

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Sophia Malagutti de Campos

A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DO IPTU
Estudo do caso do município de São Paulo

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Sophia Malagutti de Campos

A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DO IPTU
Estudo do caso do município de São Paulo

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do título de Pós-Graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE.

Orientadora: Marina Vieira de Figueiredo

SÃO PAULO

2014

FOLHA DE APROVAÇÃO

Sophia Malagutti de Campos

A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DO IPTU - Estudo do caso do município de São Paulo

ao Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.

Aprovada em: _____

Prof. Marina Vieira de Figueiredo

Assinatura: _____

Orientadora

Instituição: PUC-SP

Esse trabalho é dedicado ao meu querido Pedro.

Aos meus pais, Nádia e Willians.

E à minha irmã, Suzana.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus professores da pós-graduação, grandes responsáveis pelo meu amadurecimento como profissional do direito ao longo desses quase três anos de aulas.

Agradeço, especialmente, à professora Marina Vieira de Figueiredo pela oportunidade e pela honra de tê-la como orientadora.

Não poderia deixar de agradecer aos queridos amigos conquistados nesses três anos de pós-graduação e à minha família, pelo constante apoio e carinho.

RESUMO

O presente trabalho aborda a questão atinente ao aumento de IPTU promovido, muito recentemente, por diversos municípios brasileiros. Para iniciarmos a análise do tema, faremos um panorama dos princípios constitucionais.

Na sequência, iremos tratar do imposto predial e territorial urbano (IPTU) e suas peculiaridades. Após, analisaremos o contexto em que se deu a majoração do IPTU em diversos municípios brasileiros no ano de 2013, em especial no município de São Paulo.

O presente trabalho foi desenvolvido com base em pesquisas doutrinárias sobre os institutos envolvidos, seguida de estudo de como a jurisprudência se posicionou diante de tais questões.

Palavras-chave: direito tributário; IPTU; imposto predial e territorial urbano; princípios.

ABSTRACT

The objective of the present study is to treat the question of the Urban Building and Land Tax's increased, which was promoted recently by several municipalities. To begin the analysis of this topic, we will do an overview of the constitutional principles. Following, we will treat the Urban Building and Land Tax and its peculiarities. After, we will analyze the context that this tax has been increased by several municipalities, especially the municipality of São Paulo.

This work was developed based on doctrine and jurisprudence research about the institutes involved.

Keywords: tax law; property tax; urban building and land tax; principles.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR – OS PRINCÍPIOS.....	10
2.1. Princípio da segurança jurídica.....	11
2.2. Princípio da legalidade	13
2.3. Princípio da irretroatividade	14
2.4. Princípio da anterioridade.....	15
2.5. Princípio da razoabilidade	17
2.6. Princípio da isonomia	18
2.7. Princípio da capacidade contributiva.....	19
2.8. Princípio da vedação à tributação com efeito de confisco.....	20
2.9. Princípio da não obstância ao exercício de direitos fundamentais por via de tributação ..	21
3 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU.....	23
3.1. Breve histórico.....	23
3.2. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU	23
3.3. O conceito de imóvel urbano – Propriedade urbana X rural	26
3.4. Base de cálculo do IPTU – Peculiaridades.....	29
3.5. O princípio da progressividade e a Emenda Constitucional 29/2000.....	30
3.6. A cobrança do IPTU propriamente dita.....	33
4 A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DO IPTU OPERADA POR DIVERSOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS.....	34
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objeto a análise de uma situação experimentada por diversos municípios brasileiros no ano de 2013: uma abrupta e desmedida tentativa de aumento do IPTU.

Para tratarmos do tema com mais propriedade, iniciaremos por uma singela análise dos princípios que norteiam a tributação, especialmente àqueles ligados ao IPTU e às garantias dos contribuintes, a saber: o princípio da segurança jurídica; da certeza do direito; da anterioridade; da razoabilidade; da isonomia, da capacidade contributiva; da vedação de tributação com efeito de confisco e da não obstância ao exercício de direitos fundamentais por via de tributação.

Proseguiremos então no estudo do instituto do IPTU, que consiste em um imposto de competência municipal e tem como fato gerador a propriedade predial e territorial urbana. Abordaremos o tratamento conferido pela Constituição Federal e pelo CTN no que diz respeito às suas regras de incidência, particularidades, bem como traçaremos sua regramatrix de incidência tributária para fins de um estudo mais completo de todos os seus elementos.

Considerando que diversas municipalidades intentaram promover referida majoração - sendo que muitas delas sequer observaram os trâmites formais necessários para tanto - traremos aqui o exemplo do que ocorreu no município de São Paulo, seguido da análise da posição adotada pelos Tribunais Superiores ao se manifestarem sobre o tema.

2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR – OS PRINCÍPIOS

As denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser de caráter negativo, ao condicionar o exercício do poder de tributar por meio de barreiras dentro do próprio ordenamento jurídico (imunidades tributárias); ou de cunho positivo, como é o caso dos princípios. Estes se ocupam de veicular diretrizes positivas que devem ser observadas no desempenho do poder de tributar, as quais consistem em algo almejado pelo ordenamento jurídico. Marco Aurelio Greco bem define a diferenças entre tais conceitos: “*enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir*”.¹

Misabel Derzi² afirma que “*os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados (...)*”.

De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho³, princípios são enunciados que mostram valores consagrados pelo sistema jurídico e têm a função de diretivos axiológicos de todo o ordenamento; servem de integração para o sistema, permitindo soluções onde haja falhas ou lacunas normativas. Assim, podemos concluir que os princípios são normas jurídicas, de hierarquia superior, dotadas de valoração, as quais estipulam limites positivos e negativos.

Ainda segundo Paulo de Barros Carvalho, os princípios podem ser entendidos em diversas acepções: (i) como norma jurídica de posição privilegiada, a qual estipula limites objetivos; (ii) como norma jurídica de posição privilegiada, detentora de valor expressivo; (iii) como valores inseridos em regra de posição privilegiada, considerados independentemente da estrutura normativa; (iv) como limite objetivo constante em regra de forte hierarquia.

¹ GRECO, Marco Aurelio. “*Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*” in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª Ed. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2003, p. 165

² DERZI, Misabel Abreu Machado. “*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*” in MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Constitucional*, v. 2. Ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p.140.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Ed. Rev. e Ampl. Noeses, São Paulo, 2011, pp.252-264.

Para início do presente estudo, mostra-se oportuno analisarmos algumas destas limitações ao poder de tributar de cunho positivo: os princípios basilares do sistema tributário, bem como aqueles que regem o instituto do IPTU.

2.1. Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica consiste em um valor maior no ordenamento brasileiro, em um sobreprincípio. Está implicitamente previsto em nosso ordenamento, efetivando-se a partir da junção de todos os demais princípios que visam garantir direitos fundamentais do indivíduo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba⁴ já defendia que a segurança jurídica consiste na essência do próprio direito, decorrendo do Estado Democrático de Direito.

