvará de 27 de junho de 1808, com o nome de "Décima Urbana", sendo cobrado pela Real Coroa até 1834 (1997-a, p. 135). Em regra, para a cobrança, naquela época, não analisavam o domínio útil da propriedade, mas era cobrado da pessoa que estivesse nele, mesmo sendo ele apenas um locatário, em regra, cobrava-se de quem estivesse ocupando o imóvel.

Baleeiro noticia origem mais antiga ao transcrever carta da Rainha D. Maria ao governador da Bahia, datada em 19-5-1799, dispondo o seguinte:

“Atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho estabelecer o imposto de décima nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa (1981, p. 153).”

Tolentino, a respeito do tema, assim leciona:

“Diante dos resultados satisfatórios obtidos junto à arrecadação do imposto, veio a lume o manifesto interesse do poder público em auferir maiores ganhos que iriam atender e suprimir os gastos incomensuráveis da Nação. Assim, diversas alterações foram incrementadas no sentido de proporcionar a ampliação no campo de incidência da décima urbana. Em meados de 1832, incluíram-se no rol de cobrança diversas áreas ademais demarcadas, modificando ainda o caráter de habitabilidade que deixou de ser requisito imprescindível, sendo cobrado também daqueles diversos imóveis que se encontravam apenas mobiliados (2003, s.p.).”

Nada mais significativo do que compreender a história para poder entender o tributo, como elucida com grande propriedade o autor Bernardo Ribeiro de Moraes:

“a história nos ajuda a compreender melhor o direito tributário. Em verdade, nos apresenta não apenas um quadro sistemático de feitos memoráveis, cronologicamente encadeados, e nem somente o relatório de

fatos ordenados de acordo com as conveniências de seus autores. A história é muito mais. Além de narrar e constatar fatos do passado, indaga as origens e suas consequências. Aponta os fatos que precederam ou determinaram novas circunstâncias, buscando uma relação. Com o auxílio da história, a ciência que nos mostra “o homem em sua dimensão temporal”, podemos entender melhor os dias de hoje, mormente as instituições jurídicas ou jurídico-tributárias. A informação do passado, mostrando o que o direito tributário tem sido será poderosa auxiliar para esclarecer os inúmeros problemas que na certa se apresentarão no futuro. O bom intérprete da lei fiscal não pode abandonar essa ótica (histórica) que lhe traz importantes elementos elucidativos. (MORAES, 1973, p. 29.)

A princípio, a cobrança de tais impostos servia apenas para custear os luxos e as regalias dos monarcas, não tinha, portanto, uma finalidade pública que utilizasse o dinheiro arrecadado para o bem da coletividade.

A cobrança de impostos sobre imóveis surge regulamentada pela primeira vez em 1891, com a primeira Constituição, onde estabelecia ser de competência exclusiva dos Estados-Membros a cobrança de impostos sobre imóveis urbanos e rurais. Já na Carta Magna, do ano de 1215, imposta a João sem terra, inicia-se a percepção de que a cobrança de tais impostos não deveria ser baseada, fundada no livre arbítrio dos monarcas, exigindo-se a partir deste ano a formação de uma assembleia para deliberar sobre sua instituição e cobrança, passando a ser uma relação jurídica, pois existe aqui o consentimento do povo, antes era tão somente caracterizado como uma relação de poder. Com a Constituição de 1934, essa competência exclusiva é modificada, passando para os municípios e sendo criados dois impostos distintos o Imposto Predial e o Imposto Territorial Urbanos Verifica-se que o fato gerador para a incidência de um ou de outro imposto não era apenas a localização do imóvel, mas sim, a sua situação, sendo distintos, pois um recaía no imóvel edificado – o predial e ou outro sobre o não edificado – o territorial. A Constituição de 1937, nada modifica, mantendo a mesma distinção e permanecendo a competência dos municípios.

Já com o advento da Constituição de 1946, essa distinção é eliminada, passando a não mais existir diferença entre imposto predial e o imposto territorial urbano, sendo a partir desta Constituição considerados como um único tributo de nome IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, denominação essa que foi mantida pela Constituição Federal de 1988 e usada até os dias de hoje, Celso Vedana (2002, p. 18) assinala:

“A Constituição Federal de 1988 traz em si a mais moderna e avançada organização institucional do Município de que se tem conhecimento no Direito ocidental. Esse fato confirma o progresso da visão do constituinte de 1988, na medida em que ele conferiu fundamental importância e destaque ao papel a ser exercido por este ente estatal. Com efeito, o constituinte não só manteve o sistema federativo da Constituição de 1967, mas também o

consignou na Carta Magna na condição de ente federado com plena autonomia nos aspectos político-administrativo e tributário.”

A partir da vigência da Emenda Constitucional nº 29/2000, em 13 de setembro de 2000, o Imposto Predial e Territorial Urbano passa a ter um caráter de progressividade fiscal, ou seja, poderá ser progressivo em relação ao valor do imóvel tão somente para arrecadar mais, quanto maior seja o valor do imóvel do contribuinte. Não há mais a obrigatoriedade de que o IPTU venha atrelar-se ao cumprimento da função social da propriedade privada. Por outro lado, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana progressivo no tempo que já era permitido antes da Emenda Constitucional nº 29/00, mas que não era cobrado porque dependia de lei federal, teve viabilizada sua cobrança, pois, com a recente entrada em vigor da Lei 10.257 de 10/07/2001- Estatuto da Cidade- ficou definido que a propriedade atenderá a sua função social quando de acordo com as exigências fundamentais da ordenação da cidade, expressas no seu plano diretor. Assim, é no plano diretor da cidade que estará definida a classificação das propriedades imobiliárias que atendem e as que não atendem à função social, estas últimas passíveis da penalidade denominada progressividade no tempo, o art.156 estatui que compete aos Municípios sua instituição, sendo que seu § 1º, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000, preceitua:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I- propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

Verificamos que a alteração sofrida no art. 156 da Constituição Federal, deixa claro a possibilidade da progressividade fiscal em razão do valor venal do imóvel de existir a diferenciação de alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel.

1.3 – Estatutodas Cidades e Plano Diretor

Tendo em vista a grande dificuldade dos governos municipais em controlar, fiscalizar e orientar o uso e a expansão das cidades, o Congresso Nacional, aprovou depois de 13 anos, o Estatuto das Cidades que visa regulamentar os artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988. Foi sancionada a Lei nº 10.257/2001, lei esta que regulamenta o uso da propriedade, são normas de política urbana, visando o uso do bem comum, melhoria na segurança, enfim, normas reguladoras para melhorar a vida em sociedade nos municípios. A

Lei n.º 10.257, de 10.07.2001 – Estatuto das Cidades veio justamente fixar as diretrizes do art. 182 da Constituição Federal que diz:

"A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes".

Ainda sobre a autonomia dos municípios o autor Celso Vedana (2002, p. 50 e 51) comenta:

"O Município tem por finalidade principal promover o bem estar dos munícipes, bem-estar que significa o crescimento dos indivíduos em todos os sentidos, quer culturais quer econômicos, da sua família e da comunidade onde estiver inserido. Por isso as bases a serem estabelecidas para o cumprimento dessas competências, tanto no sentido da repartição das receitas tributárias, quanto na execução dos encargos (serviços), é o Município, sendo necessário que a ele sejam dadas as condições para cumprir com êxito essas atribuições."

