

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

DÁRIO ALVES DE BRITO FILHO

UMA ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU COMO  
INSTRUMENTO FISCAL E EXTRAFISCAL

SOUSA

2013

DÁRIO ALVES DE BRITO FILHO

UMA ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU COMO  
INSTRUMENTO FISCAL E EXTRAFISCAL

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Esp. Cícero Marcelo Bezerra dos Santos.

SOUSA

2013

DÁRIO ALVES DE BRITO FILHO

UMA ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU COMO  
INSTRUMENTO FISCAL E EXTRAFISCAL

Trabalho Monográfico apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Esp. Cícero Marcelo Bezerra dos Santos.

Banca Examinadora:

Data de aprovação: \_\_\_\_\_

---

Orientador: Prof. Esp. Cícero Marcelo Bezerra dos Santos.

---

Examinador

---

Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por me dar forças na confecção desse trabalho monográfico, e, sobretudo por se fazer presente em todos os momentos da minha vida.

Agradeço a minha família, em especial a minha mãe, por me incentivar sempre, sempre estar ao meu lado, e sempre acreditar em mim e no meu esforço. Eu te amo!

Agradeço aos meus amigos, pela paciência, verdade e companheirismo, em especial a Matheus, meu amigo de todas as horas.

Agradeço ao meu orientador, que apesar de todas as ocupações, foi o único que me disse sim, dentre muitos não, e aceitou o desafio de me orientar nesse tema.

A todos vocês meu muito obrigado, e sem nenhuma dúvida, esse trabalho monográfico não teria sido concluído sem vocês.

*“Justiça é a vontade livre, constante e perpetua de dar a cada um aquilo que é seu”*

*(Ulpiano, Jurista Romano)*

## RESUMO

O presente trabalho possui o intuito de analisar o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana, sobretudo, a progressividade fiscal de suas alíquotas instituída a partir da Emenda Constitucional nº 29/2.000. E é nesse panorama que investigamos sua aplicabilidade, e, sobretudo, seus limites frente à de princípios como o da Capacidade Contributiva, da Isonomia Tributária e o do Não-Confisco Tributário, explanando a amplitude desses princípios em relação ao IPTU Progressivo em razão do Valor do Imóvel, de forma a efetivar a Justiça Tributária. A temática se desenvolve através de uma visão histórica da tributação, passando pelo histórico do IPTU no Brasil, bem como pelas peculiaridades de seu elemento material, tais como: natureza jurídico-tributária, hipótese de incidência, sujeição ativa, sujeição passiva, base de cálculo, função fiscal e extrafiscal, progressividade, e, o conceito e amplitude da palavra propriedade. Sempre fazendo um comparativo entre o que dispõe a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e o Código Tributário Nacional (CTN). Abordando os possíveis conflitos existentes entre a Norma maior e a lei complementar, e por fim, apontando as possíveis soluções que poderão no caso concreto, serem utilizadas pelo julgador, ou em abstrato, pelo legislador, na busca da Justiça Tributária.

Palavras-Chave: IPTU. Capacidade Contributiva. Extrafiscalidade. Progressividade. Justiça Tributária.

## ABSTRACT

This work has the objective of analyzing the Property Tax Planning and Urban Land especially progressive taxation of its rates established from the Constitutional Amendment n ° 29/2.000. And it is in this scenario that we investigate its applicability, and especially its limits against the principles of how the Contributory Capacity, Equality of Tax and Non-Tax Confiscation, explaining the magnitude of these principles compared to property tax due to the Progressive Value property in order to effect the Tax Justice. The theme is developed through a historical view of taxation, through the history of the property tax in Brazil, as well as the peculiarities of their element material, such as legal and tax nature, incidence hypothesis, active subjection, passive subjection, calculation base , function fiscal and extrafiscal, progressiveness, and the concept and scope of the word property. Always making a comparison between establishing the Constitution of the Federative Republic of Brazil (CRFB) and the National Tax Code (CTN). Broaching possible conflicts between the Norm biggest and complementary law and order, pointing out the possible solutions that could in this case be used by the judge, or in abstract, by the legislator, in the pursuit of Justice Tax.

Keywords: Property Tax; Contributory Capacity; Extrataxation; Tax Justice

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac. - Acórdão

ADI – Ação Direta de inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AgReg. – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

AR – Agravo Regimental

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

C. – Código

CC – Código Civil

C/C – Combinado com

CCJS – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais

CF – Constituição Federal

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código de Tributário Nacional

Des. - Desembargador

DF – Distrito Federal

DJ – Diário de Justiça

DJE – Diário de Justiça Eletrônico

DOU – Diário Oficial da União

Ed. – Edição

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial e predial Urbana

L. - Lei

M – Municípios

Min. – Ministro(a)

Nº - Número

p. - Página

RE – Recurso Especial

Rel. – Relator(a)

REsp. – Recurso Especial

Rev. - Revista

RJ – Rio de Janeiro

RSTJ – Revista do Superior Tribunal de Justiça

RTJ – Revista Trimestral de Jurisprudência

SP – São Paulo

SS – seguintes

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

T. – Turma

TJ – Tribunal de Justiça

U – União

UFCG – Universidade Federal de Campina Grande

V. - Volume

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 HISTÓRICO DO TRIBUTO E DA TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>13</b>
2.1 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL .....	17
2.2 HISTÓRICO DO IPTU NO BRASIL E UMA PERSPECTIVA GERAL DO IMPOSTO..	20
<b>3 PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU.....</b>	<b>26</b>
3.1 EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
3.2 TEORIA DA CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE.....	31
3.3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	33
<b>4 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>36</b>
4.1 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU COMO INSTRUMENTO DE EFICAZ DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	40
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>47</b>
<b>6 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>49</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo em epígrafe propor-se-á a analisar a efetividade e a viabilidade da progressividade fiscal das alíquotas do Imposto sobre Propriedade Territorial e Predial Urbana, tendo em vista as permanentes polêmicas que pairam sobre o tema.

O enfoque desse estudo será a adequação da progressividade do IPTU instituída pela Emenda Constitucional nº29/2.000 (art. 156, § 1º), aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), isonomia tributária (art. 150, II), propriedade privada (art. 170, II), Não-confisco (art. 150, IV), dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), proporcionalidade e razoabilidade.

Sabendo-se que o IPTU passou por muitas transformações, desde sua origem até os dias de hoje, serão estudadas fundamentalmente a Emenda Constitucional nº. 29/2000 (que instituiu a progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU), e as disposições presentes no Código Tributário Nacional (que trata das normas gerais de direito tributário). Com esse objetivo, apresentaremos um breve panorama do desenvolvimento e evolução constitucional da tributação e do IPTU.

A constituição de 1988 inova em muitos aspectos tributários, vislumbra-se nitidamente a intenção do constituinte originário em proteger o contribuinte do arbítrio estatal. E isso se evidencia com a seção II, Capítulo I, Título IV da Constituição Federal de 1.988: Das Limitações ao Poder de Tributar, considerada verdadeira extensão dos Direitos e Garantias Fundamentais do Cidadão, voltada para o universo tributário.

Examinaremos a abrangência do conceito de propriedade trazido pela Constituição Federal de 1988, no seu artigo 156, inciso I, e se tal conceito compreende a posse e/ou o domínio útil.

Da mesma forma, esse trabalho focar-se-á na explanação e averiguação dos limites entre os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco tributário, de modo a efetivarem a isonomia tributária e principalmente a justiça tributária.

Nesse passo, outro enfoque desse trabalho é o estudo da fiscalidade e extrafiscalidade como funções tributárias, suas aplicações e demais conseqüências teóricas e práticas no IPTU.

Entendemos ser de fundamental importância, o uso preciso dos termos que compõem o direito tributário, por toda complexidade do seu sistema normativo.

Acreditamos não ser possível desenvolver esse trabalho científico sem o emprego de um vocabulário rigoroso, objetivo e unívoco. Assim, faremos uma abordagem da importância do uso dos conceitos nas regras constitucionais de competência tributária.

Com vistas a alcançar aquilo a que se propõe o presente estudo, usar-se-á mão do método de pesquisa chamado de raciocínio hipotético-dedutivo, a partir do qual serão analisados e averiguados a relatividade ou não da progressividade da alíquotas dos IPTU, de modo observar, atenciosamente, se tal progressividade atende ou não o que disciplina o ordenamento jurídico.

Do mesmo modo, também será utilizado o método histórico, ocasião na qual se procederá à análise evolutiva da tributação, notadamente em relação ao IPTU.

Além disso, far-se-á uso do método exegético-jurídico, em virtude da análise interpretativa dos dispositivos legais, assim como dos textos doutrinários e jurisprudenciais, momento no qual será observada a importância da progressividade das alíquotas do IPTU, bem como a interpretação do que dispõe os princípios constitucionais-tributários na busca da justiça tributária.

No tocante às técnicas de pesquisa, o trabalho, *a priori*, concentrar-se-á na documentação indireta. Desta forma, devidamente alicerçado na pesquisa bibliográfica.

O trabalho visa ao esclarecimento técnico-científico e jurídico-tributário das peculiaridades do elemento material do IPTU, tais como: natureza jurídico-tributária, hipótese de incidência, sujeição ativa, sujeição passiva, base de cálculo. Elementos estes fundamentais na investigação e posterior definição da natureza jurídica de uma espécie tributária. E pretende contribuir com o aprimoramento da legislação, servindo de apoio para a reformulação de conceitos doutrinários e posicionamentos jurisprudenciais a respeito do assunto.

Surgirão, certamente, conclusões, bem como resultados dos desdobramentos das premissas adotadas e com as quais não se pretende alcançar originalidade. Não temos a pretensão de esgotar o tema, nem de tampouco de firmar a palavra final sobre o assunto, mas sim de demonstrar a possibilidade de uma interpretação da progressividade das alíquotas do IPTU a partir da EC nº 29/2000, levando-se por base, os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, e, principalmente baseando-se nos princípios e fundamentos aos quais motivaram a

instituição dessa progressividade por essa EC, isso tudo à luz da doutrina e jurisprudência.