Para Roque Antonio Carrazza⁵, “o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc”.

Diante disso, é possível afirmar que o princípio em pauta é tido com alicerce do ordenamento jurídico e visa atribuir certeza e igualdade aos atos que emanam do Poder Público como um todo, traduzindo-se como um direito fundamental e garantia aos indivíduos.

Acerca do tema, leciona o ilustre Gomes Canotilho⁶:

“o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a pontos de autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito -, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos”.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, São Paulo, Malheiros Editores, 1985, p. 142-160.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 455.

⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Livraria Almedina, 2000, p. 256.

Paulo de Barros Carvalho⁷ trata comparativamente o princípio da segurança jurídica e o da certeza do direito:

“Não há por que confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deôntico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulamentação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica. Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”.

Dessa forma, conclui-se que o sobreprincípio da segurança jurídica se funda em diversos outros vetores e princípios existentes em nosso ordenamento, especialmente naqueles que influenciam diretamente no grau de confiança que os indivíduos depositam no Direito como um todo, tais como igualdade, legalidade, anterioridade, entre outros. Em uma via de mão dupla, do princípio da segurança jurídica surgem diversos outros princípios, os quais visam orientar a atividade estatal a fim de garantir estabilidade ao sistema. Tais princípios serão tratados nos tópicos a seguir.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 147.

2.2. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade deriva do princípio da segurança jurídica e atualmente está previsto, de forma genérica, no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, o qual determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Já na seara tributária, o princípio em questão tem previsão específica no artigo 150, inciso I, nos seguintes termos: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)”.

Podemos afirmar que o princípio da legalidade integra o chamado estatuto do contribuinte⁸, traduzindo-se em uma garantia de cunho constitucional, que assegura a exigência de lei para instituição ou majoração de tributos. Deverá, ainda, a lei indicar os elementos essenciais da regra-matriz de incidência, a saber: hipótese de incidência em todos seus aspectos – material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo – bem como possíveis situações de desonerações tributárias, sanções fiscais, suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário.

No mesmo sentido, cabe somente à lei criar obrigações acessórias, que consistem em deveres impostos ao contribuinte ou a terceiro a ele relacionado, tendo em vista o perfeito funcionamento do sistema arrecadatório. Insta salientar que o termo lei deve ser aqui entendido de maneira restritiva.

Nas palavras do saudoso professor Geraldo Ataliba, “em matéria tributária não vigora o princípio da legalidade, mas sim o a estrita legalidade”.⁹ Convém destacar que o princípio da legalidade não possui exceções em matéria tributária. Podemos falar, apenas, em uma aparente exceção, conforme nos ensina o mestre Roque Antonio Carrazza: o artigo 153, § 1º da Constituição Federal estatui que o Poder Executivo, por meio de decreto, poderá alterar as alíquotas do imposto de importação, exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras. É nítida a razão para essa permissão constitucional, afinal tais impostos possuem caráter extrafiscal, o que significa dizer que

⁸ Trata-se de expressão empregada por Roque Antonio Carrazza e citada pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgados. Vide, a título de exemplo, decisão proferida na Pet. 1.466/PB.

⁹ Anotações de aula.

atuam como instrumentos aptos a regular o comércio exterior, a indústria nacional e o mercado interno, respectivamente.¹⁰

2.3. Princípio da irretroatividade

A previsão acerca da irretroatividade da lei encontra-se no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, nos seguintes termos: “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. Trata-se de mais um princípio reflexo do já tratado princípio da segurança jurídica, e que preconiza que os efeitos das leis só poderão refletir seus efeitos em situações futuras.

Em matéria tributária, o princípio em pauta está previsto no artigo 150, inciso III, alínea ‘a’ da Carta Magna, vejamos:

“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (...)”.

Assim, o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser entendido como mais uma das garantias existentes em nosso sistema que visam proteger o contribuinte. Neste caso, é notável a influência do princípio da não-surpresa, tendo em vista que o princípio em análise assegura a aplicabilidade da lei, que venha a instituir ou aumentar tributos, apenas em relação a fatos geradores futuros, vedando-se assim a retroatividade.

Neste ponto, há certa discussão sobre o alcance desta norma às demais leis tributárias, que não se enquadrem na situação de instituir ou aumentar tributos. Indaga-se se seriam elas também irretroativas. Acreditamos que a intenção da norma foi proteger o

¹⁰ Nota do autor: Há, ainda, quem mencione outra hipótese de aparente exceção ao princípio da legalidade, qual seja, a inserida pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, acerca da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa à importação ou comercialização de petróleo e seus derivados. Estatui que poderia a alíquota ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não incidindo a previsão constante no artigo 150, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal. Acerca do tema, a doutrinadora Regina Helena Costa entende que o dispositivo é inconstitucional, pelo fato da atenuação do princípio da legalidade e anterioridade ter sido inserida por meio de emenda constitucional, o que ofenderia a cláusula pétrea de separação dos poderes.

contribuinte de quaisquer situações que venham a lhe trazer surpresa acerca de uma situação mais onerosa e que visem tributar fatos já ocorridos. Entendemos que o princípio em questão é aplicável a todas essas situações. E mesmo que não o fosse, incidiria, ainda, a previsão geral de irretroatividade prevista pelo artigo 5º supramencionado. Vale apenas mencionar que é possível a lei ser retroativa em se tratando de situações mais benéficas ao contribuinte, nos termos previstos pelo artigo 106, do Código Tributário Nacional.

2.4. Princípio da anterioridade

Este princípio tem por objeto proteger o contribuinte em relação à eficácia das leis tributárias, que só produzirão efeitos no exercício financeiro subsequente àquele em que o tributo foi criado ou majorado. Seu objetivo maior é evitar que o contribuinte seja surpreendido mediante a criação ou majoração de tributo, homenageando também o princípio da não-surpresa.

Contudo, antes de adentrarmos no tema, convém destacar que, atualmente, existem em nosso sistema três modalidades da chamada anterioridade, são elas a anterioridade (i) genérica; (ii) nonagesimal e, (iii) especial.

Primeiramente, trataremos do princípio da anterioridade genérica, o qual objetiva vedar a aplicação da lei instituidora ou majoradora de tributos no mesmo exercício financeiro em que esta tenha entrado em vigor, nos moldes previstos pelo artigo 150, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal.¹¹ Aqui, entende-se por exercício financeiro o mesmo que ano civil, ou seja, de 1º de janeiro até 31 de dezembro. Sua aplicação se dá em relação aos tributos de uma forma geral.¹²

Há que se falar, ainda, da anterioridade nonagesimal, prevista pelo artigo 195, § 6º da Carta Magna.¹³ Trata-se de regra aplicável exclusivamente às contribuições sociais para o

¹¹ Art. 150, CF. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

¹² Nota do autor: deve ser observado inclusive, pelas medidas provisórias que vierem a desempenhar papel semelhante. Neste caso, o ato normativo em questão só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao que a medida provisória houver sido convertida em lei.

