

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS	11
CAPÍTULO I - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	13
1.1 Princípio da legalidade.....	15
1.2 Princípio da igualdade.....	19
1.3 Princípio da pessoalidade.....	23
1.4 Princípio do não-confisco	26
1.5 Princípio da capacidade contributiva.....	28
1.5.1 Princípio da proporcionalidade.....	31
CAPÍTULO II - A JUSTIÇA SOCIAL	34
2.1 A justiça social e a função social do tributo.....	38
2.2 Imunidade tributária.....	43
2.3 Isenção tributária.....	46
CAPÍTULO III - JUSTIÇA SOCIAL E A ISENÇÃO DO IPTU	50
3.1 IPTU: Competência, fato gerador e lançamento.....	50
3.2 A progressividade do IPTU enquanto sanção constitucional.....	52
3.3 Isenção do IPTU na promoção da justiça social	58
CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	64

INTRODUÇÃO

Os tributos possuem o dever fundamental de arrecadar recursos para a constituição do erário, bem como para a realização das necessidades públicas. Verifica-se que se trata de prestação obrigatória, impondo-se ao Estado competência exclusiva outorgada pela Constituição da República. Entretanto, é vedado que tal ato limite as liberdades fundamentais através da orientação trazida pelos princípios constitucionais inerentes à tributação.

Como imposto municipal o IPTU tem se demonstrado importante fonte de arrecadação para os Municípios, tendo em vista sua função eminentemente fiscal.

Vê-se que a função social dos tributos está respaldada na afirmação de que são voltados para a manutenção da sociedade.

Desse modo sua instituição deverá se dar dentro dos preceitos preconizados pelos princípios constitucionais que o regem, diante da força normativa que os revestem.

Salienta-se que em alguns casos a lei permite a isenção do contribuinte para o adimplemento do IPTU. Diante disso surge o questionamento se tal isenção é eficiente para a promoção da justiça social.

Sendo assim, levanta-se o problema: a isenção tributária é um instrumento eficaz apto à promoção da função social do tributo?

Com a possibilidade de permitir que os contribuintes menos abastados sejam isentos do pagamento do referido imposto, percebe-se que tal ato se traduz em importante instrumento para a realização da chamada justiça social.

Como marco teórico da monografia em epígrafe, tem-se as ideias sustentadas por Aristóteles, em sua obra “Ética a Nicômaco”, o qual sustenta a concepção de

justiça distributiva, verdadeiro sustentáculo da noção de igualdade material, a saber, tratar com desigualdade os desiguais até que se coloquem no mesmo *status* de igualdade, e tratar com igualdade os iguais. Essa sua teoria da justiça justifica nosso entendimento de que a isenção tributária torna viável a aplicabilidade da justiça social, indo de encontro com a ideia de igualdade material, ao passo que também faz cumprir a função social do tributo.¹

Ademais, a idéia de justiça social pode ser traduzida no tratamento ideal dado aos desiguais. Ou seja, o tratamento dado aos contribuintes carentes se dá respeitando sua desigualdade frente aos demais contribuintes, o que corrobora a favor da discriminação positiva.

Nesse diapasão, a isenção do dever do pagamento do IPTU aos contribuintes hipossuficientes garante o cumprimento da respectiva função social, atendendo às premissas da justiça social ao prover tratamento diferenciado do contribuinte carente.

A presente monografia tem por objetivo avaliar a possibilidade de aplicação do instituto da isenção tributária incidida sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) como forma da promoção da justiça social.

Tem-se como metodologia a confecção de pesquisa bibliográfica, tratando-se de uma investigação teórico-dogmática, com emprego do entendimento dos doutrinadores que abordam o tema em questão, qual seja, a isenção de IPTU na promoção da justiça social.

Também se vale da investigação das jurisprudências dos tribunais pátrios, para que se possa verificar como os mesmos têm se posicionado diante do tema.

¹ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco-tradução*, estudo bibliográfico e notas Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2002. p.141.

Sendo assim, a aludida pesquisa é de natureza inter e transdisciplinar, tendo em vista a análise de conteúdo do Direito Constitucional, do Direito Tributário, bem como da própria Sociologia e Filosofia.

Os capítulos da monografia são divididos da seguinte forma: O primeiro é dedicado aos princípios constitucionais tributários, evidenciando sua importância e aplicação. No segundo capítulo, dá-se ênfase à justiça social, diferenciando os institutos da imunidade e isenção tributárias, bem como dissertando acerca da função social do tributo. Já no terceiro capítulo voltamos à justiça social e à isenção do IPTU, falando especificamente sobre esse tributo, bem como acerca da progressividade do IPTU como sanção constitucional e especificamente a respeito da isenção do IPTU na promoção da justiça social.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Tendo em vista a importância da temática acerca da isenção do IPTU como forma de promoção à justiça social, é imprescindível a análise de alguns conceitos centrais, com o objetivo de verificar como tal ato se concretiza.