## 2. HISTÓRICO DO TRIBUTO E DA TRIBUTAÇÃO

O homem para alcançar seus objetivos, facilitar a sua vida e, sobretudo, para proteger-se, abdica de parcela de sua intimidade, sua vontade, individualidade, enfim de suas liberdades para fazer parte do ente coletivo, vivendo em sociedade. Com parcela de sua intimidade mitigada, o homem assim procede para alcançar seus objetivos. Por vezes abdica da individualidade, com o intento de facilitar a sua vida e, sobretudo, para proteger-se, e permanecer integrante do coletivo, vivendo em sociedade.

De certo modo, a primeira forma de tributo paga pelo homem é exatamente essa, o dispêndio de parte da sua liberdade para que o indivíduo pudesse conservar o seu ingresso e a manutenção da própria *societas*. É a mais principiante de todas, se quiser conviver em harmonia com o meio, o ser humano atua. Há diversas formas de compromisso social, contudo é interesse deste trabalho, restringir ao tema.

Com o surgimento da sociedade humana, e, posteriormente, por conveniência de uma classe dominante como forma de assegurar e até de modo à legitimação do seu poder, a criação do Estado. Nesse passo, com o progressivo desenvolvimento do Estado, percebeu-se a necessidade de criar formas constantes e efetivas de financiar sua atividade, pois o erário público não tem como obter todos os recursos necessários ao seu funcionamento do seu próprio patrimônio.

Para tanto, a forma escolhida para isso é o tributo. Desse modo, cada indivíduo cede parte de seu patrimônio ao Estado, para que este administre o produto do recolhimento dos tributos em favor do custeio da máquina estatal, visando o bem comum à coletividade.

Nesse passo, convém anotar a lição de Meira (*Apud* AMARO, 2008, p. 16) a respeito do vocábulo tributo:

Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que “contribui”. [...] Na linguagem jurídica, contudo, não é usual o verbo “tributar” para indicar a ação de pagar *tributo*, nem o substantivo “tributário” para designar o *contribuinte*.

Os primeiros tributos podem ser identificados na antiguidade, onde o Estado basicamente se concentrava em torno de um líder ou chefe, em que eram ofertados presentes e oferendas a esses líderes, pelo seu povo.

Nesse ponto, o tributo ainda não possuía a característica compulsória, ou seja, a obrigatoriedade de pagar. Muitas vezes, a obrigatoriedade não se encontrava atrelada, necessariamente, ao pagamento do tributo, mas sim como uma forma de aceitação de determinado líder, chefe ou, até mesmo, de submissão a divindades, pois muitas cidades-estado regiam-se sob forma de teocracia. O não pagamento do tributo em si, não significava grande afronta, delito pior era o ato de rebeldia ou o questionamento da autoridade divina ou tribal, a qual muitas vezes era simbolizada pelo pagamento ou oferenda do tributo.

Entretanto, do ponto de vista jurídico, o tributo está vinculado à presença estatal, vinculado a uma ação estatal, não só da ótica arrecadatória, mas, sobretudo, do axioma contraprestacional tributário.

À medida que o Estado se modernizava, auferindo para si cada vez mais competências e responsabilidades, a exemplo dos altos custos das guerras por territórios, pagamento de mercenários, gastos com o aparelhamento das urbes com ruas, construção de aquedutos, fornecimento de alguns serviços públicos, de modo a elevar o rol de direitos e atribuições para com o cidadão, aumentava mais ainda a necessidade de se obter novas formas de receitas para o custeio das despesas públicas.

A respeito disso, diz AMARO (2008, p. 16) em alusiva síntese:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo Monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos à semelhança das modernas indenizações de guerra até as contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação.

Na *pólis*, a cidade-estado grega, berço da filosofia e cultura ocidental, que se pode evidenciar o Estado como função, descentralizando o poder das mãos de uma só pessoa e distribuindo nas mãos de uma classe, a aristocracia.

Com muita propriedade, ensina CERQUEIRA (2013) que:

Nesse primeiro passo, mesmo que ainda nas mãos da aristocracia, o poder começa a sair da esfera do privado – onde se localizava sob o controle do rei – e avança no sentido do estabelecimento da ordem pública. O poder não é mais a pessoa; o poder é a função.

Neste ponto, o tributo é revestido de umas das suas principais características, que é a compulsoriedade, que pode ser evidenciada com estabelecimento de alfândegas, para criação do imposto chamando de *Teloneion*, que eram os direitos de passagem na entrada e na saída de mercadorias.

Interessante exemplo é narrado por Arnaoutoglou (*Apud* WERNECK, 2008, p. 19) do *Teloneion* grego:

Por exemplo, nos séculos IV a III a.C., em Ciparíssia, cidade-estado grega no Peloponeso, havia tributação de um quinto (20%) sobre o valor das mercadorias, tanto exportadas como importadas, com multa de 10 vezes esse valor (200%) em caso de sonegação.

Em sua gênese, o tributo possuía função eminentemente fiscal, arrecadatória, uma vez que o Estado, com toda sua rudimentaridade, bem como pela sua frágil e precária estrutura Estado, e de despesa pública, não previa função mais complexa ao tributo.

Na Roma antiga, assim como o direito, o sistema tributário também era muito desenvolvido, a ponto de ser publicada pauta aduaneira a mando do Imperador Romano Nero. Isso pode ser evidenciado a partir do imposto chamado de *Portorium*, que incidia sobre as passagens das mercadorias, por pontes e fronteiras, considerado um ancestral do pedágio e dos gravames aduaneiros (WERNECK; 2008, p. 19). O *Portorium* ainda podia ser marítimo ou terrestre, isso dependia de onde era pago, se nos portos ou em fronteiras terrestres.

Para os romanos, a principal receita estatal era o tributo como forma de indenização, retribuição dos povos vencidos em guerras. Pagava-se o tributo ao povo dominador pelo povo dominado, para que esse pudesse se beneficiar da terra. Mas a constante necessidade do estado vê-se, constantemente em guerra, e também os riscos advindos de longas e prolongadas guerras, evidenciavam essa frágil, desigual e tirana forma de custeio das despesas públicas. Assim usurpação dos bens das nações derrotadas em suas guerras externas, não se mostrava o suficientemente razoável para o custeio do gasto estatal.

A partir da derrocada do Império Romano, tem-se início a idade média, a Europa fora dividida em grandes feudos, e a estrutura social era basicamente composta pelo rei e seus nobres e a maioria da população que era composta de servos, onde o tributo operava-se sob uma justificativa divina e um juramento de fé e submissão ao senhor feudal, que tributava ao seu arbítrio de forma demasiadamente alta e desigual para com

seu servo, o tributo era pago com a colheita do que o servo plantava, este ficava apenas com o suficiente para a subsistência sua e da sua família o restante e a maioria iam para o senhor feudal, o rei. Conta Balthazar (2005, p. 17) que: “Na Idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo desta maneira o caráter fiscal”.

Como consequência pelo não pagamento do tributo, o servo era punido com a prisão e dependendo do grau de insubordinação, até mesmo a morte. O que evidenciava claramente o caráter opressor que revestia o tributo.

Na Inglaterra a Magna Carta de 1.215, do Rei João Sem Terra, foi um divisor de águas, onde os barões ingleses impuseram-na sob o crivo do consenso prévio do conselho do reino para a cobrança dos tributos pelo monarca. Com isso, a Carta de 1.215 ou “Artigos dos Barões” é um marco histórico frente ao poder real de arbitração dos tributos, consagrando-se como a primeira e verdadeira limitação ao poder de tributar, pelo brocado da *no taxation without representation*. O tributo deixa de ser um favor, uma benesse arbitrada pelo suserano e passa a ser instituído a partir de um conselho de representantes do povo, que elaboram as leis.

Entretanto, observa Balthazar (2005, p. 17):

É com o aparecimento dos Estados Nacionais que começamos a ter uma noção de tributo mais aproximado da atualidade. O rei, porém, não separava suas riquezas das do erário público. Os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do Estado.

Ainda neste período, conta Martins (2004, p. 22) que:

Na França, os representantes da nobreza, o clero e o povo eram reunidos em États Généraux e nos Estados Provinciais para a obtenção de tributos. Isso ocorria desde o início do século XVI. Certos reis, como Francisco I, Henrique IV e Luís XIV, acharam que essas reuniões eram desnecessárias.

Com o advento da Revolução Francesa de 1.789, há o nivelamento das classes sociais, todos são iguais perante a lei. E o próprio Estado, influenciados pelas idéias dos iluministas, moderniza-se muito, abalizando-se por princípios vigentes até hoje, a exemplo da tripartição dos poderes, liberdade de pensamento e expressão etc. É com este paradigma ao qual nos deparamos atualmente, no Estado moderno.

Nesse ponto, mostram-se oportunos os comentários de Balthazar (2005, p. 19):

Todavia o Direito Tributário só veio a surgir como disciplina jurídica no Estado Moderno, ou seja, com o estabelecimento do Estado-de-Direito, regulando as relações entre o Poder Público e o contribuinte.

Assim, pode dizer-se que a evolução do tributo acompanha a própria evolução do homem em sociedade.

Visto isso, passa-se a analisar o histórico da tributação no Brasil, desde as primeiras espécies tributárias aqui cobradas/instituídas, de forma breve e evolutiva pelos principais veículos normativos constitucionais e legais que regeram a atividade tributária no Brasil.

## 2.1 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No Brasil a origem da tributação é herança da própria colonização, nessa esteira foram aplicadas as leis fiscais vigentes em Portugal, sendo possível dizer que somente a partir da independência do Brasil em 1822 é que se pode falar tributos brasileiro, por leis próprias. Havendo inclusive uma discussão sobre o nascedouro do Direito Tributário Brasileiro.

Entendimento esse, corroborado por Balthazar (2005, p. 31):

Existe controvérsia com relação à origem de um Direito Tributário brasileiro. Uma corrente de autores afirma que ele só começou a partir de 1822, período em que foi elaborada uma legislação fiscal no Brasil, adaptada à realidade local, mas mantendo as características da normatividade portuguesa. Antes da Independência, o direito positivo aplicado era o direito português, legislado conforme os ditames das cortes de Lisboa.