¹³ Art. 195, § 6º, CF. “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”.

financiamento da seguridade social, e preconiza que estas somente poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído.

Acerca desta modalidade de anterioridade, necessário se faz tecer alguns comentários. Primeiramente, ela não se atrela ao exercício financeiro, como a anterioridade genérica, bastando apenas a observância dos noventa dias ali previstos. O segundo ponto é que sua proteção ao contribuinte não se atém apenas à instituição ou majoração da contribuição social para o financiamento da seguridade social, mas sim a qualquer alteração em sua sistemática que possa vir a prejudicar o contribuinte.

Com base nessa norma e diante da reiterada prática de criação ou majoração de tributo às vésperas do novo exercício financeiro, o que fez com que o princípio da anterioridade genérica tivesse seu conteúdo esvaziado, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 (“EC 42/03”), a qual houve por bem inserir o instituto da anterioridade especial na alínea ‘c’ do inciso III do artigo 150, estatuinto ser vedado às Pessoas Políticas cobrar tributos “*antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea ‘b’*”.

Com isso, foi criada mais uma limitação à instituição ou aumento de tributo, bem como mais uma garantia ao contribuinte, vez que, com a nova alínea do inciso III do artigo 150, passou a existir não apenas a previsão de que a majoração ou criação do tributo produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, como se acumulou a necessidade de aguardar por noventa dias da publicação da lei que assim agiu. Verificamos, dessa forma, que a anterioridade genérica e a especial são cumulativas e somam-se exatamente para assegurar uma maior garantia ao contribuinte.¹⁴

¹⁴ Nota do autor: Em se tratando das modalidades de anterioridade, podemos, ainda, traçar exceções previstas constitucionalmente à sua aplicação, a saber: temos como exceção ao princípio da anterioridade genérica o IPI (artigo 153, inciso IV), o ICMS incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes (artigo 155, § 4º, inciso IV, alínea ‘c’) e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (artigo 177, § 4º, inciso I, alínea ‘b’).

Por oportuno, há que se falar nas exceções ao princípio da anterioridade especial, quais sejam, o imposto de renda (artigo 153, inciso III) e a fixação da base de cálculo do IPVA (artigo 155, inciso III) e do IPTU (artigo 156, inciso I). Por fim, cabe tratar dos tributos que não observam nenhuma das modalidades de anterioridade previstas em nosso sistema constitucional, o que significa dizer que eles incidirão de pronto. É o caso dos impostos de natureza extrafiscal, como o imposto de importação (artigo 153, inciso I), imposto de exportação (artigo 153, inciso II), IOF (artigo 153, inciso V). Incluem-se, ainda, neste rol os tributos de caráter emergenciais, a saber, os impostos extraordinários (artigo 154, inciso II) e o empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias em caso de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, inciso I).

Para o caso específico do IPTU, essa mesma EC 42/03 acrescentou o § 1º, do artigo 150¹⁵, que excepcionou a observância do princípio da anterioridade especial para o IPTU quando da fixação de sua base de cálculo. Assim, neste caso a Administração Municipal deverá observar apenas o princípio da anterioridade anual.

2.5. Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade encontra-se implícito no texto constitucional e possui grande importância no tema a ser tratado no presente trabalho. Isto porque tal princípio objetiva coibir a arbitrariedade no âmbito da Administração Pública quando do desempenho do poder discricionário. Trata-se de um limite imposto pela Constituição Federal ao legislador, estando intimamente ligado ao princípio do devido processo legal à medida que, ainda que um determinado ato observe os requisitos legais para a sua formação, pode ser eleivado de inconstitucionalidade caso não guarde relação e proporção com a finalidade ao qual se destina.

De acordo com os ensinamentos de Pedro Lenza:

“Como parâmetro [do princípio da razoabilidade] podemos destacar a necessidade de preenchimento de três importantes requisitos: necessidade: por alguns denominada exigibilidade, a adoção da medida que possa restringir direitos só se legitima se indispensável para o caso concreto e não se puder substituí-la por outra menos gravosa; adequação: também denominada pertinência ou idoneidade, quer significar que o meio escolhido deve atingir o objetivo perquerido; proporcionalidade em sentido estrito: em sendo medida necessária e adequada, deve-se investigar se o ato praticado, em termos de realização do objetivo pretendido, supera a restrição a outros valores constitucionalizados. Podemos falar em máxima efetividade e mínima restrição”¹⁶.

O Ministro Celso de Mello também tratou sobre o tema em seu voto no julgamento da ADI 2667, em acórdão publicado no diário oficial de 12 de março de 2004:

¹⁵ Art. 150, § 1º, CF: “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

¹⁶ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 14ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 793-794.

“TODOS OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO ESTÃO NECESSARIAMENTE SUJEITOS, PARA EFEITO DE SUA VALIDADE MATERIAL, À INDECLINÁVEL OBSERVÂNCIA DE PADRÕES MÍNIMOS DE RAZOABILIDADE. - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do ‘*substantive due process of law*’. Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. A EXIGÊNCIA DE RAZOABILIDADE QUALIFICA-SE COMO PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DOS ATOS ESTATAIS. - A exigência de razoabilidade - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais” (grifos da transcrição).

2.6. Princípio da isonomia

Não poderíamos deixar de abordar o princípio da isonomia, quer porque ele irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico, quer porque é considerado como um dos mais relevantes em nosso sistema constitucional.

Com efeito, o *caput* do artigo 5º preceitua que “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*”. Em continuidade, seu inciso I prevê que “*homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações*” nos termos ali assegurados.

Convém destacar que é possível traduzir a igualdade em duas acepções. A primeira delas, no sentido material ou substancial, refere-se ao tratamento equânime de todos os indivíduos que integram a sociedade, a fim de proporcionar-lhes situações idênticas. É também denominada de igualdade humanista, em razão de sua concepção idealista.

Por sua vez, a igualdade em seu sentido formal refere-se às discriminações autorizadas em lei a fim de promover a justiça social. Neste ponto, fala-se muito em “tratar desigualmente os desiguais na medida de suas diferenças”. Temos muitos exemplos de casos como estes em nosso ordenamento, como o dos deficientes físicos - que recebem tratamento diferenciado especialmente em razão de sua situação - dos idosos, entre outros.

Na seara tributária, encontra-se previsto no artigo 150, inciso II, *in verbis*:

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”.

Seu impacto no âmbito tributário recai sobre a atuação do legislador e do aplicador da lei, que deverão direcionar seus atos com base nas diferenças existentes entre os indivíduos, sem que haja diferenciação entre contribuintes que se encontre em uma mesma situação. Porém, mais do que isso, o princípio em análise acaba por gerar subprincípios em matéria tributária, tais como o da capacidade contributiva, generalidade, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, dentre outros. Veremos a seguir.