O Estatuto das Cidades, em seu art. 7, prevê a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, estabelecendo diretrizes para que isso ocorra, impedindo que haja especulações imobiliárias nos municípios. A partir da vigência do plano diretor, o município tem autonomia para determinar quais terras ou imóveis estão cumprindo ou não sua função social, podendo estipular prazos para que tais imóveis ou terras sejam realmente aproveitadas pelos seus proprietários. A aplicação da progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano consiste no aumento da alíquota ano a ano, num limite máximo de 5 anos e não podendo ultrapassar o limite de 15 % em seu total. Se após cinco anos de cobrança do IPTU progressivo o proprietário não tiver cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá desapropriar o imóvel pelo valor venal do Imposto Predial e Territorial Urbano, pagando ao proprietário com títulos da dívida pública (artigo 8º). Tendo o governo municipal, uma forma efetiva de intervir no crescimento das cidades, podendo realizar desta forma uma ocupação ordenada.

CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS AO IPTU

2.1 – Considerações Preliminares

Os princípios aqui estudados, não se aplicam exclusivamente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, mas a todos os impostos, por isso, são utilizados antes de se aprofundar em qualquer estudo relacionado a impostos, são os norteadores do sistema jurídico tributário. Faz-se necessário iniciarmos com a definição de princípio, e segue abaixo a definição de princípio jurídico pelo autor Bandeira de Mello.

“mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (apud CONTI, 1997, p. 18-9)”.

Em nossa Carta Magna, existe uma seção específica para regulamentar o sistema Tributário Nacional, onde delimita o poder de tributar (Seção II do Capítulo I do Título VI), dando segurança jurídica aos contribuintes, pois estabelece limites ao legislador e ao interprete da lei. Podemos falar que é aqui, na seção de Limitações do Poder de Tributar que se encontra os mais importantes princípios tributários, que são as chamadas cláusulas pétreas.

2.2 – Princípio da Isonomia Tributária

A maioria dos princípios constitucionais está discriminada nos incisos do art. 5º da Constituição Federal de 1988, porém, o Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária, está explícito em seu Caput, nos dando a impressão que o legislador quis ressaltar este princípio em relação aos demais, segue abaixo o Caput do art. 5º.

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Todos os indivíduos devem ser tratados da mesma forma, de maneira igualitária, sem que exista qualquer tipo de distinção entre eles, a maioria dos doutrinadores utiliza Aristóteles, para justificar esse tratamento, onde preconiza o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida dessa desigualdade.

Este princípio vem mais uma vez expresso na Constituição Federal 1988, nas “Limitações do Poder de Tributar”, conforme abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Segundo o autor Rosa JR, informa que no século XVIII buscou-se estabelecer o princípio da igualdade tributária através de uma mera igualdade matemática (1995, p. 310), ou seja, aplicava-se a proporcionalidade aos contribuintes, onde deveria ser razoável o que se ganhava em relação ao quanto se contribuía para o Estado, especificamente sobre o IPTU, o autor Jardim esclarece:

“temos que a igualdade estrita é plenamente compatível com a progressividade do IPTU, seja quanto à base de cálculo, seja esta conjugada com as alíquotas. A razão é singela, pois a progressividade in casu estaria graduando distintamente a tributação de signos de riqueza diferentes, o que traduz escorreita observância ao princípio da igualdade. Cabe apenas verificar, caso a caso, se tal progressividade guarda harmonia com os demais postulados constitucionais.” .

Vale ressaltar também a opinião do autor Barbosa, que nos direciona com certa clareza:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualdade aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem (apud CONTI, 1997, p. 25).”

Carrazza diz, "é necessário que a lei distinga sempre que houver desigualdade e [...] que o Estado atue no sentido de dar cabo às desigualdades existentes, em razão de fatores socioeconômicos". Desta maneira, o Princípio da Isonomia deixa de ser apenas uma recomendação, pois a Constituição Federal de 1988, ao consagrar um princípio, está determinando seja ele obedecido, e não apenas recomendando (2001, p. 39).

Segundo o autor Humberto Ávila, essa aplicabilidade de igualdade deve ser estudada caso a caso, sendo hipotético ou não, pois é a partir de comparação, de julgamento de igualdade que podemos delimitar o que é igual e o que é desigual, ou seja, é esta medida de comparação que podemos definir as igualdades e as desigualdades, embora no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano, nada mais fácil do que utilizar a capacidade contributiva (que veremos mais a frente), para definir a aplicação do imposto de forma igualitária aos

contribuintes, ressaltamos que a maioria dos doutrinadores, entende que a maneira mais fácil de estabelecer o princípio da isonomia quanto à aplicabilidade do IPTU, é a capacidade contributiva do indivíduo.

A doutrina busca encontrar maneiras para que se possa distinguir as pessoas e as situações, para aplicação do princípio da igualdade, sem prejuízo de ninguém, de forma justa.

Desta forma, devemos observar que o Princípio da Isonomia implica:

- a) adotarem as normas critérios de discriminação entre as pessoas;
- b) dever tal critério de discriminação adotada ter como fundamento um elemento valorado pela norma que resida em fatos;
- c) dever o fator de discriminação adotada guardar uma relação de pertinência lógica com a situação que deu origem ao fator de discriminação;
- d) dever tal fator de discriminação ter por finalidade reduzir as desigualdades existentes entre as pessoas;
- e) deverem os fatores de discriminação adotada estar de acordo com o estabelecido pela legislação.

2.3 – Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está previsto na Constituição Federal de 1988 no art. 145, § 1º, *in verbis*:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Este princípio surgiu pela primeira vez na Constituição de 1834, e por ser tão importante, permanece em nosso ordenamento jurídico até os dias atuais, pois busca alcançar a igualdade entre os contribuintes, nada mais é que a capacidade de cada contribuinte em contribuir, mediante impostos, para os cofres públicos, sem prejuízo de suas necessidades de subsistência e de sua família. Trata-se de um desdobramento do princípio da isonomia, onde se pode aplicar uma tributação maior àqueles que possuem mais riqueza, pra alguns impostos fica difícil a aplicação deste princípio, tendo em vista a técnica de arrecadação utilizada, são os chamados impostos reais, que abrangem os impostos indiretos, onde quem arca com o pagamento do imposto é o consumidor final, dificultando assim a aplicação deste princípio.

Os Impostos tem caráter pessoal, e serão cobrados de acordo com a capacidade de cada um, com a aplicação deste princípio, existe um tratamento mais justo, tratando de forma

desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado, é o legislador, cumprindo com o seu dever de distinguir as disparidades.

O autor Aliomar Baleeiro em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributarelucida*:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição (1997. p.693).

A redação do art. 145 da Constituição Federal de 1988, ficou confusa com a expressão “sempre que possível”, dando margem a inúmeros questionamentos acerca do tema e de como seria aplicado tal princípio.