Há de se destacar, porém, aquele que pode ser considerado o primeiro tributo genuinamente brasileiro, ou voltado diretamente para o Brasil no período pré-colonial, que foi o chamado quinto do pau-brasil. A coroa portuguesa detinha o monopólio da exploração do pau-brasil, e até permitia ao particular explorá-lo, desde que pagasse um quinto do produto da venda da madeira.

Relata ainda, Martins (2004, p. 22), outros tipos de tributos cobrados por Portugal de algumas atividades que eram tributáveis no Brasil colônia:

Havia ainda cobrança de 10% sobre as mercadorias importadas e exportadas. Quinto era a quinta parte cobrada dos metais e pedras preciosas, como ouro, prata etc. Dízimo era a cobrança da décima parte do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra. Sisa era a cobrança por cabeça de índio tornado escravo.

Nesse período, também se faz importante mencionar que muitas inquietações e revoltas aconteciam no Brasil, por diversos motivos, dentre os quais muitos deles relacionados com a política tributária, especialmente no tocante a administração tributária corrupta e ineficiente, que imprimia uma forte opressão fiscal. E a mais relevante dessas revoltas foi Inconfidência Mineira.

Interessante se mostra a narração de Balthazar (2005, p. 55) sobre a adaptação da legislação Portuguesa voltada para atender a atividade mineradora do Brasil:

Retrocedendo ao século XVII, percebe-se que já existia um código legal que regulava a exploração de minérios no Brasil, no qual constavam o quinto (adaptado da legislação lusitana para a colônia), as Casas de Fundição e o provedor com as funções de fiscalização e cobrança de tributos. A descoberta de grandes quantidades de ouro em Minas Gerais fez com que Portugal elaborasse outra legislação “exploratória”, em 1702, mais apurada, para facilitar a ação fiscal e proporcionar maiores receitas à metrópole. Estabeleceu-se na região de mineração uma administração própria, a Intendência das Minas, responsável pela cobrança de tributos.

Com a Independência do Brasil, em 1.822, o país mesmo assim continua adotando a mesma estrutura jurídica vigente até então. Em 1.824 foi outorgada a primeira Constituição Brasileira, que malgrado nos seus artigos 15, X, definia: “ser atribuição da Assembléia Geral, fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta”, e ainda, em seu artigo 36, inciso I: “ser privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos”, não possuía muitos dispositivos a cerca da tributação e não resolvia a questão das competências tributárias, o que fazia com que alguns tributos fossem cobrados diversas vezes sobre a mesma atividade, o mesmo fato.

A Constituição de 1.891 tinha como grande inovação tributária a divisão das espécies tributárias entre a União e os Estados-Membros, que a este último competia estabelecer os tributos Municipais. E introduziu, ainda que de forma limitada ou implícita, os princípios da legalidade (art. 72, § 30), da uniformidade geográfica (art. 7º, § 2º), não diferenciação (art.8º) e imunidade recíproca (art. 10).

Interessante é o relato de CAMPOS (2004, p. 81) a respeito da Constituição de 1.891:

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891, embora haja se sujeitado a uma Assembléia, encontrou, na mesma, uma atuação muito tímida, porquanto ela praticamente se limitou a questões formais, com a ressalva da discussão sobre a repartição de rendas entre as unidades da Federação que surgia (ver arts. 7º e ss.).

Por outro lado, a Constituição Federal de 1.934, que tinha por base a Constituição alemã de Weimar, havia a divisão dos tributos entre os entes tributantes: União, Estados-Membros e Municípios. Em que os municípios possuíam competências próprias para a instituição de seus impostos. No texto maior de 16 de julho de 1.934, também inovou com a presença de um novo tributo: a contribuição de melhoria (art. 124), que era competência de todos os entes federativos.

A sua vez, a Carta Magna de 1.937 utilizou o sistema tributário da Constituição de 1.934, apenas suprimindo e redefinindo algumas competências tributárias dos Estados e dos Municípios, e discriminando também, ainda que timidamente, repartição das receitas tributárias entre impostos Estaduais e Municipais. Foi extinta a contribuição de melhoria.

Já na Constituição de 1.946, estabeleceu-se uma nova definição das rendas tributárias, o que consolidou o Imposto de Rendas e Proventos de Qualquer Natureza. A contribuição de melhoria volta a existir. Ocorre uma nova redistribuição dos impostos entre União, Estados e Municípios, deixando as taxas e as contribuições de melhoria na competência comum de todos os entes federados. Configurando para cada ente tributante um sistema tributário autônomo.

Na Emenda Constitucional de nº 18, 1.965, trouxe ao ordenamento jurídico uma nova configuração constitucional de rendas tributárias. Essa emenda descreve Martins (2004, p. 23): “[...] instituiu uma classificação de impostos baseada em nomenclatura econômica e não mais jurídica, como ocorria anteriormente [...]”, e com isso, continua Martins (2004, p.24): “[...] passamos a ter um sistema tributário uno e nacional e não mais três sistemas independentes.” Isso representou o monopólio quase que total dos impostos na competência da União. Sistema esse que foi mantido pela Carta Magna de 15 de março de 1.967.

Sobre a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1.967, mister se faz a síntese de Martins (2004, p.24):

[...] manteve o sistema tributário anterior, sendo os tributes impostos, taxas e contribuições de melhoria. Somente a União tinha competência para instituir contribuições e empréstimos compulsórios (art. 21). As taxas não poderiam tomar por base de cálculo a já prevista para impostos. Lei complementar iria estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (§ 1º do art. 18). Era vedado à União instituir impostos que não fossem uniformes em todo o território nacional. Mediante lei complementar, a União poderia estabelecer isenção de impostos estaduais e municipais.

A atual Constituição de 05 de outubro de 1.988 utilizou grande parte do sistema tributário anterior, revogando as disposições contrárias ao novo texto. Isso se evidencia pela recepção do Código Tributário Nacional de 25 de outubro de 1.966. Inclusive recebendo como Lei Complementar e não norma de aprovação de maioria simples.

O tratamento tributário feito pela presente Carta Magna é minucioso, visto tratar de todas as espécies tributárias pertencentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E trazer, no próprio texto constitucional, as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, configurando verdadeiramente como direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Discriminando ainda, de forma bem mais detalhada do que nas constituições anteriores as repartições das receitas tributárias, visto ser flagrante a desproporção arrecadatória dos tributos distribuídos, constitucionalmente para cada um dos entes da federação.

A respeito da Constituição de 1.988, afirma Balthazar (2005, p. 181):

A Constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presentes nas Cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos, como vimos anteriormente. Desta forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.

Após tecer-se o um breve histórico de como a tributação foi instituída através dos tempos no Brasil, passa-se a uma análise histórica do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), tributo ao qual se baseia esse trabalho monográfico.

## 2.2 HISTÓRICO DO IPTU E UMA PERSPECTIVA GERAL DO IMPOSTO

Visando a uma melhor compreensão do IPTU, torna-se indispensável uma breve análise do ponto de vista histórico-jurídico do tributo em apreciação.

Originariamente, o imposto predial nasceu objetivando o crescente avanço das cidades e do aumento da riqueza inerente a elas, com efeito, e a forma mais objetiva encontrada para a aferição deste tributo foi o solo urbano, fazendo com que o imposto predial urbano seja um dos primeiros tipos de tributos a serem criados, advindos do próprio imposto sobre a terra.

No Brasil, o IPTU foi criado em 1.808, recebendo o nome de a décima dos prédios urbanos, ou décima urbana, isso porque o dono do imóvel pagava um décimo do rendimento líquido obtido do prédio urbano. Sendo que este imposto só incidia nos prédios urbanos e não nos terrenos.

Interessante observar que desde a época de sua instituição desse tributo, no Brasil, já se guardava características presente até hoje, do ponto de vista do sujeito passivo, no art. 32, do CTN, conforme relato de Maraninche (2007, p. 11):

As cidades cresciam e muitos moravam nas casas dos patrões. Para facilitar a cobrança, se analisava primeiro se havia um possuidor. Caso afirmativo, cobrava-se deste. Se havia um domínio útil, cobrava-se de quem o detivesse; para só depois fazer recair a cobrança sobre o proprietário, caso o prédio estivesse desocupado ou se fosse este o possuidor direto.

Nesse sentido, inexistia uma visão sistemática coordenada de tributos. Cobrava-se do possuidor e este, sendo um mero locatário, por exemplo, que se compensasse com o proprietário quando do pagamento do aluguel. Em regra, cobrava-se de quem ocupava o imóvel.

Na Constituição de 1.891, o IPTU era competência dos Estados (art. 9º, subitem 2º). Na Constituição de 1.934 é que o imposto passou a figurar na competência dos Municípios. Interessante se faz o relato de Machado (2007, p. 407), sobre a discriminação do IPTU na Constituição de 1.934:

A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § 2º, II).

Distinção que, ocorreu na Constituição de 1.937, entre o imposto predial e o territorial. Ficando para os Estados o imposto sobre a propriedade territorial, com exceção da localizada na zona urbana (art. 23, I, “a”). E para os Municípios, ficou atribuída a competência do imposto territorial e predial urbano (art. 24, II).

Somente na Constituição de 1.946, a constituição “municipalista”, é que o houve uma unificação entre os dois impostos: o predial e o territorial urbano, com a nomenclatura de: imposto predial e territorial urbano (art. 24, II). Configuração essa, que perdura até hoje, na Constituição Federal de 1.988.

Posto esse breve histórico do IPTU passa-se a analisar de forma mais restrita o IPTU e suas generalidades.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU – é um imposto fiscal por natureza, isso quer dizer que sua principal função é arrecadar receitas tributárias para os Municípios.

É um imposto real, ou seja, leva em consideração somente as características do bem imóvel urbano, de forma objetiva, não importando quem seja o sujeito passivo, ao qual é definido como contribuinte do tributo. Podendo a situação econômica deste não ser a mesma da aquisição. Nem muito menos a sua condição financeira, a quem o direito tributário chama de Capacidade Contributiva Tributária, ao qual irar-se estudar de forma mais detalhada em momento posterior.

Para ser considerado imóvel urbano, e, portanto passível da incidência do IPTU, é necessário dois requisitos, trazidos pelo § 1º, do art. 32 do CTN:

Art. 32. [...]