2.7. Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva encontra previsão no artigo 145, § 1º, do Texto Constitucional e representa uma garantia ao contribuinte de que será apenas tributado quando tiver aptidão financeira para tanto, ou seja, quando sua riqueza justificar tal incidência.

A despeito da expressão “sempre que possível” em referido dispositivo, doutrina e jurisprudência são unânimes no entendimento de que sua aplicação é imperativa. Misabel Derzi¹⁷ afirma que “*apenas quando impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte*”.

Regina Helena Costa¹⁸, em consagrada obra acerca do tema, bem o define:

“O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo

¹⁷ Nota de DERZI, Misabel in BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rev. e Comp. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 694.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo, Malheiros, 2003, p.107.

objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

A observância do preceito em comento busca que a tributação se opere de forma justa, respeitando os valores mínimos e necessários para garantir uma vida digna, bem como que a carga tributária esteja em consonância com sua riqueza, evitando-se que alcance limites máximos a ponto de ser considerado confiscatório.

2.8. Princípio da vedação à tributação com efeito de confisco

Uma vez explicitado o fim maior do princípio da capacidade contributiva, que é de garantir uma adequada tributação e resguardar um montante mínimo para as necessidades tidas como vitais para os contribuintes, resta-nos tratar do conceito de confisco. Referido instituto se mostra de difícil definição, dado seu alto grau de subjetividade.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁹,

“o princípio que veda o confisco no âmbito tributário encontra aplicação em todas as espécies de tributo (...). Considerando que a tributação interfere no patrimônio dos cidadãos, subtraindo parcelas deste, é inadmissível a imposição de ônus insuportáveis, ainda que vise à arrecadação de recursos para fins específicos. (...) Como terreno fecundo que facilita a identificação do princípio, estão os tributos que gravam a propriedade imobiliária e mesmo a titularidade de bens móveis com características de durabilidade, nos quais a incidência acontece periodicamente, caindo de maneira sistemática para suscitar novas relações tributárias. Exemplo do primeiro caso é o imposto predial e territorial urbano, da competência dos Municípios (...).”

Em linhas gerais, trata-se da busca de um patamar máximo para a incidência da tributação. A Constituição Federal prevê expressamente tal princípio em seu artigo 150, inciso IV, ao dispor que “*é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizarem tributo com efeito de confisco*”.

De acordo com os ensinamentos de Misabel Derzi, “*tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, inciso IV, se veda é que a lei regule o*

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Ed. Rev. e Ampl. Noeses, São Paulo, 2011, p. 301.

tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria". Ricardo Lobos Torres completa que *"a proteção constitucional busca coibir o confisco na seara tributária, entendido este como aquele que acaba por aniquilar a propriedade, atingindo-a na sua substância e essência"*²⁰.

Assim, com base em tais ensinamentos, podemos concluir que o princípio ora em apressa busca regular a tributação, para que esta não exceda patamares elevados e acabe por aniquilar o patrimônio do contribuinte. Trata-se de indiscutível garantia do contribuinte.

2.9. Princípio da não obstância ao exercício de direitos fundamentais por via de tributação

O princípio em pauta encontra-se implícito no texto constitucional e igualmente possui grande importância no tema a ser tratado no presente trabalho. Isto porque podemos extraí-lo das diversas normas que veiculam direitos e garantias fundamentais, as quais devem conviver de forma harmoniosa com a função tributante do Estado. Com isso, queremos significar que, se a Carta Magna assegura diversas garantias e direitos fundamentais aos indivíduos, não pode o Estado, por meio da tributação, torná-los inexistentes ou inatingíveis.

Nas sábias palavras de Regina Helena Costa,

"o princípio da não obstância ao exercício de direitos fundamentais por via de tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios".²¹

Portanto, devem os direitos fundamentais consagrados implícita ou explicitamente pela Constituição Federal serem observados pela atividade tributante, seja no momento de criação de tais normas, seja pelo aplicador da lei, a fim de que os tributos existentes em nosso

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo, 200, p, 170 *apud* GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 49.

²¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. Ed., São Paulo, Saraiva, p. 71.

sistema não acabem por minar a garantia de direitos fundamentais, tornando-os inócuos. Com isso, teríamos não apenas uma violação do princípio ora em análise, como também de todo o sistema de garantias constitucionais.

3 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

3.1. Breve histórico

A origem do IPTU não é recente. A primeira Constituição Republicana trazia referido imposto dentro da competência dos Estados, tendo tal situação perdurado até a Constituição de 1891. Foi apenas com o advento da Carta Política de 1934 que o IPTU passou a ser um imposto de titularidade municipal, mantendo-se assim até os dias atuais.

Outro ponto interessante sobre sua origem é que o IPTU se dividia em dois tributos distintos: imposto predial e imposto territorial. Foi a Constituição de 1946 a responsável pela unificação destes impostos, passando a denominá-lo “Imposto Predial e Territorial Urbano”.

Atualmente, sua previsão encontra-se no artigo 156 da Carta Magna, que preconiza:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

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

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

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

3.2. A Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU

Primeiramente, cumpre-nos tratar brevemente do conceito da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se da teoria da “norma-padrão de incidência”, assim entendida pelo fato de assinalar a incidência tributária em todos os aspectos necessários para o

nascimento da exigência de determinado tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho²², trata-se de “*fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo*”. Assevera, ainda, o renomado autor que a construção da regra-matriz de incidência tributária é obra do intérprete, que deve partir do texto da norma jurídica.

Compõe-se de um antecedente e um conseqüente. O antecedente traz um dever ser – que outorga validade à norma jurídica – vinculado à hipótese normativa, que se compõe do critério material – verbo acrescido de um complemento -, critério espacial e critério temporal. O conseqüente normativo compõe-se de critério pessoal, subdividido em sujeito ativo e passivo, e critério quantitativo, integrado pela base de cálculo e alíquota.

Explicando rapidamente cada um desses elementos, (i) o critério material é composto por um verbo seguido de um complemento e consiste no núcleo da descrição fática objetiva; no fato apto a dar nascimento à obrigação tributária; (ii) o critério espacial delimita o local da ocorrência do fato impositivo, sendo possível a partir disto definir competências administrativas e judiciais, inclusive; (iii) o critério temporal fornece elementos que determinam de forma precisa o exato momento da ocorrência do fato jurídico tributário; (iv) o critério pessoal é composto pelos sujeitos da relação jurídico-tributária – ativo e passivo, a saber, credor e devedor, respectivamente; e, por fim, o (v) critério quantitativo divide-se em base de cálculo e alíquota, o que possibilita chegar-se ao “*quantum debeatur*”.

Na prática, a regra-matriz de incidência tributária possibilita ao intérprete do direito a conjugação dos cinco critérios acima explanados a fim de alcançar o núcleo-lógico estrutural da proposição normativa, o qual delimita os elementos e fornece um parâmetro lógico da tributação. Trata-se de inquestionável instrumento analítico que permite a identificação da real natureza do tributo e do regime que lhe é compatível.