O tributarista Alberto Xavier nos mostra seus argumentos, que explica com clareza a relevância em relação ao alcance da expressão "sempre que possível", na redação do § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, conforme abaixo:

É certo que o par. 1º do art. 145 condiciona à ressalva sempre que possível a imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Mas esta ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do “caráter pessoal”. Já, porém, no que concerne ao princípio da graduação segundo a capacidade econômica não encontramos nenhum caso - dentre a lista de tributos previstos na Constituição - cuja natureza e estrutura com ele não se acomode, valendo, pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulado no art. 154 (apud CONTI, 1997, p. 47).

Embora na lei, esteja a expressão capacidade econômica, que é aquela capacidade que todos, ou quase todos possuem de obter riqueza, que seria a forma de renda, consumo ou patrimônio, a maioria da doutrina a trata como capacidade contributiva, que nada mais é que a capacidade do indivíduo de arcar com o ônus tributário, ou seja, pagar os tributos.

Mizael Derzi (BALEEIRO, 2001) aponta que a Constituição determina a capacidade contributiva só é plenamente satisfeita quando são respeitados os critérios objetivos e subjetivos:

- a) **Capacidade contributiva subjetiva ou relativa:** é a efetiva e concreta capacidade de pagar tributos de cada contribuinte.
- b) **Capacidade contributiva objetiva ou absoluta:** é a aptidão genérica para pagar tributos.

Dessa forma, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa é reconhecida quando opera-se uma autêntica individualização do tributo, valorando-se as distintas circunstâncias pessoais e familiares de cada contribuinte, já a capacidade contributiva objetiva ou absoluta naqueles casos em que o legislador mira as manifestações objetivas de riqueza. Em sua forma objetiva, o legislador deve captar fatos da vida do indivíduo, que demonstrem de alguma forma a riqueza do sujeito passivo. Em sua forma subjetiva paga mais tributo quem possui mais riqueza, um bom exemplo é o Imposto de Renda, que é calculado de acordo com o salário do indivíduo, quanto maior o salário, maior será o desconto realizado para o pagamento do imposto aos cofres públicos, apresentando alíquotas progressivas devido a renda do cidadão

Em conformidade com o autor Aliomar Baleeiro, mais uma vez, em sua obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar diz:

“a capacidade econômica objetiva seria aquela cuja medição da base econômica repousa em circunstâncias concretas, tais como a renda ou o patrimônio, com abstração das condições individuais dos contribuintes. Em contrapartida, a capacidade econômica subjetiva seria aferida com auxílio da apreciação de fatores subjetivos, como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados. Sob tal perspectiva, o valor do patrimônio ou da renda, isoladamente considerados, não é índice seguro de capacidade contributiva(1977. p. 368-369).”

Roque Antônio CARRAZZA, define bem qual a amplitude do princípio da capacidade contributiva, analisando a norma constitucional mencionada:

“O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Vejamos. Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o

preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga final é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. (2003, p. 90/1)”

O princípio aqui estudado, não é apenas uma ordem ao legislador para o realize na maior medida possível. O princípio da capacidade contributiva é, também, fonte de direitos fundamentais, embasando, assim, prestações jus fundamentais, de natureza positiva, que pode ser expresso justamente no direito a ver respeitado o princípio da capacidade contributiva em todas as acepções acima enunciadas. Desse modo, tratando-se de direito de natureza fundamental, ocorrendo a violação da faceta objetiva do princípio da capacidade contributiva, surge para o contribuinte o direito à pretensão de ver a decisão do legislador ser reconduzida para dentro de seus limites.

Por fim, ante todo o exposto, convém reforçar que o princípio da capacidade contributiva não deve ser visto apenas como gerador de obrigações ao legislador. Há de ser reafirmada, também, sua função como gerador de direitos fundamentais, construídos pelo sopeso com os princípios que se lhe opõem.

2.4 - Princípio da Proporcionalidade Tributária

É um princípio bem antigo, muito utilizado no Direito Administrativo, Segundo uma parte da doutrina, o seu surgimento teria efeito com a transição do Estado Absolutista para o Estado de Direito, em razão das teorias jus-naturalistas criadas na Inglaterra, entre os séculos XVII e XVIII que determinavam a observância do Poder Público aos direitos e garantias fundamentais da pessoa humana, na medida em que o ser humano tem direitos inerentes à sua natureza e anteriores ao surgimento do próprio Estado. Porém, é no Direito Constitucional que foi organizado sua definição, Não está explícito na Constituição Federal 1988, apenas de forma implícita no princípio do devido processo legal. No Direito Tributário esse princípio é utilizado como técnica empregada pelo legislador para instituir tributos cujo valor seja proporcional à capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Segundo este princípio, a alíquota do tributo possui valor fixo, de modo que a variação da base de cálculo da exação irá acarretar um tributo proporcional à situação e capacidade econômica do contribuinte.

No ensinamento de Timm, tal princípio também é denominado vedação ao confisco, expresso no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988 (2003-b p. 10/12).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Quando o princípio da capacidade contributiva é ferido, por consequência é ferido também o princípio da vedação ao confisco, pois se atinge a propriedade do particular de modo exageradamente gravoso.

No caso do Imposto Predial e Territorial Urbano, por ter como fato gerador a *propriedade* imóvel, há de se atentar para o princípio constitucional expresso no art. 5º, XXII, da Constituição Federal 1988 - garantia do direito à propriedade, Carraza no diz:

“Não se admite, diante do sistema normativo vigente, a utilização do tributo como instrumento para a extinção da propriedade privada ou da livre concorrência (livre iniciativa), amplamente protegidas pela Constituição. De qualquer modo, inaceitável a utilização de tributo que venha a provocar a extinção da própria atividade geradora de recursos (2001, p. 70)”.

Não resta dúvida, que falta uma atenção maior ao estudo deste princípio, o que é certo é a necessidade da análise de cada caso concreto para verificar se se caracteriza ou não cobrança de imposto com efeito de confisco.

Questiona-se se este princípio também atua no campo da extrafiscalidade.

Navarro Coêlho afirma que:

“O princípio [...] cede passo às políticas extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem) (apud CARRAZZA, 2001, p. 70-1)”.

É de grande valia o ensinamento de Nogueira, defensor da conscientização das pessoas para a importância do pagamento de tributos, para o qual "a proporcionalidade na tributação está na justa medida do tributo a ser exigido, nem tributo com efeito confiscatório, nem tributo aquém da capacidade contributiva, mas sim, tributo como justa medida de um dever fundamental do cidadão" (2004, p. 164).

2.5- Princípio do Não Confisco Tributário

O autor Plácido e Silva define bem o conceito de confisco (2004, p. 505):

“Confisco, ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim confiscatio, de confiscare, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”

A Constituição estabelece em seu artigo 150, inciso IV, o Princípio do Não-Confisco Tributário:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.”