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Portanto, sendo implícita a determinação do Código Tributário vigente, a qual um imóvel para ser considerado urbano deve levar em consideração à localização e não a destinação do bem. E ainda, a zona urbana ou de expansão urbana, devem ser àquelas definidas em lei municipal e, possuir ao menos dois dos melhoramentos elencados nos incisos do § 1º, do art.32 do CTN.

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, isso é o que se auferir da leitura do art. 33, do CTN:

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.

A observância da base de cálculo do IPTU possui grande significado nesse trabalho e será estudada de forma minuciosa, explicando seus possíveis reflexos ao contribuinte, também em momento posterior.

A capacidade ativa tributária pertence aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 147, da CF/88). É o que se observa da regra matriz de incidência tributária presente no próprio texto constitucional, nos artigos 147 e 156, inc. I, da Constituição Federal de 1.988, respectivamente:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os **impostos estaduais e**, se o Território não for dividido em Municípios, **cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.** (grifo nosso)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I – propriedade predial e territorial urbana;  
[...]

Da leitura do inc. I do art. 156 demonstra-se o fato de que para ser contribuinte do IPTU, em sentido amplo, faz-se necessário alguém ser proprietário de bem imóvel em determinado em zona urbana, seja ele um simplório terreno ou prédio erigido na principal avenida da *urbe*.

Fala-se em sentido amplo, pois mais especificamente no art. 32, e seguintes, do Código Tributário Nacional, é que é definido de forma mais restrita o sujeito passivo do IPTU:

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 da bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Numa primeira leitura do artigo, parece haver uma não-recepção de parte do art. 32 do CTN, pois o contribuinte nele descrito é bem mais amplo do que aquele presente no inc. I do art. 156 da CF. Pois o art. 32 intitula também como contribuinte do IPTU não só o proprietário como também o dominador útil e o possuidor.

Esse é o entendimento de Paulsen (2009, p. 403) exatamente por entender que o conceito de propriedade não está expresso na legislação, não cabendo, portanto sua interpretação extensiva:

Entendemos que o art. 32 do CTN, que desdobra do conceito de propriedade, é incompatível com o texto constitucional, não ensejando validamente a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares. De fato, note-se que é a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos.

Malgrado esse entendimento minoritário, o conflito se há ou não recepção, é aparente. Pois o entendimento do STF e da doutrina majoritária é de que os artigos 32 e 34, do CTN forma recepcionados pela CF/88.

Esse entendimento pode ser notado, nos julgados do STF e STJ, a partir dos RE nº 107.265/SP e do REsp nº 302.672/SP, respectivamente:

Execução fiscal. IPTU. Imóvel objeto de desapropriação e posterior desistência. Fato Gerador. CTN, Art. 32. Somente a partir do momento em que o desapropriado se reintegrou na posse do imóvel passou a existir o fato gerador do tributo. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (RE nº 107.265/SP – São Paulo – Recurso Extraordinário – Relator(a): Min. Francisco Rezek- Julgamento: 20/03/1987 – Órgão julgador: Segunda Turma – Publicação: DJ 08/05/1987, p. 08.362, Ement. Vol. 01.460-01, p. 00163.)

Tributário. IPTU. Obrigação acessória.

I. Em havendo considerável mudança no imóvel, deve o seu proprietário ou detentor prestar informações ao Fisco para efeito de cadastramento.

II. Obrigação do contribuinte que se identifica como obrigação acessória (arts. 113, § 2º, e 147 do CTN).

III. Recurso especial provido. (REsp nº 302.672/SP; Recurso Especial nº 2001/0012805-0 – Ministra Eliana Calmon – DJ 02/09/2002, p. 160.)

É o que também defende Borba (2007, p. 92) comentando adesperto da matéria decidida:

[...] ao analisarmos a jurisprudência selecionada, observamos que o STJ admite a posse como fato gerador do imposto, nas hipóteses em que tem configuração jurídica de título próprio, de investidura de seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário, que tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio.

Desta forma, a posse que tem o locatário, que é possuidor por relação de direito pessoal, não constitui fato gerador do imposto.

Portanto, os referidos dispositivos do CTN devem ser entendidos com o disposto no art. 156, I, da CF, no sentido de, o contribuinte proprietário somente pode suportar o ônus tributário do IPTU, se possuir a todos os direitos inerentes a propriedade, bem como auferir, ou poder auferir, dela vantagem dela. Outrossim, não seria justo, onerar proprietário que não possua nenhuma relação, isso por circunstâncias fáticas, com sua propriedade, não aufera dela benefício algum e ao mesmo tempo carregue consigo todos os encargos do bem.

É o exemplo, de um proprietário que possui sua casa invadida clandestinamente, por sem tetos e lá permaneçam vários anos, devido à demora judicial do processo e, posteriormente dar-se ganho de causa e a conseqüente reintegração do bem ao proprietário. Com efeito, não seria justo o proprietário arcar com o pagamento do IPTU,

quando esse não detinha a posse, nem muito menos nenhum dos direitos inerentes ao de propriedade e toda a vantagem a advinda do imóvel era obtida pelos posseiros.

Assim, o ônus tributário nesse caso, deve recair sobre os posseiros, em atendimento aos mesmos artigos da Lei 5.172 de 1966, isso motivos de medida de justiça tributária.

Por essa razão, é que o entendimento sobre a inconstitucionalidade dos referidos artigos, é defendida por uma minoria da doutrina. Sendo, nesse sentido, portanto plenamente constitucional a ampliação do conceito de contribuinte passivo do IPTU, feita pelo CTN.

### 3 PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU

Inicialmente, o IPTU nos moldes em que foi definido pelo constituinte originário, não previa a progressividade em razão do valor do imóvel, o que foi alterado, partir da emenda constitucional nº 29/2.000 o parágrafo 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1.988. O que restou por mitigar a natureza do IPTU, a qual fora predominantemente fiscal, desde sua origem. Ampliando a sua função extrafiscal, o que não necessariamente significou perda de receita dos municípios, pelo contr.

Assim, a progressividade tributária pode ser definida na visão de Souza e Réa (2009) como:

A progressividade, como a próprio vocábulo sugere, verifica-se através do aumento progressivo das alíquotas de certos tributos sobre um mesmo bem à razão de um determinado vínculo, podendo ser este a base de cálculo ou outro condão determinado pela norma (subutilização de imóvel rural, por exemplo). (grifo do autor)

Também se faz importante, citar o conceito trazido por Valente (2012), em que ele faz uma correlação entre progressividade e capacidade contributiva:

Pode-se conceituar progressividade como o fenômeno de aumento da alíquota de um imposto face ao aumento da riqueza que deverá ser tributada. Por outras palavras, todo imposto para ser calculado precisa de uma riqueza tributável que vai servir de base de cálculo, aplicando-se a este uma determinada alíquota para se saber o total a pagar. Deste modo, cada vez que essa riqueza aumenta [base de cálculo], a alíquota também sofre majoração. Essa técnica é aplicável para garantir a justiça tributária, vez que uma pessoa demonstra maior capacidade de contribuir para o erário ante a majoração de sua riqueza, assim, a alíquota sofre crescimento para que cada um contribua consoante às suas possibilidades.

O art. 156, § 1º, da CF possuía a seguinte redação, quando de sua proclamação em 1.988:

Art. 156 [...]

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Já após a EC nº 29/00, e como se encontra hoje no texto constitucional, foi instituído diz o art. 156, §, I e II:

Art. 156 [...]

[...]

§ 1.º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4.º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e  
[...]

Essa referida emenda constitucional passou a permitir aos Municípios legislarem sobre a progressão de alíquotas do IPTU de acordo com o valor venal do bem imóvel, até mesmo como forma de atendimento ao princípio da Capacidade Contributiva presente no art. 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1.988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
[...]  
§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
[...]

Antes dessa emenda constitucional, a única progressividade, entendida pelo STF com compatível constitucionalmente, era a progressividade presente no art. 182, inciso II, § 4º da CF/88, em conjunto com a antiga redação do art. 156, § 1º da CF/88, posto que o IPTU trata-se de um imposto real. É importante a observação da progressividade constante no art. 182, § 4º, II da CF:

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

Ao discorrer sobre a constitucionalidade da EC nº 29/2000, Tolentino (2003) diz que:

Verifica-se que a Emenda Constitucional nº 29 disfarçadamente tenta apaziguar desigualdades na área da saúde, mas traz em seu bojo um perceptível e ilegal aumento na carga tributária do contribuinte brasileiro. Mediante as alterações provocadas no § 1º do art. 156 da Constituição Federal, tenta-se por parte do poder Legislativo constitucionalizar a tão polêmica progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. A graduação de alíquotas para imóveis situados numa mesma cidade, escalonadas progressivamente em função de fatores objetivos que transcendem uma presunção da capacidade econômica do sujeito passivo, tem por

conseqüência o aumento da arrecadação fiscal municipal em contraposição ao atropelo de direitos e garantias individuais.

A edição da emenda constitucional nº 29/2.000, ocorreu sobre pressão dos municípios em ver legitimada constitucionalmente a instituição do chamado IPTU Progressivo em Razão do Valor do Imóvel. Que até então tal progressividade, ainda que prevista em lei municipal, era tida como inconstitucional pelo STF, pois não havia disposição expressa na CF/88, conforme se pode verificar da análise do RE nº 153.771 – MG de 05 de setembro de 1.997:

No sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjunção desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal. (RE nº 153.771, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 05/09/1997.)

Esse é o outro argumento pelo qual não se entende que o a progressividade seja aplicada ao IPTU, pois esse imposto trata-se de um daqueles de natureza real, portanto inaplicável a progressividade de alíquotas. Posição essa defendida até hoje por Sabbag (2006, p. 316):

A Emenda, ao nosso modesto pensar, veio a lume inquinada de impropriedades, ao estabelecer grandezas atinentes às condições pessoais do contribuinte. Como é cediço, o IPTU é um imposto real, postura chancelada exaustivamente pelo STF há longa data[...]