Pois bem, feitos tais esclarecimentos, passemos à construção e análise da regra-matriz de incidência tributária do IPTU.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Ed., São Paulo, Editora Noeses, 2011, p. 609.

(i) HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA:

- Critério Material: são fatos geradores do IPTU a propriedade, posse ou domínio útil de bem imóvel situado em zona urbana de dado município. Tal definição encontra-se prevista no artigo 32, “caput”, do CTN, vejamos:

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

- Critério Espacial: a incidência do IPTU se dá sobre os imóveis que estejam situados na zona urbana do município. O conceito de zona urbana é trazido pelo próprio CTN, em seu artigo 32, § 1º e será explorado em tópico adiante.
- Critério Temporal: para Geraldo Ataliba²³, o aspecto temporal da hipótese de incidência consiste na qualidade de designar, de forma explícita ou implícita, o momento em que deve se entender consumado o critério material do imposto, cabendo ao ente municipal defini-lo. Em regra, elege-se como marco temporal para a incidência do IPTU o início do ano fiscal, ou seja, 1º de janeiro de cada ano.

Nesta data, a cobrança de IPTU se dará por meio do lançamento de ofício e envio do carnê de pagamento ao contribuinte.

(ii) CONSEQUENTE NORMATIVO:

- Critério Pessoal: divide-se em sujeito ativo e passivo, sendo:

- **Sujeito Ativo**: é o município no qual o imóvel estiver situado.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo, Malheiros, 1996.

- **Sujeito Passivo:** nos termos descritos pelo CTN em seu artigo 34²⁴, figura como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel; o titular do seu domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) ou o seu possuidor (apenas nos casos de posse com *animus domini*).

- Critério Quantitativo: divide-se em base de cálculo e alíquota:

-

- **Base de Cálculo:** de acordo com o artigo 33, do CTN, a base de cálculo do IPTU é “o valor venal do bem imóvel”, aqui entendido como seu valor de mercado; seu preço de venda conforme as condições usuais do mercado imobiliário.

- **Alíquota:** a alíquota será progressiva e variável em razão do valor venal, da localização e/ou do uso do bem imóvel (função social).

Observe-se que a Constituição Federal e o CTN não traçaram uma alíquota máxima para a cobrança de IPTU. Assim, caberá aos municípios a estipulação da alíquota aplicável, observando sempre sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, bem como com o princípio da vedação de tributação com efeito de confisco.

3.3. O conceito de imóvel urbano – Propriedade urbana X rural

Como já adiantado anteriormente, a Constituição Federal utiliza-se do critério de localização para delimitar os conceitos de propriedade urbana e a rural. A expressão “propriedade urbana” liga-se à ideia dos limites da cidade definidos no plano diretor da respectiva municipalidade. A “propriedade rural”, por sua vez, é utilizada em contraposição à noção de imóvel urbano e, justamente em função disso, a identificação de seu conceito se dá por exclusão.

O Código Tributário Nacional traz a definição de zona urbana em seu artigo 32, § 1º, a qual deve possuir ao menos dois dos melhoramentos ali previstos, construídos ou mantidos pelo Poder Público Municipal. Assim, tal dispositivo se presta a elencar os

²⁴Art. 34, CTN: “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

requisitos para diferenciação da zona urbana e rural, para fins de tributação por meio de IPTU ou ITR, por meio da utilização do critério espacial:

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.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior”.

E mais, o § 2º estende o conceito de zona urbana para os imóveis localizados em áreas de expansão urbana, que constem em loteamento já aprovado pelo Poder Público.

Para auxiliar no conceito de definição da propriedade rural, ao lado do critério de localização, deve-se considerar a destinação do imóvel, conforme disposto no Estatuto da Terra (Lei Federal nº 4.504/64) e no Decreto-Lei nº. 57/1966, recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar:

Estatuto da Terra – Lei nº 4.504/64:

Art. 4º. “Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada (...).”

Decreto-Lei nº 57/1966

Art. 15. “O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados”.

Exatamente nesse sentido é o entendimento pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.”

(REsp 1.112.646, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/08/2009 – Grifos da transcrição)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO EVIDENCIADO.

CLASSIFICAÇÃO DO IMÓVEL. DEFINIÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO A PARTIR DA LOCALIZAÇÃO E DA DESTINAÇÃO URBANA DO IMÓVEL. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Considerando que a razão de decidir adotada pelo magistrado de primeiro grau e confirmada pela Corte estadual prescinde da constatação das premissas fáticas suscitadas pelo recorrente, mostra-se inútil a produção da prova requerida a esse respeito.

2. A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel estão sujeitos à incidência do IPTU ou do ITR, a depender da classificação do imóvel considerado, em urbano ou rural. Para essa finalidade, a Primeira Seção, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), decidiu que, ‘[a]o lado do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser aferida a destinação do imóvel, nos termos do art. 15 do DL 57/1966’ (REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 28/8/2009).

3. No caso dos autos, o Tribunal de origem decidiu pela incidência do IPTU ao fundamento de que ‘os imóveis questionados integram loteamento localizado na zona urbana, e não há absolutamente nenhuma informação, nem sequer por parte do embargante, de que eles se destinem à exploração das atividades agrárias acima referidas’. A revisão do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, para infirmar a premissa de que os imóveis situam-se em área urbana e não são utilizados para atividade agrária, pressupõe o reexame da matéria fática, o que é inviável no âmbito do recurso especial.

4. Agravo regimental não provido”.

(AgRg no AREsp 259.607/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 11/06/2013, DJe 17/06/2013 – Grifos da transcrição)

3.4. Base de cálculo do IPTU – Peculiaridades

Conforme explanado na regra-matriz de incidência tributária traçada acima, a base de cálculo do IPTU (um dos aspectos do critério quantitativo) consiste no valor venal do imóvel, que nada mais é do que seu valor de mercado.

Em regra, é papel da administração municipal a apuração do adequado valor venal do imóvel, o que se dá por meio da chamada Planta Genérica de Valores. Trata-se, basicamente, de uma tabela onde são elencados os critérios utilizados para avaliação do imóvel a fim de definir seu valor venal e mantê-lo atualizado. Tal atividade cabe ao Município em que se encontra situado o imóvel, que deverá desempenhá-la de forma adequada e criteriosa a fim de evitar abusos ou superavaliações dos imóveis.

É cediço que a modificação da planta genérica deve ser veiculada por meio de lei, em homenagem ao princípio da legalidade, base do sistema tributário nacional. Isso deverá ocorrer nas situações em que houver majoração de alíquotas ou ampliação da configuração da base de cálculo. Apenas e tão somente a atualização monetária da planta genérica é que pode ser realizada mediante decreto.