Nesse propósito devem ser considerados alguns conceitos, dentre os quais se incluem tributos; IPTU; isenção tributária; justiça social, os quais são explanados a partir de então.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional fornece a seguinte definição de tributos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”²

Já o doutrinador Luciano Amaro, auxilia nosso entendimento com a seguinte conceituação de tributo: “[...] é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”³

O IPTU é um imposto real visto que sua incidência se dá sobre um objeto material. Logo, “pode-se dizer que impostos reais são aqueles que incidem sobre um objeto material, uma coisa (*res*, em latim)[...]”⁴

As considerações de José Eduardo Soares de Melo são importantes no tocante a tal imposto: “O IPTU tem como fatos geradores 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 [...]”⁵

² BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Lei nº 5.172/1966, CÉSPEDES, Lívia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.719.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.

⁴ DIFINI, Luiz Filipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 28.

⁵ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Dialética, 2004.349.

No que diz respeito à imunidade tributária Hugo de Brito Machado expressa:

Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. (Grifos do autor).⁶

Já na isenção tem-se o fato gerador do tributo, no entanto a lei vem dispensar esse pagamento em ocasiões específicas. Para Luciano Amaro “isenção é dispensa legal do pagamento do tributo, pois ocorre o fato imponible, nasce à obrigação tributária, mas o pagamento do tributo é dispensado expressamente pela lei.”⁷

Por fim, a ideia de justiça social fornecida por Aristóteles auxilia nosso entendimento:

[...] É portanto necessário se inferir que a justiça envolve, ao menos, quatro termos, ou seja, especificamente: dois indivíduos para os quais há justiça e duas porções que são justas. E haverá a mesma igualdade entre as porções tal qual como entre os indivíduos, uma vez que a proporção entre as porções será igual à proporção entre os indivíduos, pois não sendo as pessoas iguais, não terão porções iguais- é quando os iguais detêm ou recebem porções desiguais, ou os indivíduos desiguais (detêm ou recebem) porções iguais que surgem conflitos e queixas.⁸

Diante da apresentação dos conceitos torna-se mais fácil o entendimento sobre o tema.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 218.

⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p.152.

⁸ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco-tradução*, estudo bibliográfico e notas Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2002. p.141.

CAPÍTULO I - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Inicialmente cumpre-nos diferenciar princípios constitucionais de normas de direito, tendo em vista que embora parecidos não se confundam. Paulo Bonavides tem a seguinte definição de princípios: “Princípios são verdades objetivas, nem sempre pertencentes ao mundo do ser, senão do dever-ser, na qualidade de normas jurídicas, dotadas de vigência, validade e obrigatoriedade.”⁹

Ainda, corroborando com tal entendimento, Luis Roberto Barroso elucida que:

[...] os princípios constitucionais são, precisamente, a síntese dos valores mais relevantes da ordem jurídica. A Constituição [...] não é um simples agrupamento de regras que se justapõem ou que se superpõem. A ideia de sistema funda-se na de harmonia, de partes que convivem sem atritos. Em toda ordem jurídica existem valores superiores e diretrizes fundamentais que ‘costuram’ suas diferentes partes. Os princípios constitucionais consubstanciam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo o sistema. Eles indicam o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos.¹⁰

Já as normas de direito encontram-se fundamentadas, obrigando as pessoas a segui-las. Logo, “[...] as normas jurídicas são normas de delimitação de interesses, fixando o limite entre o direito e não – direito.”¹¹

Percebe-se que muito embora os princípios não estejam explícitos nas normas eles devem ser seguidos e obedecidos para que o direito atinja o seu objetivo precípuo, qual seja o de se fazer justiça.

⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8 ed., rev e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 229.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 142/143.

¹¹ FREITAS, Newton. *Normas Jurídicas*. Disponível em <http://www.newton.freitas.nom.br/artigos.asp?cod=7>. Acesso em 12 jul. 2010.