Dessa forma, a partir da aludida EC, modificou o entendimento do STF, que até então, entendia a Corte Maior que a aplicação da progressividade das alíquotas, não poderia ocorrer em impostos reais, uma vez que não se poderia aferir uma presunção de maior capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF), que no caso do IPTU é o proprietário, pois isso não era encontrado expressamente no texto constitucional.

Entendimento esse, corroborado com muita propriedade por Clève (2009 *Apud* PAULSEN, p. 429) diz que:

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 IPTU – devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. [...]A Emenda Constitucional nº 29/00 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.

Com isso, é correto afirmar que é constitucional a progressividade de lei Municipal que estabelecer pós EC nº 29/2.000, as alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor do imóvel (156, § 1º, I) e a progressividade das alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel (156, § 1º, II). Mas se a lei Municipal que estabelecesse a progressividade das alíquotas fosse anterior a EC nº 29/2.000, ela seria inconstitucional, mesmo que do ponto de vista material ela se adéque a aludida emenda, mas do ponto de vista formal essa lei municipal não se adequaria a CF/88.

Da mesma forma que ao elaborar uma lei, o legislador deve adequar à lei a Constituição vigente e não uma futura é o que diz o princípio da Não-Constitucionalidade Superveniente, ao qual estudaremos em momento posterior.

### 3.1 EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

A extrafiscalidade ou também como é chamada de função extrafiscal tributária, consiste nos meios ou instrumentos que revestem o tributo com características outras diferentes das fiscais, ou puramente arrecadatórias, com objetivo de induzir condutas do contribuinte. É um dos principais veículos de intervenção tributária do Estado na vida do contribuinte.

Com mais propriedade ensina Sousa (1975, p. 55) que:

Por finalidades extrafiscais dos tributos entende-se o seu emprego, não para conseguir receita (o que seria a sua finalidade normal), mas para provocar outros efeitos econômicos, como a redistribuição da riqueza nacional, o fomento ou ao contrário o combate a certos tipos de atividades ou de investimentos, o protecionismo aduaneiro etc.

Essas intervenções, feitas pelo Estado, a partir de tributos extrafiscais, fica evidente em alguns impostos que possuem característica preponderantemente extrafiscal, como exemplo do ITR, II, IE. Isso em consideração a valores definidos no texto

constitucionais tais como: a capacidade contributiva, a função social da propriedade, proteção de interesses econômicos nacionais.

Interessante se faz o pensamento de Nabais (2009 *Apud* PAULSEN, p. 15), a respeito da extrafiscalidade:

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais.

Entretanto, é bom lembrar que, a função extrafiscal não afasta do tributo também a sua função fiscal, da mesma forma que, a função fiscal não distancia do tributo a sua função extrafiscal, pois o que é relevante para a caracterização do tributo é a função predominante, e isso pode ser graduado a partir da observação de como o tributo está se apresentando ao contribuinte, preponderantemente arrecadatário ou não.

Pensamento esse corroborado, com o rigor de sempre, por Carvalho (2009 *Apud* PAULSEN, p. 16):

Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que por vezes, um predomina sobre o outro.

As principais polêmicas existentes a respeito da extrafiscalidade pairam sobre seu alcance e sua natureza jurídica. Uma vez que, não se poder afirmar com precisão se a extrafiscalidade respeita o princípio do não-confisco tributário, se ela, como indutora de condutas se assemelha a penalidade tributária, ou seja, a multa.

Esse é o pensamento de Paulsen (2009, p.16):

O caráter extrafiscal de um tributo não justifica nenhuma violação às garantias fundamentais dos contribuintes. As únicas exceções admissíveis, fundadas no caráter extrafiscal de determinados tributos, são especialmente contempladas pelo texto constitucional.

Portanto, a extrafiscalidade encontra seus limites nos direitos e garantias fundamentais, principalmente nos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco. Uma vez que a natureza da extrafiscalidade é de indutora de condutas do contribuinte, e não de expropriatória do patrimônio dele.

### 3.2 TEORIA DA CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

A teoria da Constitucionalidade Superveniente é proveniente do direito norte-americano, surgiu em 1.803 do famoso precedente *Marbury versus Madison*, julgado por John Marshall, que também foi um marco histórico do controle difuso. Esta teoria pressupõe que a inconstitucionalidade mácula com vício de nulidade o ato desde sua criação, contendo a decisão em sede de controle de constitucionalidade efeito meramente declaratório.

Os defensores dessa teoria apóiam-se no efeito retro-operante da sentença declaratória de inconstitucionalidade, conforme entendimento de Ferreira Filho (2007, p. 35): “o efeito da declaração de nulidade retroage *ex tunc*, não sendo válidos os atos praticados sob o seu império”.

Essa corrente doutrinária baseia-se na idéia de que uma lei inconstitucional é um ato inexistente, possuindo efeito análogo a lei nunca esteve presente no mundo jurídico. E que por violar os fundamentos de validade da Constituição, norma maior da pirâmide normativa, a lei não pode ser válida no ordenamento jurídico.

Ao descrever o sistema norte-americano de controle jurisdicional, observa Cappelletti (1999, p. 115) que:

[...]a lei inconstitucional, porque contrária a uma *norma superior*, é considerada *absolutamente nula* ('null and void') e, por isso, *ineficaz*, pelo que o juiz, que exerce o poder de controle, não anula, meramente, *declara* (pré-existente) *nulidade da lei inconstitucional*. (grifo do autor)

Outrossim, o nosso ordenamento Jurídico-Constitucional não adotou a teoria da Constitucionalidade Superveniente, teoria essa que é baseada em dois princípios máximos da Constituição Federal, os da Supremacia da Constituição e da Segurança Jurídica.

O princípio da Segurança Jurídica está estampado no art. 5º, XXXVI, da CF/88: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” Esse princípio é daqueles que sustentam a ordem jurídica, servindo de verdadeiro protetor da realidade fático-jurídica a qual está inserido o cidadão. Tal princípio encontra efetividade em vários outros espalhados pela CF.

Conforme precisa lição de Martins (2003, *Apud* CHARCON):

*Acerca dos elementos que dão efetividade ao princípio, temos que a segurança jurídica é assegurada pelos princípios seguintes: irretroatividade da lei, coisa julgada, respeito aos direitos adquiridos, respeito ao ato jurídico perfeito, outorga de ampla defesa e contraditório aos acusados em geral, ficção do conhecimento obrigatório da lei, prévia lei para a configuração de crimes e transgressões e cominação de penas, declarações de direitos e garantias individuais, justiça social, devido processo legal, independência do Poder Judiciário, vedação de tribunais de exceção, vedação de julgamentos parciais, etc.*

O princípio da Supremacia da Constituição que diz que a norma constitucional é superior hierarquicamente a todas as outras normas do ordenamento jurídico infraconstitucional, e por isso deve todas as normas infraconstitucionais obediência e adequação à norma Constitucional Federal, sobre pena se serem extirpadas do ordenamento jurídico vigente. E por esta razão, diz o princípio da Não-Constitucionalidade Superveniente que uma norma uma vez criada inconstitucional, morre inconstitucional, posto que, quem tem que se adequar a Constituição Federal é a legislação infraconstitucional e não o contrário, isso por obediência direta, ao já citado princípio da Supremacia da Constituição.

Esse é o entendimento do Pretório Excelso, auferido quando da análise da constitucionalidade de lei ordinária que instituiu tributo reservado à lei complementar, eivado, portando de vicio de inconstitucionalidade. E posteriormente, tentando-se salvar tal lei, a Constituição foi reformada, e essa alteração suprimiu a obrigatoriedade da matéria ser regulada por meio de lei complementar, o que não foi aceito pela Corte Suprema, sendo, portanto declarada a inconstitucionalidade da lei mesmo depois da superveniência de emenda constitucional que tornará a lei “compatível” com a Constituição. Na oportunidade, ficou sedimentado no RE nº 346.084 – PR que:

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. [...] A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. [STF. Recurso Extraordinário 346.084. Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. Relator p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio. Julgado em 09/11/2005. Publicado no DJ em 01/09/2006. No mesmo sentido: STF. Recurso Extraordinário 390.840. Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 09/11/2005. Publicado no DJ em 15/08/2006]

Entendimento este, do Superior Tribunal Federal, que trazendo para o tema do presente tópico da não aplicação da teoria da Constitucionalidade Superveniente em

relação ao IPTU e a EC nº 29/2.000, pode-se verificar como pacificado o assunto pela súmula nº 668 da corte maior que diz:

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.

### 3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O ordenamento jurídico-constitucional, consagrado pela CF/88, abarca uma série de princípios ao quais visa efetivar entre outros assuntos a justiça social, a distribuição de renda, sobretudo, para afirmar o Princípio maior da Carta Magna que é o da dignidade da pessoa humana.

Para isso foram garantidos Princípios constitucionais tributários ao contribuinte, explicitamente e implicitamente, e entre eles esta o Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º), o princípio da igualdade tributária (art. 150, II), que possui vez é corolário do princípio da isonomia genérico (art. 5º, caput).

O princípio da capacidade contributiva está presente no texto constitucional no seguinte art.:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

[...] (grifo nosso)

O referido princípio tem por fundamento, a circunstância objetiva em que, o contribuinte que pode mais, ou seja, possuir maior patrimônio, renda, por exemplo, dever arcar com parcela maior da densidade dos impostos, e, obviamente, aquele contribuinte que pode menos, ou seja, é desprivilegiado de patrimônio, renda, como exemplo, arca com uma menor parcela do ônus tributário imposto a ele.

É o que diz Carvalho (2012, p. 215):

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporcionalidade do expediente impositivo. Mensurar a

possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Por isso, a doutrina entende que esse princípio, somente pode ser utilizado, de forma racional e criteriosa, caso contrário, seus efeitos seriam completamente contrários aos fundamentos que baseiam sua utilização, e serviria apenas como mais uma forma do Estado tributar em demasia o contribuinte.