Essa proibição, é a garantia que o indivíduo, que o contribuinte, possui de que o Estado não poderá se apropriar, no todo ou em parte, de patrimônio ou de rendas, a título de fiscalidade, de forma que venha a comprometer-lhes, tudo em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. Com este princípio, a Constituição Federal quis reforçar a proteção a propriedade privada, assegurando ao contribuinte que a sua propriedade não seja objeto de apropriação indevida pelo Estado a títulos de pagamento de tributos excessivos.

O professor Roque Carrazza (1999, p. 268) afirma que o princípio do não confisco potencializa o direito de propriedade:

“... estamos notando que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito à progressividade – que, de um modo geral, os impostos devem observar ... – reforça o direito de propriedade. Assim por exemplo, em função dela, as alíquotas do imposto sobre a renda não podem ser elevadas a ponto de fazerem desaparecer a propriedade do contribuinte.”

Este princípio tem origem muito antiga conforme já dito pelo respeitado jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho(1996, p. 333), “em sua formulação mais vestuta, o princípio do não-confiscooriginou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis.” Surgiu devido ao medo da capacidade que o Estado tinha de tributar, e que talvez com uma tributação excessiva, muito alta, poderia atingir a propriedade do contribuinte que não conseguisse arcar com os seus deveres, ou seja o pagamento dos seus impostos.

Este princípio é uma limitação negativa ao poder de tributar do Estado, sendo um direito fundamental do contribuinte. O professorHugo de Brito Machado reforça o exposto acima: "Os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado" (MACHADO, 2003, p. 45).

2.6 – Princípio da Legalidade

Este princípio está basicamente no art. 5º da Constituição Federal, que diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da Lei”. Já o artigo 150, I da Constituição Federal estabelece que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". E esta

legalidade tributária que dá ao contribuinte a segurança de que não será cobrado nenhum imposto que não seja definido por lei, trata-se aqui da segurança jurídica do contribuinte.

2.7 – Princípio da Anterioridade

Este princípio está regulamentado no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, e se trata de mais uma garantia ao contribuinte, que não será surpreendido por cobrança de impostos sem um prazo para que se programe, pois de acordo com ele fica vedado a possibilidade de cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

Para Eduardo de Moraes Sabbag (2008, p.23 e 25).

“a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária.”

A Emenda Constitucional nº 42/03, introduziu ao artigo 150, III, Constituição Federal de 1988, a letra c, que exige que se respeite um período de 90 dias entre a data que criou ou aumentou o tributo e sua efetiva cobrança, ou seja, para que não aconteça de um imposto ser criado no dia 20 de dezembro e ser cobrado no exercício seguinte, visando à segurança jurídica do contribuinte criou o prazo nonagesimal.

CAPÍTULO 3 – APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto de natureza real, ao qual não se costuma aplicar alíquotas progressivas, mas, sim, alíquotas proporcionais, por isso foi de suma importância estudar no capítulo anterior os princípios que norteiam e regulam a aplicação de impostos. Hoje são tantas as leis isentivas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana em função dos mais diversos aspectos subjetivos do contribuinte que a clássica divisão do imposto em impostos reais e impostos pessoais perderam a sua nitidez por completo.

A Progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana possui duas modalidades, progressividade fiscal, fundada no interesse arrecadatório do Município, e a progressividade extrafiscal, fundada no poder regulatório do Município para ordenar as funções sociais da propriedade urbana. É a progressividade de natureza ordenatória. Desta forma e diante de inúmeras discussões acerca do tema, o capítulo que se inicia analisará a sua progressividade antes e depois da Emenda Constitucional nº 29/2000, e também estudará as posições doutrinárias contra e a favor de tal progressividade.

O autor **Kiyoshi Harada** define o que devemos entender por progressividade fiscal e extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

"A progressividade fiscal, decretada no interesse único da arrecadação tributária tem seu fundamento no preceito programático representado pelo §1.º do art. 145 da CF, segundo o qual sempre que possível, o imposto será graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Já a progressividade extrafiscal tem seu fundamento no poder de polícia.... Assim, a progressividade extrafiscal tanto aquela prevista no §1.º do art. 156 da CF (progressividade genérica) como aquela prevista no §4.º, II do art. 182 da CF (progressividade específica) tem objetivo ordinatório. O fim visado não é o aumento da arrecadação tributária". (Sistema Tributário na Constituição. São Paulo: Atlas, 2001, p. 329/331).

Veremos a se seguir, que a progressividade fiscal deve ir além de mero instrumento arrecadatório, mas sim, velar para que a propriedade cumpra com a sua função social.

3.1 – Progressividade Fiscal do IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o único imposto sobre a propriedade, cuja instituição e cobrança é toda atribuída aos Municípios e muitos destes tem procurado maximizar os resultados da arrecadação deste tributo, para uma maior geração de renda aos cofres municipais

Amparado por princípios constitucionais tributários, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana como já foi falado anteriormente é um imposto de natureza real, ao qual não se devem aplicar alíquotas progressivas, mas sim proporcionais. A progressividade não é um princípio tributário, mas uma possibilidade de graduação de alíquotas à medida que aumenta a base de cálculo de determinado imposto, considerada por alguns doutrinadores como ferramenta à justiça fiscal.

A Progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana foi regulamentada com o surgimento da Emenda Constitucional nº29/00, pois anteriormente as leis não eram permissivas neste assunto, a ponto de deixar explícita tal possibilidade. O que causava grandes polêmicas acerca do assunto, questionamentos sobre a legalidade de alguns municípios aplicarem essa progressividade a este imposto, de caráter real. O Supremo Tribunal Federal, em seus julgados anteriores ao surgimento desta Emenda Constitucional nº29/00 se mostrava contra a aplicabilidade desta progressividade.

O Professor Hugode Brito Machado, disse em uma de suas obras que não existia qualquer vedação na Constituição Federal de 1988, antes da Emenda Constitucional nº20/2000, referente a progressividade fiscal do IPTU, muito pelo contrário, disse que nela existe norma expressa que o autoriza.

Com a Emenda Constitucional nº 29/2000, o art. 156, § 1.º da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação:

*Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
§ 1.º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4.º, inciso II, o imposto previsto no inciso I, poderá:
I - ser progressivo, em razão do valor venal do imóvel e
II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e do uso do imóvel.
III - Passa a ser permitida constitucionalmente a progressividade em razão do valor venal do imóvel, bem como, a diferenciação de alíquotas, em função da localização e do uso do imóvel, consagrando a constitucionalidade em função da base de cálculo.*

Esta progressividade possui duas modalidades, que seria a progressividade fiscal, onde prevalece o interesse de arrecadação do Município, e também a modalidade extra-fiscal, estabelecida no poder regulatório do município, o qual existe a possibilidade de estipular tal

progressividade para que as propriedades mantenham sua função social, seria uma maneira do município ordenar aos proprietários dos imóveis que mantenham uteis suas propriedades, ou seja, de forma indireta obrigava aos proprietários a cumprirem com a função social da propriedade sob pena de pagarem mais impostos.

Acerca das possíveis formas de progressividade - gradual e simples, somente a forma gradual é permitida pela Constituição: "Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto [IPTU] previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel". Embora muitos autores, doutrinados e julgados tenham defendido a tese de aplicação de alíquotas progressivas no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ao longo dos anos, a legislação não a permitia, por se tratar de um imposto considerado real (pela doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal). Pode-se dizer que o assunto divide os doutrinadores e os tribunais. Várias são as opiniões contra e a favor da progressividade.