Outra questão a ser observada diz respeito à diferenciação entre princípios e regras. Logo, “[...] a distinção entre princípios e regras, tomados como espécies do gênero norma, revela-se essencial à adequada compreensão da noção de sistema jurídico.”¹²

Destaca-se a importância desses conceitos dentro do mundo jurídico, tendo em vista que tanto as regras quanto os princípios são normas. Dessa forma, “[...] os princípios assim como as regras constituem igualmente fundamentos para os juízos concretos de dever [...]”¹³

Corroborando com essas ideias, Luiz Flávio Gomes assim expressa:

O Direito se expressa por meio de normas. As normas se exprimem por meio de regras ou princípios. As *regras* disciplinam uma determinada situação; quando ocorre essa situação, a norma tem incidência [...] a diferença marcante entre as regras e os princípios, portanto, reside no seguinte: a regra cuida de casos concretos. Exemplo: o inquérito policial destina-se a apurar a infração penal e sua autoria – CPP, art. 4º. Os princípios norteiam uma multiplicidade de situações. O princípio da presunção de inocência, por exemplo, cuida da forma de tratamento do acusado bem como de uma série de regras probatórias (o ônus da prova cabe a quem faz a alegação, a responsabilidade do acusado só pode ser comprovada constitucional, legal e judicialmente etc.).¹⁴

A constitucionalização de todos os ramos do direito é evidente em nosso cotidiano, e o Direito Tributário não ficou de fora sendo envolvido pelos princípios constitucionais a ele inerentes.

¹² ALENCAR, Martsung F.C.R.. *O sistema jurídico: normas, regras e princípios*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8628>>. Acesso em 10 ago. 2010.

¹³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8 ed., rev e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 249.

¹⁴ GOMES, Luiz Flávio. *Normas, regras e princípios: conceitos e distinções*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7527>>. Acesso em 10 ago. 2010.

A seguir abordaremos alguns desses princípios, imprescindíveis para melhor elucidação do tema.

1.1 Princípio da legalidade

O artigo 5º, II da Constituição da República dispõe sobre a legalidade, enquanto princípio voltado às relações privadas, quando expressa: “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”¹⁵. Salienta-se, portanto, a obrigatoriedade em cumprir aquilo que a lei determina, tendo por escopo a harmonia da convivência social. Com efeito, tal princípio, ao buscar o reforço da segurança jurídica, determina que nas relações de direito privado, o que não é proibido é permitido em face da omissão da lei. No entanto, ainda sobre a legalidade, em matéria de direito público, o que não é proibido não se torna permitido, haja vista que à Administração Pública incumbe o cumprimento estrito da lei em todos os seus atos, não sendo possíveis ações em face de lacuna.

Não obstante, o princípio da legalidade, do ponto de vista constitucional, possui outros desdobramentos. É o que ocorre, por exemplo, no que tange à matéria tributária, o qual se encontra esculpido no artigo 150, I da Constituição da República, *in verbis*: “Art. 150. 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; [...]”¹⁶

¹⁵ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Lívia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.7.

¹⁶ *Ibidem*. p.50.

Da simples leitura do artigo supra, vê-se que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios determinarem o pagamento ou majorarem tributos sem lei anterior que os estabeleçam.

O princípio da legalidade tributária traz limitações ao poder de tributar em proveito da segurança jurídica dos contribuintes a fim de que se faça justiça. Seria receoso dar à Administração Pública plena liberdade para a criação e ampliação dos tributos, sem garantia alguma que resguardasse os cidadãos contra os exageros cometidos.

A inserção desse princípio na Constituição da República de 1988 não foi novidade, tendo em vista que nas demais Constituições brasileiras o princípio da legalidade já se encontra de algum modo presente:

Já a constituição do Império o registrava, em seu art. 171, e o Ato Adicional de 1834, o estendeu às áreas provinciais, atribuindo às Assembléias Legislativas das Províncias competências para estabelecer os impostos locais. [...] na Constituição de 1946 o princípio da legalidade aparece plenamente colocado entre os direitos e garantias individuais [...] na Constituição de 1967 que regulou pela primeira vez em capítulo específico o sistema tributário, estabeleceu como limitação constitucional da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios o princípio da legalidade [...] a Emenda Constitucional n° 1 de 1969, manteve o dispositivo.¹⁷

Salienta-se que a Constituição da República de 1988 veio fortalecer o princípio relacionando-o a algumas normas, tais como o contido no já citado artigo 5°, II da Constituição da República, o qual aduz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer coisa alguma senão em virtude de lei.

Nesse ponto Aliomar Baleeiro expressa que:

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 5 ed., São Paulo: Dialética, 2004. p. 25/26.

Ora, os arts. 150, I e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do poder legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributária, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.¹⁸

Corroborando com esse entendimento, tem-se as ponderações de Sacha Calmom:

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo júris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais.¹⁹

O princípio da legalidade tributária possui exceções contidas na própria Constituição da República, e tão somente essas. Não cabe ao legislador ordinário estabelecer qualquer outra exceção ao princípio, obviamente, porque em caso de permissão de tal ato seria o mesmo que aceitar alteração do texto constitucional.

No que tange a instituição de tributos poder-se-á afirmar que não há qualquer permissão de instituição que não seja por lei. Assim, todo e qualquer tributo deverá ser criado dessa forma.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11 ed., atual. por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999.p.151.