Embora isso, não retire a importância do princípio da capacidade contributiva do contribuinte como promotor da justiça tributária, de modo a garantir a uma melhor repartição das responsabilidades sociais e, sobretudo para efetivar os direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Faz ainda à doutrina, distinção entre os princípios da capacidade econômica e capacidade contributiva, embora muitas vezes sendo usada como sinônimos possuem diferenças. Aquela é uma grandeza econômica capaz de suportar o encargo tributário, é um demonstrativo de riqueza. Enquanto esta é relação jurídico-tributária capaz de impor ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo, e, que tem por objeto a capacidade econômica, fatos econômicos, presuntivos de riqueza. Ou com mais propriedade, sintetiza Martins (2003 *Apud* PAOLIELLO) a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica:

A capacidade contributiva[...], é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral.

Pressupõe, portanto, uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Por sua vez, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder. É a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se expressarão através de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Por sua vez, insta-se citar que o princípio da igualdade tributária é decorrente direto de outro princípio constitucional, o da isonomia geral, presente art. 5º, caput:

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, [...]

É também o pensamento de Bastos (1999, p. 435 e 436) afirmando ser:

O princípio da igualdade surge como uma decorrência do princípio genérico da igualdade esculpido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. De fato, não se pode falar em igualdade de todos perante a lei sem falar em igualdade perante os tributos. Na Constituição anterior na havia referência propriamente dita à capacidade econômica do contribuinte, isso é o que consistia especificamente no princípio da igualdade. Assim é que hoje, no atual Texto Constitucional, não há necessidade de invocar o princípio genérico do art. 5º, posto que há um princípio expresso que é o § 1º do art. 145, que diz que sempre que possível os impostos serão de caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especificamente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e a capacidade econômica do contribuinte. Note-se que o Princípio refere-se aos impostos. Não há, portanto, uma disposição constitucional obrigando a que as taxas atendam a este princípio, da capacidade econômica. E o dispositivo vai além, porque estabelece claramente a necessidade de graduação dos tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que leva, então, à progressividade dos impostos. Esta progressividade, todavia, é restrita porque o próprio Texto diz que ela se aplicará sempre que possível. É o reconhecimento do Texto Constitucional de que determinados impostos, sobretudo os indiretos – que não levam em conta as pessoas que pagam –, não tem condições pragmáticas de levar em consideração a capacidade econômica.

Tal princípio vem reforçado pelo art. 150, II, ao dizer que é vedado às pessoas de direito público 'instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.' Vê-se, assim, que este dispositivo confere a possibilidade a todos aqueles que estejam em situações parificadas com outros, mas que no entanto não estejam pagando impostos na mesma quantidade, de alegar a inconstitucionalidade da situação e conseqüentemente desobrigar-se deste pagamento desuniforme.

Portanto, em síntese, o princípio da igualdade é daqueles que saíram muito reforçados no atual Texto, o que pode levá-los a ter uma repercussão prática muito grande.

Nesse passo, o princípio da isonomia tributária encontra-se insculpido no art. 150, II da CF/88:

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 de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

Essa desigualdade, de que trata o art. 150, II, ensina Cassone (2010, p. 89) que: “[...]pode ser em relação a pessoas, bens, atividade econômica, situação jurídica e até, situação de fato, mesmo que esse fato, que desigualava, seja unitário ou momentâneo.”

Coelho (2009, *Apud* SOUZA e RÉA), ao explicar a o princípio da capacidade contributiva como instrumento de controle da extrafiscalidade diz que:

[...]SACHA CALMON NAVARRO COELHO, numa concepção que entendemos perfazer com mais perfeição os ditames constitucionais, defende que, em que pese tributos seletivos como o IPI e o ICMS e progressivos – quando de natureza extrafiscal – como IPTU e ITR não se prestarem “a realizar o princípio com perfeição” dele não desvinculam completamente.

É que o princípio da capacidade contributiva, em conjunto com o da igualdade e da vedação ao confisco, deve-se fazer presente como meio de “controle político e jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade” nas sábias palavras do professor NAVARRO COELHO.

Assim sendo, se faz necessário o reconhecimento de que a capacidade contributiva não se afina com as finalidades extrafiscais dos tributos (por vezes implementada pelos mecanismos da seletividade e da progressividade). Contudo, a capacidade contributiva não pode ser deixada de lado quando da concretização da extrafiscalidade sob pena de se permitir excessos por parte do Estado.

Os tributos extrafiscais não podem se furtar ao controle jurisdicional de sua adequação. É neste momento que deve se buscar compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, mais especificamente traduzida na vedação ao confisco ou desigualdades injustificáveis.

#### 4 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO

O Princípio do Não-Confisco Tributário está garantido no art. art. 150, IV da CF/88:

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;**

[...] (grifo nosso)

Entretanto, para uma melhor compreensão do que seja confisco, mister se faz uma rápida consideração a respeito do que é a propriedade, em sentido jurídico, que é o objeto da proibição do efeito confiscatório tributário.

A Constituição Federal consagra espessamente em seu texto o direito à propriedade desde que compra sua função social, é isso que dispõe o art. 5º, incs. XXII e XXIII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

**XXII - é garantido o direito de propriedade;**

**XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;**

[...] (grifo nosso)

E, além disso, elenca como um dos fundamentos da ordem econômica e financeira à propriedade privada e a função social da propriedade, constantes no art. 170, incs. II e III:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

**III - função social da propriedade;**

[...] (grifo nosso)

Interessante mencionar que a Constituição atual, quando organizou o Estado Democrático de Direito abalizada principalmente na dignidade da pessoa humana, garantiu a brasileiros e estrangeiros residentes no país, de forma inédita na história constitucional brasileira, a inviolabilidade do direito de propriedade desde que compra aquilo que ela chamou de função social da propriedade.

O conceito de propriedade é um instituto de direito civil visto que a o direito tributário não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, ainda que expressamente ou implicitamente no ordenamento jurídico, é o que diz o art. 110, do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a **definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifo nosso)

Todavia, a legislação vigente não conceitua de forma clara o que seja à propriedade, limitando-se apenas a definir o conceito de proprietário e os direitos a ele inerentes, que estão insculpidos no art. 1.228 do Código Civil de 2.002: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

O princípio do não-confisco se baseia exatamente nesses dois, o da propriedade e de função social da propriedade, que tem função de proibição constitucional ao uso de tributo com efeito confiscatório do bem particular.

Confisco, etimologicamente na definição de Paulo (2002, p. 82) é a “apreensão e abjudicação ao fisco de bens do patrimônio de alguém por violação da lei e como pena principal ou acessória.”

Com efeito, não pode o Estado, sobre pretexto de sua necessidade básica de obter recursos para sua manutenção e custeio, usurpar para si, por meio de tributo, os bens dos particulares, agindo ainda que sobre o crivo da lei, mesmo que para fornecer e tutelar direitos ao cidadão. Não vivemos em um Estado comunista, a livre iniciativa e a propriedade privada são fundamentos da ordem econômica expressos explicitamente no texto maior (art. 170, II, da CF/88).

Sobre o conceito de confisco tributário, do ponto de vista etimológico, não restam muitas dúvidas do que é, na verdade, as incertezas quanto ao seu sentido e alcance, surgem a partir de sua averiguação na prática.

Isso porque, muitas vezes a carga tributária é tão alta que, mesmo sendo garantido o direito de propriedade e que essa cumpra sua função social, pode ocorrer de a tributação representar verdadeiro confisco.

Assim, o confisco tributário é mais facilmente perceptível nos impostos reais, principalmente os diretos, já nos tributos indiretos, ou os de consumo, em que não se sabe ao certo quanto está embutido implicitamente no valor dos produtos, essa percepção é bem complicada.

Convém notar lição de Borba (2007, p. 72) de que:

Devemos entender que uma hipótese de confisco é a incorporação ao Erário de quaisquer bens pertencentes a alguma pessoa, mediante ato da Administração ou da autoridade judicial, fundamentado em lei. O confisco, quando ocorre, tem nítido caráter punitivo, circunstância por si só suficiente para tê-lo excluído da relação tributária, pois o próprio conceito de tributo diferencia-o de qualquer sanção de ato ilícito.

Podemos, no entanto, conviver com outra espécie de confisco que é a cobrança pecuniária de tributo extremamente abusiva. Neste caso, embora o Poder Público não esteja expropriando um bem, o está tributando em de forma desproporcional e exagerada.

Por essa razão é que o conceito do que realmente seja confisco, é tão conflitante. Fazendo ainda, a doutrina a diferenciação existente entre confisco e efeito confiscatório. É o que define Cassone (2010, p. 122) em precisa lição:

[...]o “efeito de confisco” não se confunde com “confisco”. Isto quer dizer que, toda vez que a tributação afeta, seriamente, uma atividade, através de uma tributação elevada, ou de uma penalidade pecuniária elevada, o “efeito de confisco” se caracterizará, implicando em inconstitucionalidade.

E, via de conseqüência, se toda a “renda” for tomada pela tributação, vai-se além do “efeito confiscatório”, para chegar-se ao próprio “confisco”.

O princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, é um princípio com eficácia normativa reduzida, exatamente por essa fragilidade em sua interpretação e identificação, embora por isso não perda seu conteúdo principiológico, de limitação ao poder de tributar do Estado.

Pensamento que é corroborado por Carvalho (2012, p.213):

Aqui está outro princípio que não constava expressamente da Constituição Anterior, mas de difícil configuração. A idéia de confisco não tem em si essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da idéia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária.

Borba (2007, p. 73) ao sintetizar as hipóteses de confisco, diz que:

[...]embora não haja no texto constitucional ou na legislação complementar uma definição exata do que seria efeito confiscatório, convivemos com duas possibilidades, a saber: a cobrança não-pecuniária de um tributo ou a cobrança, embora pecuniária, abusiva. No primeiro caso, não é relevante o valor final da carga tributária a ser cobrada, e sim o confisco como perda de propriedade. Na segunda hipótese, o fator relevante é realmente o valor do tributo e, nesse caso, depende da análise pelo Poder Judiciário, uma vez que provocado, de caso a caso.

Por essa razão, o referido princípio carece de uma melhor definição, feita com critérios objetivos, pelo legislador, ou na sua falta de determinação legal, resta-se por esperar um entendimento mais preciso por parte do judiciário a cerca dos limites do que seria ou não confisco tributário.