E exatamente nesse sentido vinha sendo o entendimento dos Tribunais Superiores:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ALTERAÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. PROVA DA MAJORAÇÃO. DESNECESSIDADE.

1. Embora tenha o Tribunal de origem entendido que o contribuinte não fez prova da majoração do tributo, não há dúvida de que a matéria em discussão é somente de direito. Controverte-se, na hipótese, se a atualização do valor venal do imóvel, para efeito de incidência do IPTU, pode ser realizada mediante decreto executivo que aprova planta genérica de valores.

2. **Não há que se confundir a simples atualização monetária da base de cálculo do imposto, realizada segundo índices oficiais que espelham a inflação acumulada do exercício financeiro, com a majoração da própria base de cálculo. A primeira, encontra-se autorizada independentemente de lei, a teor do que preceitua o art. 97, § 2º, do CTN, podendo ser realizada mediante decreto do Poder Executivo. A segunda, somente poderá ser realizada por meio de lei.**

3. Para fins de cálculo do IPTU, a Municipalidade recorrida alterou, por decreto executivo, o valor venal dos imóveis situados na área urbana municipal, objetivando adequá-lo à realidade de mercado. Na hipótese, há típica majoração de tributo, impossível de realizar-se à margem de previsão legal específica.

4. **A majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, exceto nos casos de simples atualização monetária, o que exceder disso é**

aumento de carga tributária e só pode resultar de lei (REsp nº 86.692/MG, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 05.04.1999).
5. Recurso provido”.
(REsp 222.839/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2004, DJ 16/08/2004, p. 160 – grifos da transcrição).

Esse tema gerou tamanha discussão que acabou por levar o E. STJ a editar a Súmula 160, responsável por sedimentar o posicionamento favorável aos contribuintes: “*É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária*”.

Assim, restou pacificado pelos Tribunais Superiores que é inconstitucional a majoração da base de cálculo do IPTU pela via do decreto, cabendo apenas a este instrumento legislativo a atualização monetária do imposto, desde que não ultrapasse os índices oficiais (o que não constitui majoração do tributo). A majoração do IPTU propriamente dita, por meio da revisão da planta genérica e dos valores venais ali constantes, foi pacificada como ato privativo de lei.

Note-se que a majoração da base de cálculo do IPTU não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme previsão do § 1º do artigo 150 da Carta Magna). Assim, a publicação de uma lei majoradora do IPTU no último dia do ano civil, faz com que essa majoração se torne aplicável já em 1º de janeiro do ano seguinte.

3.5. O princípio da progressividade e a Emenda Constitucional 29/2000

De acordo com o princípio da progressividade, os impostos devem ser mais onerosos de acordo com o grau de riqueza do indivíduo. Nessa linha, Regina Helena Costa leciona que “*a progressividade é a técnica de tributação segundo a qual na medida em que aumenta a base de cálculo, aumenta também a alíquota sobre ela incidente*”.

Eduardo Sabbag²⁵ bem define a progressividade como:

“técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério diz com o aspecto quantitativo,

²⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 10ª Ed. São Paulo, Premier Máxima, 2009.

do que decorre tanto a progressividade fiscal como a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo ‘quanto mais se ganha, mais se paga’, no intuito meramente arrecadatório, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório”.

Pois bem, à luz da redação original da Constituição Federal o princípio da progressividade só era aplicável ao IPTU para fins **extrafiscais**, com o fim de assegurar a função social da propriedade, desestimulando seu uso negligente e até mesmo abusivo. Acerca do tema, Ives Gandra da Silva Martins²⁶ defende que tal situação se enquadra no uso de tributo de forma punitiva; que se trata uma imposição punitiva disfarçada.

Eis a redação do § 1º do artigo 156:

“Art. 156.

(...)

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

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000 (“EC 29/00”), passou a existir expressa previsão do Constituinte para a progressividade em razão do valor do imóvel e para a variação de alíquotas de acordo com a localização e uso do imóvel. Como bem afirma Eduardo Sabbag²⁷,

“Após o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU passou a ter uma exótica progressividade fiscal, conforme se depreende do art. 156, §1º, I e II, CF. Tal comando prevê uma progressividade em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel. Nesse passo, é possível assinalar uma progressividade dupla ao IPTU atual: a progressividade extrafiscal, que lhe é genuína, e a progressividade fiscal, haurida na EC nº 29/2000” (grifos do original).

À época, a constitucionalidade da EC 29/00 foi fortemente questionada. Ao analisar a questão, o E. STF acabou por firmar o entendimento de que os diplomas legais

²⁶ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. Ed., São Paulo, Saraiva, 1983.

²⁷ SABBAG. Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 10ª Ed. São Paulo, Premier Máxima, 2009.

instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior à da EC 29/00 são constitucionais:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE INSTITUÍDA ANTES DO ADVENTO DA EC 29/00. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668 DO STF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA - SISTEMA DE PROGRESSIVIDADE POSTERIOR À EDIÇÃO DA EC 29/00. CONSTITUCIONALIDADE – AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A lei municipal que tenha estabelecido, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, é inconstitucional (Súmula 668 do STF). 2. A repercussão geral da questão constitucional relativa ao tema foi reconhecida pela Corte no julgamento do AI 712.743-QO, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJe de 12.3.09, e o entendimento já consagrado foi ratificado. 3. A declaração de inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do IPTU atinge apenas o sistema da progressividade, o que não impede a cobrança do tributo na totalidade. Precedentes: RE 378.221 – AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 18.09.09, e RE 390.694 – AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 1º/12/06. 4. Os diplomas legais instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior ao advento da EC 29/00 são constitucionais, consoante acórdão prolatado nos autos do RE 586.693, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 22.06.11, recurso no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema. 5. Agravo regimental a que se nega provimento para manter afastada a cobrança das alíquotas progressivas do IPTU instituídas antes de editada a EC 29/00”. (RE 466400 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 27/09/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00139)

A matéria foi, inclusive, objeto de repercussão geral no Agravo de Instrumento nº 712.743 e gerou a edição da Súmula nº 668 pelo E. STF: “*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*”.

Em suma, restou assentado que até a publicação da EC 29/00 os municípios poderiam implementar a progressividade do IPTU mediante lei que visasse assegurar a observância da função social da propriedade urbana. Apenas após a publicação da EC 29/00 é que restou admitida em nosso ordenamento a chamada progressividade fiscal do IPTU, em razão do valor do imóvel, de sua localização ou uso.

3.6. A cobrança do IPTU propriamente dita

Em termos práticos, a cobrança de IPTU necessita de lei específica sobre o assunto, editada sempre pelo município competente em que se situa o bem imóvel. Esta lei deverá prever todos os critérios para a cobrança da exação em questão, bem como observar os princípios e preceitos previstos na Constituição Federal e no CTN e, com base neles, fixar os elementos essenciais para a cobrança do IPTU, tais como base de cálculo, alíquota, planta genérica de valores, dentre outros.