Todavia, o imposto progressivo não pode ser excessivamente oneroso, sob pena de ser considerado um imposto confiscatório, colidindo com o princípio do não confisco, já estudado anteriormente. O imposto proporcional não é um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar igualdade de sacrifício, porém o imposto progressivo revela-se o aplicador do princípio da equidade.

A progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana dá eficácia, ao princípio da capacidade contributiva, pois incide maior ônus aquele que detenha maior riqueza, pois leva em conta não apenas os elementos centrais da hipótese de incidência, mas também a condição econômica do contribuinte. Existe ainda a progressividade chamada de temporal que tem assento constitucional no art. 182 § 4º, inciso II, abaixo transcrito:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(omissis)

§ 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

Vendo desta forma, nada mais justo de que, quem possua um imóvel, num bairro de classe alta, com uma grande extensão territorial, pagar mais imposto do que outro proprietário, porém de uma casa menor, na periferia da cidade, em consonância com o

princípio da equidade, este último pagar menos imposto diante de sua capacidade contributiva.

A progressividade temporal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um ônus imposto ao proprietário do imóvel urbano não edificado, que não esteja cumprindo com a sua função social, subutilizado ou não utilizado, ou seja, quando o proprietário se nega a dar um aproveitamento adequado de seu imóvel, de acordo com o estabelecido no plano diretor do município. Tal penalidade é aplicada por lei, após a imposição da penalidade de parcelamento ou edificação compulsória e, nos termos de lei federal, embora entendam alguns que, no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana progressivo no tempo, sendo um tributo de competência municipal, não haveria por que lei federal regulamentar limites, estando, portanto, apto o Município a criar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana progressivo segundo seu próprio Poder Legislativo.

Para Roque Antonio Carraza:

"A Constituição quer que além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do plano diretor). Em outras palavras, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo § 1.º do art. 145, c.c. o inc. I do § 1.º do art. 156, ambos da CF), o IPTU deverá submeter-se a uma progressividade extrafiscal (determinada no inc. II do § 1.º do art. 156 da CF)". (Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo. Malheiros Ed.- 2000, p.94).

Com a Emenda Constitucional 29/00, regulamentou-se uma alteração se vê no Art. 156, § 1º da Constituição da República, trazendo aos Municípios a possibilidade de tributar a propriedade predial e territorial urbana como meio de, ao mesmo tempo, arrecadar mais segundo a capacidade contributiva de cada contribuinte e usar do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana de forma extra-fiscal, impondo um ônus tributário maior nos casos em que a lei prefira um dado uso ou ocupação do solo, prevista no plano diretor do Município.

O grande jurista Carrazza afirma que:

[...] a progressividade das alíquotas é aplicável a todos os impostos e não somente ao imposto de renda, como querem alguns. Em verdade, a progressividade é uma característica de todos os impostos, da mesma forma que a todos eles se aplicam os princípios da legalidade, da generalidade e da igualdade tributária, que não são expressamente referidos na Constituição Federal, quando traça suas hipóteses de incidência genéricas. Inexistindo progressividade descumpre-se o princípio

da isonomia, uma vez que [...] a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária (2001, p. 102).

Pode-se entender com as palavras deste grande jurista que é possível a aplicação da progressividade em outros impostos também, além do IPTU, não como medida confiscatória, mas como aplicação do princípio da equidade aos contribuintes.

3.2 - Posições doutrinárias favoráveis à progressividade

Trata-se de um assunto que deixa a doutrina dividida, são vários os autores que são favoráveis a esta progressividade, um bom exemplo é o autor Rosa JR, que com base na utilidade da renda excedente, tenta-se provar a necessidade de uma tributação progressiva:

“Se uma pessoa ganha R\$ 24.000,00 de renda por ano, esta soma vai ser destinada à compra de bens de primeira necessidade; se ganha R\$ 50.000,00, os R\$ 26.000,00 excedentes serão destinados às despesas de necessidade secundária, como alimentação mais cuidadosa, roupas melhores, etc.; se ganha R\$ 100.000,00, o excedente vai se destinar às despesas úteis, mas não necessárias, como teatros, livros, etc.; se ganha R\$ 5.000.000,00, o excedente se destinará à despesas supérfluas, como presentes, viagens, etc. Desta forma, cada fração suplementar das rendas auferidas representa para ele uma utilidade menor que a fração precedente. Em consequência, a capacidade contributiva do indivíduo aumenta mais que proporcionalmente, tendo em vista que a utilidade dos bens que ele proporcionadamente decresce na medida em que aumenta o seu quantitativo. Assim, através da progressividade do imposto, alcança-se a meta tão desejada pelos financistas, correspondente à igualdade de todos os cidadãos diante da carga tributária, de modo que haja um sacrifício igual para todos na medida de sua capacidade contributiva. Todavia, o imposto progressivo não pode importar em uma excessiva onerosidade, pena de se entender o imposto confiscatório (ROSA JR., 1995, p. 311).

Muito importante é a opinião de Carraza, o mesmo já chegou a comparar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ao IPVA, pois neste as alíquotas variam de acordo com o valor do veículo tributado, existindo, pois, uma presunção de capacidade econômica:

Vale repisar [...] que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária exigem, independentemente da existência do plano diretor do Município, que a tributação, por via de IPTU, seja maior ou menor, de acordo com as características do imóvel. Estas, por repercutirem em seu valor, acabam por se tornar a manifestação inequívoca da existência de fatos-signos presuntivos de riqueza (2001, p. 101).

Antes mesmo do advento da Emenda Constitucional nº29/2000, o assunto já gerava polêmica entre os doutrinadores, alguns defendiam essa possibilidade e outros se posicionavam totalmente contra a possibilidade de isto ocorrer, justificado motivo por não existir expressa previsão legal na Constituição Federal de 1988. O consenso existia apenas na

questão de que a progressividade estava constitucionalmente prevista, como forma de cumprimento da função social da propriedade (Progressividade no Tempo – antiga redação do art. 156, §1º e artigo 182, § 4º, II), esse tipo de progressividade, possui caráter extrafiscal, já que o governo buscava o bom uso da propriedade no sentido de cumprimento com sua função social.

Com o advento da Emenda Constitucional nº29/2000, surgiu uma nova discussão, quanto à constitucionalidade desta Emenda, pois, para alguns juristas, a mesma estaria ofendendo o art. 145 da Constituição Federal de 1988, que prevê aplicação destas alíquotas somente aos impostos pessoais, e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é considerado um imposto real.

O enfoque do texto abaixo defende a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº29/2000:

Não há, por outro lado, incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. Todo imposto não deixa de ser pessoal e real ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito-de-direito em razão de seu patrimônio. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual, tanto os impostos pessoais, quanto os reais - como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. [...] A Emenda Constitucional nº 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Não há, na Lei Maior, um princípio absoluto que vede a subjetivação, por emenda constitucional, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais (CLÉVE e SÓLON apud PAULSEN, 2004, p. 448).