#### 4.1 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU COMO INSTRUMENTO DE EFICAZ DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A progressividade do IPTU sobre o valor do imóvel é uma progressividade fiscal, baseada na estrita aplicação do princípio da capacidade contributiva. Uma vez que, não seria correto afirmar que a progressividade do IPTU sobre o valor do imóvel é feita sobre o crivo da extrafiscalidade, pois se não, estar-se-ia coibindo o contribuinte de obter certa propriedade, nesse caso imóvel, de um alto valor econômico, e mais do que isso, estar-se-ia a atentar contra os preceitos constitucionais que regem a ordem Econômica Financeira da Republica Federativa do Brasil. É o que se pode observar da leitura do art. 170 da CF/88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na **valorização do trabalho humano e na livre iniciativa**, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da **justiça social**, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

**II - propriedade privada;**

**III - função social da propriedade;**

**IV - livre concorrência;**

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (grifo nosso)

Nesse passo, é correto dizer que o valor do imóvel é um indicativo muito forte da capacidade econômica do contribuinte, porém, essa é uma presunção relativa e não absoluta. E, por essa mesma razão, nem sempre a capacidade econômica do contribuinte revela sua real capacidade contributiva, pois não leva em conta a pessoa do contribuinte, nem a sua totalidade de patrimônio ou da sua renda, e sim somente parte destacada de seu patrimônio, considerada individualmente.

Esse também é o entendimento de Silveira (2002) que diz que:

Não há sombra de dúvida que o Constituinte apontou a capacidade econômica real quando criou estes dispositivo. Seguindo o espírito da Constituição de 1988, a única interpretação possível é aquela que aponte para a liberdade, a igualdade, o bem-estar do contribuinte. Aceitar a capacidade econômica objetiva, é aceitar a tributação às cegas, que não

distinguirá sempre aquele que tem daquele que não tem, uma vez que nem sempre os *signos presuntivos de capacidade* exprimem a verdadeira situação financeira do contribuinte. (grifo do autor)

Assim, não são raras às vezes em que ocorre tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação econômica semelhante, isso porque a forma utilizada para auferir de forma efetiva a capacidade contributiva do contribuinte é por demais imprecisa, até em virtude de seu rigor objetivo, o que vai de sentido contrário ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II).

Para que se possa atender os ditames da justiça fiscal na aplicação do IPTU Progressivo em razão do valor do imóvel, é de suma importância a verificação do critério pessoal do sujeito passivo da relação tributária. O critério pessoal mais justo que para a investigação da capacidade contributiva, real e não presumida, do contribuinte é a observância da totalidade do patrimônio e/ ou da renda do contribuinte.

Pensamento esse coadunado com o de Tolentino (2003):

O Imposto Predial e Territorial Urbano, pelo fato de ser majorado diante do valor venal de um bem imóvel, não pode ter como parâmetros para seu cálculo uma suposta presunção de riqueza do sujeito passivo, tentando denotar-lhe um caráter pessoal inexistente. Nem mesmo com a nova redação do art. 156, § 1º da Constituição Federal, introduzida pela Emenda 29, fica autorizada a adequação de alíquotas progressivas do IPTU com base nas peculiaridades voltadas às características inerentes ao imóvel.

Pontual se faz a lição de Paulsen (2009, p. 64 e 65) a respeito dos limites e critérios da capacidade contributiva:

A previsão da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte constitui positivamente o princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição. Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado de exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não deve implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação de confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias. Entretanto, a possibilidade de graduação do tributo (e. g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva.

Nessa linha, o conceito de capacidade contributiva não pode se desvincular da idéia do não-confisco, posto que o limite de onde um começa e o outro termina é bem próximo. Esse é o pensamento de Tipke (1988, p. 65) que diz que: “A capacidade

contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.”

De certo modo a tributação não pode extrapolar os limites da proporcionalidade e razoabilidade, atingindo de sobre maneira o patrimônio do contribuinte. Este só pode contribuir com aquilo que não vá lhe causar prejuízo a sua subsistência, até por atender ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Esse também é o pensamento de Amaro (2008, p. 138), afirmando ser:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto): além disso, quer-se preservar o contribuinte o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou de livre exercício de sua profissão, ou livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Com efeito, assiste-se no Brasil, ano após ano, recorde na valorização dos preços dos terrenos e imóveis urbanos nas grandes cidades, nos centros econômicos do país. E, na maioria das vezes, o aumento renda das pessoas não chega nem perto de acompanhar a valorização do seu patrimônio, que cresce de modo bem mais acentuado do que sua renda. O que muitas vezes revela a capacidade econômica do contribuinte, mas não transparece da mesma forma, a real capacidade contributiva dele.

Com efeito, a renda das pessoas é corrigida segundo parâmetros, índices que medem a inflação em determinado período. Um dos índices, aplicados é o de preços ao consumidor – IPC-FIPE, que mede a inflação na cidade de São Paulo, onde no período de janeiro de 2008 a fevereiro de 2013, registrou acúmulo de 31,98%, no geral. Enquanto que a valorização dos preços dos imóveis e terrenos urbanos é influenciada por outros fatores como: obras públicas e/ou empreendimentos financeiros na região do imóvel, constante aumento da procura por novos imóveis, maior poder aquisitivo da população, facilidades de crédito e financiamento, e o principal deles, que traduz tudo isso, que é a especulação imobiliária. Um dos índices que monitoram a valorização imobiliária na cidade de São Paulo é o FIPE-ZAP, e no mesmo período, de Janeiro de 2008 até fevereiro 2013, apontou acúmulo da valorização de 163,6%.

Mister se faz mencionar que nesse presente trabalho, são utilizados índices fornecidos pela FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – apenas como

referencial de pesquisa. E que também, não é objetivo desse trabalho apontar ou indicar qual índice é mais apropriado, fidedigno, tendo em vista os vários existentes.

Pode-se citar como exemplo disso, o caso de um servidor público, que comprou há vinte anos uma casa, para nela estabelecer sua família, pelo valor de X, financiada por uma instituição financeira, na oportunidade o servidor possuía renda de Y, e também pagava a título de IPTU 3% do valor de X. Passado vinte anos, o valor do imóvel do servidor equivale a 18X, a sua renda foi seguidamente reajustada até o valor de 3Y, e com o advento da EC nº 29/2000 e a instituição do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, o valor pago com IPTU é de 5% de 18X.

Em outras palavras, nos vinte anos de valorização do imóvel e do seu preço venal, que serve da base de cálculo para o IPTU (art. 33, do CTN), esse valor cresceu em conjunto com a alíquota do imposto, em decorrência da EC nº 29/2000.

Esse exemplo evidencia a discrepância entre os valores atuais do imóvel, que representa a capacidade econômica do contribuinte, e o valor de seu rendimento, que na verdade é a sua capacidade contributiva. Com isso, fica evidente que o valor do IPTU pago cresceu bem mais do que o contribuinte pode suportar com sua capacidade contributiva. O que não de outro modo, significa que o ônus tributário pago pelo contribuinte é bem maior do que aquele que ele por sua capacidade contributiva pode realmente suportar, sem comprometer sua subsistência.

Nessas condições, o IPTU progressivo quebra a barreira da igualdade tributária, primada pela efetivação da capacidade contributiva, passando a beirar o efeito de confisco tributário. Não se sabe onde começa ou termina a capacidade contributiva e o efeito confiscatório.

Uma vez que não pode o contribuinte do IPTU, ao adquirir um imóvel ficar-se obrigado a compatibilizar sua renda com uma eventual e especulativa valorização de seu imóvel, e isso com fito de somente para cumprir com uma obrigação tributária, a de pagar o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel.

Isso não é razoável nem proporcional, e atenta até mesmo contra o princípio da dignidade da pessoa humana que norteia todo o ordenamento jurídico-constitucional, e não sendo exceção o direito tributário. E é o pensamento de Sabbag (2006, p. 37):

É sabido que o IPTU é um imposto incidente sobre a propriedade (= imposto real). Como, então, conciliar a progressividade pretendida com a natureza peculiar de um imposto real, em face da limitabilidade imposta pelo Princípio da Capacidade Contributiva- art.145, §1º, da CF/88 – que se refere, tão somente, a impostos pessoais? Essa é a grande dúvida que se impõe ao intérprete no intrincado vôo do

mister exegético. Entendemos que a progressividade do IPTU deve estar respaldada na função social da propriedade (art.156, §1º, I e II, da CF/88 + art.182, §4º, II, da CF/88 + art.5º, XXIII, da CF/88), como único critério válido de balizamento à variação de alíquotas, sob pena de burla inequívoca à mens legislatoris, que vê a progressividade do imposto adstrita exclusivamente à perquirição do adequado aproveitamento da propriedade.

Também é interessante mencionar o entendimento, contrário à atual jurisprudência dominante no STF, pós EC nº 29/2000, no sentido de entender em desacordo com a capacidade contributiva a progressividade fiscal do IPTU:

EMENTA: IPTU. Não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto. A progressividade da alíquota do IPTU, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 156, I, § 1º e art. 182, § 4º, II, CF). (STF. AI-AgR 468801/ SP - SÃO PAULO, Rel. Min. Eros Grau, Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgamento 21/09/2004).

Nesse ponto faz-se necessário uma breve explanação sobre o bem de família e sua correlação com o direito tributário, e, mais especificamente o IPTU. O bem de família é um instituto do direito civil, que não possui definição legal. Entretanto Mendonça (2002 *Apud AZEVEDO*, p. 93) o define como: uma porção de bens definidos que a lei ampara e resguarda em benefício da família e da permanência do lar, estabelecendo a seu respeito a impenhorabilidade limitada e uma inalienabilidade relativa."

A importância disso para o presente trabalho é a possibilidade do efeito de confisco. Uma vez que o imóvel urbano, objeto do IPTU progressivo, ainda que único bem do contribuinte, portanto considerado, pelo exposto, bem de família, que é via de regra, impenhorável para o pagamento de dívidas. Possui através da lei 8.009/90, exceção a regra, permitindo está lei à penhora do bem de família, para o pagamento de dívidas tributárias, relativas ao imóvel objeto da tributação. Conforme diz art. 3º da lei 8.009/90:

Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:  
[...]  
IV - para cobrança de impostos, **predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;**  
[...] (grifo nosso)

Esse pensamento também é corroborado por Machado (2007, p. 408):

Realmente, uma coisa é o imposto progressivo no tempo, como instrumento de política urbana, e outra é o imposto progressivo em razão do valor de sua base de cálculo, como instrumento de política fiscal tendente a realização do princípio da capacidade contributiva econômica.