Como já dito acima, o lançamento do IPTU é de ofício, o que significa dizer que o contribuinte será notificado ao receber o carnê de pagamento do imposto. Caso discorde dos parâmetros adotados pelo município, o contribuinte poderá questionar tais informações administrativa e judicialmente.

4 A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DO IPTU OPERADA POR DIVERSOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Após tratarmos brevemente do instituto do IPTU, de suas particularidades e dos princípios que norteiam sua incidência, passemos ao tema central do presente trabalho: a recente onda de aumento de IPTU, operada por diversos municípios brasileiros, e aparentemente desacompanhada de parâmetros legais e principiológicos.

Em linhas gerais, o que se observou em diversos municípios como São Paulo, Salvador, Vitória, Florianópolis, São José do Rio Preto, entre outros, foi a abrupta e repentina majoração do IPTU por meio da revisão dos valores constantes na Planta Genérica de Valores, em níveis muitíssimo elevados.

Em alguns municípios, como Salvador, o aumento chegou a 400% (quatrocentos por cento) em relação ao exercício anterior. E a justificativa adotada pela Administração Municipal foi de que a planta genérica de valores do respectivo município não era revisada há quatro ou cinco anos.

No caso específico do município de São Paulo, foram ajuizadas ações durante o processo legislativo da Lei Municipal nº 15.889/13, bem como após sua publicação, com o intuito de suspender de imediato seus efeitos e, por consequência, impedir o aumento do IPTU.

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 0202182-24.2013.8.26.0000 e 0201865-26.2013.8.26.0000, ajuizadas por diversas entidades, dentre elas a FIESP, buscaram a suspensão liminar da Lei paulistana nº 15.889/13, responsável pelo aumento de IPTU dos imóveis da cidade de São Paulo, para o exercício de 2014. Os principais argumentos trazidos pelos contribuintes eram de que o aumento de 20% de IPTU para imóveis residenciais e 35% para imóveis não residenciais e imóveis não edificados foi arbitrário, ferindo frontalmente seus direitos e garantias, tais como:

- (i) o **princípio da razoabilidade e moralidade**, ao passo que o PIB acumulado no mesmo período foi de 16,81%, de acordo com os dados do site do IBGE (2008 a 2012). Tal comparativo buscou demonstrar que o aumento do IPTU não foi

condizente com a realidade dos contribuintes, com o poder aquisitivo das famílias e até mesmo com a evolução da economia brasileira nesse mesmo período;

- (ii) por consequência dos dados acima explanados, referida majoração violou também o **princípio da capacidade contributiva**, tendo em vista que o poder aquisitivo dos contribuintes não acompanhou os índices aplicados para fim de revisão do IPTU. A superavaliação do valor venal dos imóveis pela planta genérica de valores acabou por afrontar diretamente tal princípio, tornando a cobrança de IPTU inconstitucional. Ao agir de tal maneira, a consequência lógica foi a violação ao princípio da vedação ao confisco, tratado abaixo;
- (iii) **princípio da vedação de tributação com efeito de confisco**: uma vez que os contribuintes não possuem condições financeiras de arcar com o elevado aumento de IPTU intentado pelo município de São Paulo, conclui-se que referido imposto passou a propiciar um efeito confiscatório;
- (iv) a **progressividade do IPTU prevista constitucionalmente**, tendo em vista que a lei paulistana conferiu tratamento discriminatório ao imóvel residencial ao adotar critérios diversos do que aqueles eleitos pela EC 29/00 para fins de progressividade. Foi atribuído tratamento gravoso aos imóveis residenciais mediante a aplicação de confusos fatores de descontos/acréscimos, bem como houve alteração arbitrária do valor do metro quadrado para algumas regiões e até mesmo redesenho dos limites geográficos das subdivisões, situações estas que levaram a um elevado e descabido aumento do IPTU, dissociado da progressividade admitida constitucionalmente prevista.

Ademais, a lei em questão também cuidou das alíquotas (futuras) que seriam aplicáveis para o exercício de 2015, sem qualquer respaldo em dados econômicos, de mercado ou até mesmo argumentos jurídicos. Essa manobra da Administração Municipal foi fortemente combatida pelos autores da ADIN que chegaram a afirmar que se trataria: “*de tributar a renda futura dos contribuintes, disfarçada e baseada numa correção descabida de valores imobiliários que nada têm a ver com ela*”.

No caso do município de São Paulo, as liminares foram deferidas pelo Órgão Especial do E. TJ-SP, *in verbis*:

“POR MAIORIA DE VOTOS, CONCEDERAM A LIMINAR. INDEFERIDOS OS PEDIDOS DE VISTA À PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO E DE SUSTENTAÇÃO ORAL, POR FALTA DE AMPARO LEGAL, ESCLARECIDO QUE, EMBORA A LEI 9.868/9 POSSA SER COLACIONADA NOS CASOS OMISOS, APLICA-SE, EXCLUSIVAMENTE, ÀS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE PERANTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ARTIGO 1º). ALÉM DO MAIS, SE A LIMINAR FOSSE APRECIADA MONOCRATICAMENTE, NÃO HAVERIA A POSSIBILIDADE DE SUSTENTAÇÃO ORAL, AINDA QUE FOSSE O CASO DE AGRAVO REGIMENTAL, DEVENDO SEGUIR O MESMO CAMINHO A LIMINAR APRECIADA PELO PLENÁRIO”.²⁸

Tanto a municipalidade de São Paulo, como a Câmara dos Vereadores acionaram o E. STJ – sem sucesso por questões formais – e o E. STF buscando a suspensão da liminar concedida pelo E. TJ-SP. E também a Corte Suprema foi favorável aos contribuintes:

“(…) No caso em exame, não se questionam o propósito e a importância dos projetos e das ações que seriam beneficiadas pela arrecadação proveniente do tributo cuja exigibilidade está suspensa em caráter geral. Porém, para que se possa afirmar que os recursos provenientes do aumento do tributo seriam absolutamente imprescindíveis, seria necessário analisar toda a matriz de receitas e de despesas do ente federado, bem como seus recursos disponíveis (“em caixa”), contextualizados ao longo do tempo necessário para que o TJ/SP ultime o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade. Como nas suspensões relacionadas aos precatórios, também seria necessário ver demonstrada a inexistência ou um esforço de redução drástica de despesas não essenciais ou de ínfima prioridade. Sem o registro documental de que inexistem despesas opcionais, eventual suspensão significaria o reconhecimento de que o Poder Público poderia deixar de cumprir obrigações constitucionais e legais segundo simples juízos de conveniência e de oportunidade. Por outro lado, parece-me que o risco **imediato de consolidação de quadros irreversíveis pende em desfavor dos contribuintes. Na eventualidade de ser cassada a liminar, o município deverá cobrar o tributo, por dever de ofício e com a auto-executoriedade típica de todo e qualquer ato administrativo. Contudo, uma vez recolhido o valor do tributo, sua restituição é demorada e custosa, no melhor dos mundos possíveis, consideradas as vicissitudes bastante conhecidas do precatório. Observo também que a questão está sendo examinada pelo TJ/SP, sem prognóstico de que haverá demora excessiva na apreciação do mérito**, ao menos neste momento. Portanto, faz sentido reforçar a confiança na capacidade e no comprometimento do Tribunal de Justiça para dar celeridade ao processo, enquanto não sobrevier indicação de que haverá atraso. Por fim, o campo de conhecimento das contracautelas é bastante limitado quanto ao mérito. A questão de fundo é muito relevante e parece transcender preocupações