Baleeiro afirma que são várias as teorias que tentam justificar a progressividade nas alíquotas, "umas de caráter político e moral, outras fundadas em teorias econômicas" (2002, p. 219). O autor justifica sua posição a favor da progressividade, com propriedade na teoria do sacrifício, dizendo que:

A satisfação prestada pelos bens econômicos decresce na razão direta de sua quantidade. Quanto mais possuímos de certa coisa, menos satisfação ela nos poderá causar, porque a indiferença é atingida a certo ponto em que não dará nenhuma, porque dela já não mais precisamos para a necessidade saciada (2002, p. 220).

E ainda complementa, afirmando que:

“As ideias morais também influíram para que a carga dos impostos de consumo, vendas e outros de caráter real, que oneram as classes pobres, fossem compensados pela tributação progressiva, que alcança as grandes rendas e heranças das classes mais favorecidas pela fortuna (2002, p. 221).”

Para os doutrinadores citados acima, a progressividade é a única forma de afastar as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. E mais, sem progressividade jamais se atinge a igualdade tributária.

A corrente que defende a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº29/2000e, portanto, acredita na possibilidade da progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, traz como principais fundamentos a chamada subjetivação dos impostos reais, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, bem como a legitimidade da emenda constitucional para modificar “cláusula pétrea”. Afirmam ainda que o Supremo Tribunal Federal, ao afastar a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana com fundamento em ele ser um imposto de caráter real, baseou-se em fundamento equivocado. Defendem que não há divergência, ou incompatibilidade entre impostos reais e progressividade, justificando que todo imposto não deixa de ser real e pessoal ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito de direito em razão do seu patrimônio. Assim a diferenciação mostra-se relativa, razão pela qual todos os impostos pessoais, quanto os reais, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, devem ser orientados pelo princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

O autor Roque Antônio Carraza afirma que a Emenda Constitucional nº29/2000 não alterou as hipóteses de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, apenas explicitou, elucidou, não sendo, portanto uma ofensa à cláusula Pétrea.

3.3 - Posições doutrinárias contrárias à progressividade

Alguns juristas a respeito da progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, entendem que a Emenda Constitucional nº29/2000 alterou o §1º, do art. 156 da Constituição Federal de 1988 para em seu inciso I, permitindo a fixação das alíquotas progressivas no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana em virtude do valor do Imóvel, não entendendo ser possível a progressividade de imposto real, alterando a garantia dos contribuintes de só serem submetidos a progressividade através dos impostos pessoais.

A principal discussão entre os juristas quanto à legalidade da progressividade é no que tange a separação entre impostos reais e pessoais, pois o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto que se leva em conta o valor venal do imóvel, portanto não cabendo aqui a progressividade, sendo apenas aplicável a impostos pessoais, pois apenas nestes é possível verificar a capacidade econômica do contribuinte.

Neste entendimento, Eduardo Sabbag rejeita a progressividade fiscal aplicável ao IPTU (2006, p. 316):

“A Emenda, a nosso modesto pensar, veio a lume inquinada de impropriedades, ao estabelecer grandezas atinentes às condições pessoais do contribuinte. Como é cediço, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto real, postura chancelada exaustivamente pelo STF há longa data (...)”.

Soares de Melo entende (em sua obra anterior à Emenda Constitucional nº29/2000) diz “que a progressividade no IPTU justifica-se no âmbito do desenvolvimento urbano, como prevê o art. 182, § 4º, II da Constituição Federal de 1988, portanto, com finalidade extrafiscal”. Entende, todavia, que não se justifica a aplicação de alíquotas progressivas com fins meramente fiscais, ou seja, simplesmente arrecadatários (1997, p. 37).

Por sua vez, Campos diz que:

A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma é que quanto mais bem sucedido o contribuinte mais deve ser punido. Outra é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade, não só dos impostos, mas também das tarifas (apud, CONTI, 1997, p. 77).

Outro autor contrário a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, é João de Barros, que criticou severamente essa progressividade, conforme demonstramos abaixo:

- a) a progressividade tributária penaliza os mais eficientes;
- b) a progressividade desmotiva o esforço e a criatividade, prejudicando, ao final, toda a sociedade;
- c) os serviços públicos são geralmente utilizados pelas pessoas com capacidade econômica menor, sendo que as mesmas não são atingidas pelas alíquotas progressivas (CONTI, 1997, p. 77).

Vários municípios tentaram utilizar a progressividade fiscal, porém o Supremo Tribunal Federal, em suas decisões, sempre repeliu quaisquer tentativas, utilizando a mesma justificativa das doutrinárias contrárias a esta progressividade, que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto de natureza real, e não pessoal.

O Supremo Tribunal Federal ainda não apreciou a questão da Constitucionalidade da Emenda Constitucional nº29/2000, limitando-se a editar a súmula nº668 que versa:

“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

Os doutrinadores que fazem parte desta corrente entendem que ao se admitir a Emenda Constitucional nº29/2000, alterando a Carta Maior, estaríamos facultando ao legislador municipal, aplicar a um imposto de caráter real, a progressividade que só deveria ser aplicada a impostos de caráter pessoal, o que os mesmos consideram inaceitável, pois se trata de garantias fundamentais, cláusulas pétreas, não existindo, portanto, a possibilidade de ser alterado, mesmo que por Emenda Constitucional, justificando que a nova redação do §1º, do art. 156 da Constituição Federal não outorga aos Municípios competência para estabelecerem alíquotas progressivas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, senão com finalidade extrafiscal.

Neste sentido, contrário a aplicação da progressividade, Barreto elucida:

“Ora, no caso da progressividade, é inquestionável que a Emenda Constitucional n.º 29/00 não apenas tende a abolir como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais. A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. (...) Induvidosa é a afirmação de que o IPTU é imposto real. Basta lembrar que o seu ‘fato gerador’ é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel urbano. (...) O emprego da progressividade no caso de imposto real implica a abolição dos limites do princípio da capacidade econômica; derruba as balizas dessa diretriz para alcançar - contra solene promessa do art. 5º, § 2º - os impostos de natureza real. Mas, sobretudo, soterra a exegese do Supremo Tribunal Federal. A indigitada emenda tripudia sobre o sentido, o conteúdo e o alcance que a Excelsa Corte deu ao princípio da capacidade contributiva. A Emenda aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados progressivamente, diante de impostos reais. E, como visto, a E.C. 29/00 não apenas tende a abolir, como, de fato, culmina com o abolimento de um dos mais conspícuos pilares do sistema constitucional tributário. Ademais, o emprego da progressividade, no caso de imposto real como o IPTU (ou de qualquer outro imposto real), implica inconstitucionalidade, também por ofensa ao princípio da isonomia. Deveras, como o discrimen se dá pelo valor de cada imóvel, ficam em condição altamente privilegiada (infringindo a Constituição) os inúmeros proprietários (...), cujos imóveis, de per se considerados, têm um valor venal baixo, em confronto com os titulares de um só imóvel, de valor expressivo (apud PAULSEN, 2004, p. 81).”