De certa forma a capacidade contributiva nunca se mostra absoluta, posto que sempre deve levar em consideração a condição individual do contribuinte, de forma isolada a cada tributo. Pois um contribuinte pode ter capacidade contributiva, em relação ao IR, por ter auferido muita renda, o que demonstra sua capacidade econômica, e conseqüentemente, sua capacidade contributiva. E de outra forma, pode ter capacidade econômica, em relação ao IPTU, caso tenha um imóvel de alto valor, sem, contudo, capacidade contributiva, caso o crescimento de sua renda não se compatibilize com o crescimento de seu patrimônio, por exemplo, esteja passando por dificuldades financeiras.

O que se defende aqui, não é o não pagamento do tributo em si, o que se ataca é a progressividade fiscal como meio efetivador da capacidade contributiva, que muitas vezes, como exposto, mostra-se de uma extrema fragilidade, tornando tal instrumento, recurso meramente arrecadatário do fisco municipal, quando não confiscatório do patrimônio do contribuinte. Atentando e muito aos limites constitucionais ao poder de tributar do Estado.

Pensamento esse corroborado por Silveira (2002):

Na verdade, o IPTU progressivo com função fiscal vai incidir, em alíquotas diferentes, conforme o valor do imóvel for crescendo, utilizando o próprio valor do imóvel para "presumir" a capacidade contributiva do contribuinte. Aplicando uma alíquota maior em face do imóvel, poder-se-á estar imputando a obrigação de pagar um valor maior, às vezes, àquele que tem menos condições financeiras. Isto poderia impulsionar a venda do imóvel para ter que fugir do alto imposto. Não que nas condições anteriores isto não acontecesse. Mas a dificuldade de se manter um imóvel poderá aumentar, indo de encontro aos objetivos da Carta Magna, quando trata da propriedade.

É nesse panorama, que se deve interpretar a validade e principalmente a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do IPTU, em razão do valor do imóvel. Levando-se sempre em conta a real capacidade contributiva do contribuinte, e não apenas a presunção dela, da mesma forma que o ônus tributário do IPTU não pode ser tão alto, ao ponto de sufocar o contribuinte, revelando-se no fim das contas, tal tributação, efeito confiscatório do patrimônio do contribuinte.

## 5. CONCLUSÃO

Chegando ao termo deste trabalho monográfico, consolidou-se nossa percepção de que, inegavelmente o tributo, hoje representa a principal forma de receita do Estado, de modo que, o ele exerce papel essencial ao desenvolvimento social, e é ferramenta indissociável da promoção da justiça tributária e social, regulador de condutas sociais, vetor direto da igualdade social e instrumento eficaz como distribuidor de renda. Em que o contribuinte tem a garantia constitucional de ter limitado o poder do estado em tributar segundo critérios e perante princípios pré-estabelecidos em lei pela própria sociedade.

Em um estado cada vez mais social, onde gradualmente o rol de direitos sociais se ampliam cada de vez mais através da lei, e a prestação efetiva desses direitos é assegurada, inclusive judicialmente, e a maquina administrativa é por demais cara e muitas vezes ineficiente e burocrática, o estado ver-se na incumbência de cada vez mais obter receita tributaria para suprir a demanda gerada pelo cidadão para com as prestações estatais.

Para isso, contudo, não pode o Estado tributar em desconformidade a ao disposto no ordenamento jurídico, em especial o prescrito na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Nesse compasso, a progressividade da alíquotas do IPTU, definidas a partir da EC nº 29/2000, mais especificamente a progressividade em razão do valor do imóvel, que é eminentemente fiscal, baseada na capacidade econômica do contribuinte e fundamentada a partir da capacidade contributiva do contribuinte, muitas vezes pode não efetivar o principio da igualdade tributária, que tem como primado o tratamento igual ao em igual situação e o tratamento desigual aos desiguais na mediada de suas desigualdades.

Mensurar a capacidade contributiva do contribuinte a partir de sua capacidade econômica é regra geral no ordenamento jurídico brasileiro. Ocorre que muitas vezes essa regra é por demais perigosa. Principalmente quando essa mensuração é em relação a um tributo real, como foi o caso em estudo do IPTU.

A progressividade, que foi estudada nesse trabalho monográfico, pode muitas vezes, como demonstrado, significar verdadeiro efeito confiscatório da propriedade do contribuinte, isso sem o particular incorrer em ilícito algum, muito pelo contrário, o

particular/contribuinte está cumprindo rigorosamente o que é abalizado na Constituição e nas demais normas do ordenamento jurídico.

## 6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Bem de Família**: Com Comentários à Lei 8.009/90. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário I**: Constituição Federal: A competência Tributária, suas espécies, características e limitações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 1 v.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário II**: Livro Primeiro do Código Tributário Nacional e demais leis sobre Normas Gerais. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 2 v.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 fev 2013.

BRASIL. **LEI Nº 8.009, DE 29 DE MARÇO DE 1990**. Converte Medida Provisória nº 143, de 1990, publicada no DOU em 29 mar 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8009.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8009.htm). Acesso em 20 mar 2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, Senado, 2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 10 fev 2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR no AI 468801 – SP. Relator: Min. EROS GRAU. Órgão Julgador: Primeira Turma. 15 ago. 2004. Diário da Justiça, Brasília. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14740890/agregno-agravo-de-instrumento-ai-468801-sp-stf>. Acesso em: 21 mar 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE nº 153771/0 – MG. Relator: Ministro Moreira Alves. Órgão Julgador: Pleno. 05 set. 1997. Diário da Justiça, Brasília. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg-stf>. Acesso em: 20 mar 2013.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE Nº 153771/0 – MG. Relator: Ministro Moreira Alves. Órgão Julgador: Pleno. 05 set. 1997. Diário da Justiça, Brasília. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg-stf>. Acesso em: 20 mar 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE nº 346084 – PR. Relator: Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Pleno. 09 nov. 2005. Diário da Justiça, Brasília. Disponível em:

<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/762577/recurso-extraordinario-re-346084-pr-stf>. Acesso em: 20 mar 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 1025564, 5ª Turma, Brasília, DF, DJ 30 ar 2009. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3984796/emargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-1025564-sp-2008-0018201-4-stj>, Acesso em; 17 fev 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE nº 107.265 – SP. Relator: Francisco Rezek. Órgão Julgador: Segunda Turma. 20 mar. 1987. Diário da Justiça, Brasília. Disponível em: <http://brs.aasp.org.br/netacgi/nph-brs.exe?d=AASP&f=G&l=20&p=2&r=26&s1=iptu&s2=&u=/netahtml/aasp/aasp1.asp#hb>. Acesso em: 20 mar 2013.

\_\_\_\_\_. **Súmula nº 668**. “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.” Disponível em: [http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0668.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm). Acesso em: 15 mar 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp Nº 302.672 – SP, Segunda Turma, Brasília, DF, DJ 20 jul 2002. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19657046/recurso-especial-resp-302672-sp-2001-0012805-0-stj/inteiro-teor>. Acesso em: 20 mar 2013.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos. **Revista Esmafe**: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, Recife, n. 6, p. 75-123, abr. 2004. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/27710>. Acesso em: 10 mar 2013.

CAPPELLETTI, Mauro. **Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabis Editor, 1999.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. São Paulo: Atlas, 2010.

CERQUEIRA, Fábio Vergara. As Origens do direito ocidental na pólis grega: The Origins of the western law in the greek polis. **Justiça & história**. Porto Alegre, v.2, n.3, 2002. Disponível em: [http://www.tjrs.jus.br/export/poder\\_judiciario/historia/memorial\\_do\\_poder\\_judiciario/memorial\\_judiciario\\_gaucho/revista\\_justica\\_e\\_historia/issn\\_1676-5834/v2n3/doc/04-Fabio.PDF](http://www.tjrs.jus.br/export/poder_judiciario/historia/memorial_do_poder_judiciario/memorial_judiciario_gaucho/revista_justica_e_historia/issn_1676-5834/v2n3/doc/04-Fabio.PDF) Acesso em: 06 Fev 2013.

CHACON, Paulo Eduardo de Figueiredo. O princípio da segurança jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 118, 30 out. 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/4318>>. Acesso em: 21 mar. 2013.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU: Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA. **Índice IPC-FIPE de Inflação Acumulada**. Disponível em: <http://www.fipe.org.br/web/index.asp>. Acesso em: 21 mar 2013.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA. **Índice FIPE ZAP de Preços de Imóveis Anunciados**. Disponível em: <http://www.zap.com.br/imoveis/fipe-zap/>. Acesso em: 21 mar 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARANINCHI, Fernando Castro da Silva. **O Elemento Material e a Sujeição Passiva do Iptu**. 2007. Dissertação de Mestrado em Direito Empresarial e Tributário – Mestrado em Direito, Universidade Candido Mendes. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: [http://www.pmd-ucam.org/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=144](http://www.pmd-ucam.org/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=144). Acesso em 20 mar 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 27 mar. 2013.

PAULO, Antonio de (Org.). **Pequeno Dicionário Jurídico**. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SILVEIRA, Sandro Cabral. A inconstitucionalidade do IPTU progressivo com finalidade fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3109>>. Acesso em: 20 mar. 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade. **Jus Navigandi**, Teresina, ano14, nº 2045, 5 fev. 2009. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/12292>. Acesso em: 13 mar. 2013.

TIPKE, Klaus. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária**. São Paulo: Dialética, 1988.

TOLENTINO, Luis Fernando Simões. A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional nº 29. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4163>>. Acesso em: 20 mar. 2013.

VALENTE, Helder Augusto Martins. A progressividade fiscal do IPTU como política de justiça tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3326, 9 ago. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/22379>>. Acesso em: 26 mar. 2013.

WERNECK, Paulo. **Como Classificar Mercadorias**: Uma Abordagem Prática. São Paulo: Aduaneiras, 2008.