²⁸ TJ-SP, Órgão Especial, ADI nºs 02182-4.2013.826.00 e 021865-26.013.826.00, DJ 11/12/2013.

locais, considerados os debates que vêm ocorrendo em cidades de outros países, como Detroit e Chicago, acerca dos efeitos que a tributação sobre propriedades imóveis tem sobre a ordenação e a dispersão urbanas, bem como sobre o financiamento de imprescindíveis esforços públicos em prol da coletividade. Trata-se de matéria cujo exame exige densidade e, portanto, não pode pender em favor de qualquer parte ou interessado no juízo próprio da suspensão de liminar. Ante o exposto, sem prejuízo de exame aprofundado dos argumentos de fundo no momento oportuno, ou se houver mudança no quadro fático-jurídico que recomende dar-se latitude à jurisdição do TJ/SP, **nego seguimento aos pedidos de suspensão de liminar** (art. 38 da Lei 8.038/1990 e art. 21, § 1º do RISTF). Publique-se”. (SL 745 MC, Relator Min. Presidente, Decisão Proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 20/12/2013, publicado no DJe-022 DIVULG 31/01/2014 PUBLIC 03/02/2014 – Grifos da transcrição).

Um dos argumentos centrais do voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa foi de que a concessão da suspensão da liminar, além de ser um ato de extrema excepcionalidade, acabaria por sujeitar os contribuintes paulistas ao pagamento do IPTU majorado, antes mesmo do posicionamento definitivo do Tribunal *a quo*. Caso no futuro se decida de forma favorável aos seus interesses, caberia aos contribuintes sujeitar-se à odiosa e interminável *via crucis* do *solve et repete*. Assim, buscando evitar tal situação, indeferiu a suspensão das liminares para manter suspensa a cobrança majorada de IPTU até decisão final do E. TJ-SP nas ADINs.

A despeito das medidas intentadas pelo município de São Paulo, tais decisões não foram, até o momento, revertidas. As ADINs permanecem aguardando julgamento pelo Órgão Especial do E. TJ-SP, previsto para o início do próximo ano. A prefeitura de São Paulo já se manifestou no sentido de que não irá promover novos aumentos de IPTU em 2014 e que aguardará um posicionamento definitivo do Judiciário.

Tal situação se repetiu com diversos municípios, como São José do Rio Preto, Florianópolis e Salto, que tiveram suspensas a majoração de IPTU da forma como haviam tentado.

Em última análise, o posicionamento do Poder Judiciário sobre o tema e o pronto atendimento dos interesses dos contribuintes para que as majorações de IPTU fiquem suspensas até análise definitiva de sua constitucionalidade, acaba por demonstrar que, cada vez mais, as garantias e direitos dos contribuintes estão sendo tutelados e resguardados. Basta lembrarmos das arbitrariedades cometidas nos anos 90, por exemplo, no tocante à instituição e cobrança de tributos notadamente inconstitucionais e em desacordo com princípios constitucionais basilares, as quais foram mantidas e muitas vezes chanceladas pelo Poder Judiciário.

Com certeza, esta gradual mudança no posicionamento do Judiciário acerca do tratamento conferido aos direitos dos contribuintes acabará por desestimular, cada vez mais, que novas cobranças e aumentos de tributos ocorram de maneira arbitrária e dissociada dos princípios constitucionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal de 1988 é notadamente reconhecida por instituir um sistema baseado em princípios e valores, em garantias fundamentais aos indivíduos. Exatamente por isso é também conhecida como “Constituição Cidadã”.

No cerne constitucional tributário não poderia ser diferente. A Carta Magna elenca inúmeros princípios que se prestam a resguardar os direitos dos contribuintes, tais como o princípio da legalidade, da isonomia, da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação à tributação com efeito de confisco, entre outros.

Recentemente, tais princípios foram objeto de flagrante violação por diversos municípios brasileiros, que entenderam por bem propor alterações legislativas com o intuito de majorar a tributação do IPTU.

Porém, ao intentarem tal aumento, acabaram por violar preceitos e princípios tributários basilares, tais como o da razoabilidade, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco, entre outros. Isso porque, em linhas gerais, a majoração do IPTU se deu de maneira totalmente arbitrária, dissociada da realidade das famílias brasileiras, da ascensão sofrida pelos contribuintes e do PIB acumulado nos últimos anos. Alguns municípios chegaram a intentar um aumento de 400% (quatrocentos por cento) em relação ao exercício anterior.

Diversas entidades ingressaram, no país todo, com ações no intuito de afastar a majoração abusiva de IPTU. Felizmente, em sua maioria, o Poder Judiciário prontamente acolheu os argumentos dos contribuintes e reconheceu a arbitrariedade e abuso dos municípios, afastando a majoração de IPTU até decisão definitiva nos respectivos processos. Em alguns casos, nem mesmo o procedimento formal de aprovação da lei foi observado. Foi exatamente com base nesse contexto que analisamos no presente trabalho o instituto do IPTU, os princípios constitucionais a ele aplicáveis e o caso específico do município de São Paulo.

. Algumas dessas ações foram levadas até o E. STF, que igualmente se posicionou favoravelmente aos contribuintes. Resta-nos aguardar pelas decisões de mérito destas ações, torcendo para que o reconhecimento das arbitrariedades sejam mantidos e que os direitos dos contribuintes sejam resguardados mediante o cancelamento de tais majorações.

Caso isto se verifique, essa situação servirá de lição para os municípios, que passaram por cima de preceitos basilares do direito na ânsia arrecadatória. Com certeza, o posicionamento dos Tribunais Superiores definitivo e favorável aos contribuintes fará com que as próximas majorações sejam pautadas pelos princípios constitucionais, proporcionalidade, razoabilidade e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo, Malheiros, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, São Paulo, Malheiros Editores, 1985.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª Ed. Rev. e Ampl. Noeses, São Paulo, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. Ed., São Paulo, Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo, Malheiros, 2003.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 14ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª Ed. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2003.
- MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. Ed., São Paulo, Saraiva 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES. Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Constitucional*, v. 2. Ed. São Paulo, Saraiva, 2010.
- MAXIMILIANO. Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 3ª Ed., Rio de Janeiro, Forense.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª Ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 27ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2007.