Podemos verificar, que os argumentos são fortes e bem justificados para que não ocorra a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Essa discussão permanece na possibilidade da violação ou não da capacidade contributiva da

violação ou não do princípio da isonomia, e na classificação que distingue impostos reais de pessoais.

Outro ponto forte de discussão reside no fato que o Congresso Nacional não teria legitimidade para alterar a garantia dos contribuintes de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais, por se tratar de uma cláusula pétrea, neste sentido, Miguel Reale entende que enquadrar a propriedade urbana em um novo sistema tributário, acrescentando um novo critério para que exista uma cobrança progressiva do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, sem dúvida alguma, atinge um direito e garantia já assegurados pelos proprietários no §4º, inciso IV, do art. 60, da Constituição Federal de 1988, e com a edição da Emenda Constitucional nº29/2000, ocorreu inegavelmente uma lesão a este direito, lesão a uma cláusula pétrea.

Os seguidores desta corrente, afirmam que a única maneira de se atingir a justiça fiscal é através da proporcionalidade e não da progressividade.

3.4 – São Paulo - Exemplo de município que adotou a progressividade fiscal do IPTU

O município de São Paulo, que adotou tal progressividade, como analisarei rapidamente a legislação antes e depois da Emenda Constitucional nº29/2000 na cidade de São Paulo, a Lei nº 10.921/90 editada anteriormente à Emenda nº 29/2000 Emenda Constitucional nº29/2000 instituiu a tributação progressiva do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana nos seguintes termos:

“Art. 7º O imposto calcula-se sobre o valor venal do imóvel à razão de:
I – tratando-se de imóvel utilizado exclusivamente ou predominantemente como residência:
Alíquotas (%) Classes de VVI em UFM
0,20 até 550
0,40 acima de 550 até 1.400
0,60 acima de 1.400 até 4.600
0,80 acima de 4.600 até 15.000
1,00 acima de 15.000
II – demais casos:
Alíquotas (%) Classes de VVI em UFM
0,60 até 80
0,75 acima de 80 até 300
0,95 acima de 300 até 500
1,15 acima de 500 até 800
1,30 acima de 800 até 1.200
1,50 acima de 1.200 até 2.600
1,70 acima de 2.600 até 10.000
2,40 acima de 10.000

§ 1º O imposto é calculado sobre a porção do valor venal do imóvel compreendendo em cada uma das faixas estabelecidas em Unidades de Valor Fiscal do Município de São Paulo – UFM, mediante a aplicação da alíquota correspondente.

§ 2º O valor do imposto é determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo”.

Neste caso em especificamente, a Lei é anterior a Emenda Constitucional nº 29/2000 e atribuía à progressividade fiscal, simplesmente pelo valor venal do imóvel, não tendo como alicerce a progressividade fiscal, que se leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte, e também não estava fundada na extra-fiscalidade, pois não estava regulando nada, sendo necessário que a lei delimite a razão da progressividade. Por estas razões a lei citada acima foi declarada inconstitucional pelo 1º TAC que editou a Súmula 43. O Supremo Tribunal Federal, também, declarou a sua inconstitucionalidade conforme RE nº 199.281-6, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 12-3-1999 (ADI Estadual proposta pelo Procurador-Geral da Justiça do Estado de São Paulo).

Já a redação da Lei nº 13.250, de 28-12-01 que introduziu a tributação progressiva do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana com as alterações introduzidas pela Lei nº 13.475/02:

“Art. 7º O imposto calcula-se à razão de 1,0% (hum por cento) sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência” (Redação dada pela Lei nº 13.250/01).

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

Faixas de valor venal Desconto/Acréscimo

até R\$ 53.500-0,2%

acima de R\$ 53.500 até R\$ 107.000-0,0%

acima de R\$ 107.000 até R\$ 214.000+0,2%

acima de R\$ 214.000 até R\$ 428.000+0,4%

acima de R\$ 428.000+0,6%

(Artigo acrescentado pela Lei nº 13.475, de 30-12-02).

Artigo 8º O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 7º (Redação dada pela Lei nº 13.250/01).

Artigo 8º A. Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 8º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo.

Faixas de valor venal Desconto/Acréscimo

até R\$ 64.200-0,3%

acima de R\$ 64.200 até R\$ 128.400-0,1%

acima de R\$ 128.400 até R\$ 256.800+0,1%

acima de R\$ 256.800+0,3%”

Para imóveis ineditados a mesma lei prevê a tributação progressiva da base de cálculo nos termos dos arts. 27 e 28 a seguir transcritos:

“Art. 27. O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel” (Redação dada pela Lei nº 13.250/02).

“Art. 28. Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 27, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo.

Faixas de valor venal

Desconto/Acréscimo

Até R\$ 64.200 -0,3%

Acima de R\$ 64.200 até R\$ 128.400-0,1%

Acima de 128.400 até R\$ 256.800+0,1%

Acima de 256.800+0,3%”

(Redação dada pela Lei nº 13.475/02)”

Esta lei foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal como constitucional, pois está amparada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, O julgamento ocorreu no dia 1-12-2010 e pende, ainda, de publicação do V. acórdão.

3.5 - Julgados do Supremo Tribunal Federal referente à Progressividade das alíquotas do IPTU

Antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, já havia saído um julgado sobre o tema em questão, que poderíamos ver como o marco histórico da controvérsia jurídica sobre a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG, debate jurisprudencial no Supremo Tribunal Federal, em 20 de novembro de 1996, que se formou a partir da filiação do Ministro Carlos Velloso à primeira corrente doutrinária e pela contrariedade do Ministro Moreira Alves, que se filiou ao segundo posicionamento, esse julgamento se tornou um modelo, para ser seguido em todos os outros que tratassem da mesma matéria, é o chamado “*leading case*”. O RE nº. 153.771-0/MG teve como objeto a inconstitucionalidade de um item da tabela III da Lei nº. 5.641/89, do Município de Belo Horizonte, embora todo o tema da progressividade do IPTU tenha sido tratado nos votos de Suas Excelências, razão que só reforça o mencionado RE como *leading case*. Segue sua transcrição abaixo:

EMENTA: - IPTU. Progressividade. – No sistema tributário nacional, o IPTU é inequivocamente um imposto real. – Sob o império da atual Constituição, não é admitida a

progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, parágrafo 1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer como arrimo na Constituição (genérico) com o art. 156, parágrafo 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 parágrafo 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art.156 parágrafo 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos parágrafos 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem (sic) 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5641 de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (Ac do STF – Pleno – mv - RE nº. 153.771-0/MG – Rel. para o Ac. Ministro Moreira Alves – j. 20.11.96 - Rec.: José Tarcízio de Almeida Melo; Recdo. : Município de Belo Horizonte – DJU 1 05.09.97, p. 41.892 – ementa oficial).

Considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, com esse julgamento, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana deveria ser tratado como imposto real cujo lançamento levaria em conta exclusivamente as características do imóvel e, ainda, de que a interpretação do art. 156 da CF deveria ser entendida conjuntamente com o art. 182, § 4.º, inciso II da Constituição Federal de 1988, que previa a progressividade no tempo. Desta forma, antes da vigência da Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU somente podia ser progressivo para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Porém com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, surgiram novos julgados e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana poderá ter progressividade fiscal, ou seja, poderá ser progressivo em relação ao valor do imóvel tão somente para arrecadar mais, quanto maior seja o valor do imóvel do contribuinte. Não há mais a obrigatoriedade de que o IPTU venha atrelar-se ao cumprimento da função social da propriedade privada.

Segue outros julgados acerca do tema:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA (IPTU). MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULO 668/STF. Ambas as Turmas desta Corte vêm decidindo que a progressividade do IPTU do município do Rio de Janeiro, antes da EC 29/2000 era inconstitucional. CONSTITUCIONAL. CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO TEMPORAL DA DECLARAÇÃO

INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. A orientação do Supremo Tribunal Federal admite, em situações extremas, o reconhecimento de efeitos meramente prospectivos a declaração incidental de inconstitucionalidade. Requisitos ausentes na hipótese. Precedentes da segunda Turma. Agravo regimental conhecido, mas o qual se nega provimento. (Órgão Julgador: Segunda Turma – AI – AgR 508.045-1/RJ – Rel. para o Ac. Min. JOAQUIM BARBOZA – j. 05/12/2006 – Agte.: Município do Rio de Janeiro; Agdo.: Cláudio Luiz Duarte Esteves e Outro (a/s) – DJU 16.02.2007, p.00062 – ementa oficial).

A jurisprudência se mantinha quase que em unanimidade sobre a inconstitucionalidade da progressividade fiscal das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, seguem a mesma posição outros julgados: RE n.º 175.535-1 (RS), de 17 de junho de 1999; RE n.º 179.273-6 (RS), de 04 de junho de 1998; Re n.º 199.281-6 (SP), de 11 de novembro de 1998; RE n.º 204.666/SP; RE n.º 229.164/SP, de 04 de outubro de 2001, Tribunal Pleno; RE n.º 225.132/RS, de 04 de outubro de 2001, Tribunal Pleno; RE n.º 204.827.

Mas com o advento da Emenda Constitucional n.º 29/2000, alguns julgados recentes estão sendo favoráveis a progressividade fiscal do IPTU. Vejamos a seguir:

"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" (RE 153.771). Tendo sido a Lei Municipal de Belo Horizonte editada antes da EC 29/2000, aplica-se este entendimento. Nego, assim, provimento ao agravo". (AGRG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO- AGRAG-325852 / MG, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Publicação: DJ DATA-15-03-02 PP-00037 EMENTA VOL-02061-05 PP-00908, Julgamento: 05/02/2002 - Primeira Turma)"

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE. I. - Inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do IPTU. RE 153.771-MG, Moreira Alves, Plenário, 20.11.96. II. - Não aplicabilidade, no caso, da EC 29/2000, que não retroage. III. - Agravo não provido." (AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO- AGRRE-293451 / MG, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Publicação: DJ DATA-08-02-02 PP-00264 EMENT VOL-02056-01 PP-00158, Julgamento: 04/12/2001 - Segunda Turma).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. DIVERSIDADE DE ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. Diversidade de alíquotas para a cobrança do IPTU, em virtude de tratar-se de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial. Progressividade de tributo. Alegação improcedente. Precedente. Agravo regimental não provido. (STF - AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 432989/MG. Relator: Min. EROS GRAU. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data da Publicação: 05-05-2006. Fonte: DJ, p. 37).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante todo o exposto sobre a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, conclui-se que, ao observar o crescente número de jurisprudências sobre o caso, é certo que cada vez mais os municípios brasileiros estão se organizando para aplicar tal progressividade, buscando uma justiça tributária para os contribuintes ao mesmo tempo uma solução para o destino que é dado as propriedades e também para a arrecadação aos cofres públicos.

Ressalta-se que mesmo diante das discussões geradas, com grandes juristas sendo desfavoráveis ao assunto, esta progressividade tem a tendência de ser adotada pelos municípios, uma vez que uma das maiores discussões era a inconstitucionalidade de tal aplicação, porém com o advento da Emenda Constitucional nº29/2000, essa divergência foi sanada, restando a discussão sobre o caráter real e pessoal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Como restou demonstrado pelas jurisprudências apresentadas neste trabalho, muitos contribuintes se sentiram lesados com a aplicação da progressividade fiscal do IPTU e buscaram no judiciário a solução para que esta não fosse aplicada, porém os entendimentos atuais estão sendo de que é constitucional a aplicação de alíquotas progressivas para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, um ponto crucial nesta aplicação se dá não apenas pelo caráter arrecadatório da aplicação, mas sim pelo seu caráter de poder regulatório do Município para ordenar as funções sociais da propriedade urbana, determinando ao proprietário mesmo que de uma maneira indireta, que este cumpra com a função social da propriedade, pois caso isso não ocorra a propriedade poderá ser objeto da aplicação de alíquotas progressivas. É a progressividade de natureza ordenatória.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, por ser o único imposto atribuído a arrecadação exclusivamente ao município, estes estão buscando maximizar os resultados, gerando uma fonte arrecadatória maior.

Como já falado anteriormente, este estudo não buscou demonstrar qual o melhor método de aplicação da progressividade fiscal das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade

Predial e Territorial Urbana, mas sim, demonstrar que ainda há muito para se fazer, para se estudar, com o intuito de que os contribuintes e os municípios fiquem satisfeitos.

Pode-se notar que as normatizações referentes a esta progressividade, funda-se no princípio da equidade, princípio este que está na nossa Carta Magna, trata-se de um valor constitucional que não deve ser seguido apenas na teoria, mas sim aplica-lo ao caso concreto. Vejo com o presente trabalho, que a aplicação de alíquotas progressivas para o imposto é a busca da aplicação deste princípio, pretendendo com isso proporcionar ganho em vários quesitos, seja pela perspectiva econômica ou pela jurídica.

Conclui-se que a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um meio legal, idôneo para se alcançar a justiça tributária, levando-se em conta que cada indivíduo, cada proprietário de imóvel deve pagar de acordo com as suas possibilidades, tratando os desiguais no limite de suas desigualdades.

O que antes era repellido majoritariamente por todos os tribunais brasileiros, hoje o Supremo Tribunal Federal dá indícios de que a matéria será revista, pois a Emenda Constitucional nº 29/00, tornou possível esta progressividade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

ATALIBA, Geraldo. **Noções de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, s. d.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARRETO, Aires F. **Imposto Predial e Territorial Urbano**, São Paulo: Malheiros, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972

BORGES, José Souto Maior. “**IPTU: progressividade**”, in Revista de Direito Tributário, n.59.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 2001

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário Brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

HARADA, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONETTI, Carlos Araújo, A Contribuição de Melhoria na Constituição de 1988, Diploma Legal, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PINTO, Sérgio. Manual de Direito Tributário 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro & direito tributário. 10.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

TOLENTINO, Luis Fernando Simões. A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional nº 29.

VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de direito tributário - Parte especial. 12.ed. Porto Alegre: Sulina, 1997.