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8 ed.,rev..amp.Rio de Janeiro:Forense.1999. p. 69.

Salienta-se que o artigo 62, § 2º da Constituição da República permite a criação ou majoração do imposto em casos de relevância e urgência, através da edição de medidas provisórias, relacionando no parágrafo as exceções.

Assim dispõe o artigo 62 da Constituição da República, *in verbis*:

Art. 62 - Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.²⁰

A grande problemática quanto ao dispositivo supra está na definição do que vem a ser “situações de relevância e urgência” no que tange a matéria tributária. Trata-se de conceitos de caráter indefinido e formulação contemplativa. Alexandre de Moraes nesse ponto preleciona:

Apesar dos abusos efetivados com o decreto-lei, a prática demonstrou a necessidade de um ato normativo excepcional e célere, para **situações de relevância e urgência**. Pretendendo regularizar esta situação e buscando tornar possível e eficaz a prestação legislativa do Estado, o legislador constituinte de 1988 previu as chamadas medidas provisórias. (Grifos nossos).²¹

²⁰ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Lívia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.30.

²¹ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2007. p. 551.

Não podemos apoiar o entendimento de que as medidas provisórias têm competência para constituírem regras tributárias e serem utilizadas para tal, haja vista isto aludir em flagrante desobediência ao princípio da legalidade.

Destarte, ao não preencher os requisitos de relevância e urgência imperiosos à publicação de uma medida provisória, o legislador, ao regular matéria tributária através desse instrumento legislativo estará trazendo ao lume uma regra contaminada de inconstitucionalidade.

O legislador tem outros instrumentos indispensáveis para admitir uma lei com caráter de urgência, dentro do prazo máximo de quarenta e cinco dias, não tendo justificativa, portanto, o uso do processo legislativo de maneira errônea e através de medida provisória.

1.2 Princípio da igualdade

O princípio da capacidade contributiva encontra-se intimamente ligado ao princípio constitucional da igualdade, disposto no artigo 5º, *caput* e inciso I da Constituição da República, que determina o tratamento igualitário a todos os cidadãos. Novamente Alexandre de Moraes:

A igualdade se configura como uma eficácia transcendente de modo que toda situação de desigualdade persistente à entrada em vigor da norma constitucional deve ser considerada não recepcionada, se não demonstrar compatibilidade com os valores que a constituição, como norma suprema, proclama.²²

²² Ibidem. p.65.

O princípio da igualdade vai além de ser apenas um princípio constitucional: “[...] A ideia de igualdade está vinculada à justiça. A igualdade é o sistema nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É princípio básico do regime democrático e do Estado de Direito.”²³

No mesmo sentido Alexandre de Moraes:

A Constituição Federal de 1988 adotou o Princípio da Igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico. Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito [...]²⁴

Seu campo de abrangência é vasto. Em todos os âmbitos do ordenamento jurídico, incluindo o tributário, temos a sua aplicabilidade e sua eficácia plena.

Os conflitos surgem quando se percebe entre os iguais, tratamento diferenciado. Ainda nos dias atuais, vemos que subsiste essa diferenciação, nesse sentido tem-se José Afonso da Silva:

As Constituições têm reconhecido a igualdade em seu sentido jurídico-formal: a igualdade perante a lei. A Constituição de 1988 abre o capítulo dos direitos individuais com o princípio de que todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza (art. 5º, *caput*). Reforça o princípio com muitas outras normas sobre a igualdade ou buscando a igualização dos desiguais pela outorga de direitos sociais substanciais.²⁵

²³ CONTI, José Maurício. *Princípio Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 25.

²⁴ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2007. p.62.

²⁵ SILVA, José Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19 ed., rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p.214.

Ao interpretar o princípio devemos entender a existência de desigualdade de um lado ou de outro. Então, temos que o princípio estabelece que devemos tratar a todos com igualdade respeitando as disparidades existentes.

Nesse aspecto é importante diferir igualdade formal (Estado Liberal)²⁶ de igualdade material (Estado Social),²⁷ o qual buscou efetivar os direitos humanos.

Pedro Lenza explana sobre a ligação da igualdade formal e material:

²⁶ O Estado de Direito Liberal institucionalizou-se após a Revolução Francesa de 1789, no fim do século XVIII, constituindo o primeiro regime jurídico-político da sociedade que materializava as novas relações econômicas e sociais, colocando de um lado os capitalistas (burgueses em ascensão) e do outro a realeza (monarcas) e a nobreza (senhores feudais em decadência). o Estado Liberal cria os chamados "direitos de primeira geração", que decorrem da própria condição de indivíduo, de ser humano, situando-se, desta feita, no plano do ser, de conteúdo civil e político, que exigem do Estado uma postura negativa em face dos oprimidos, compreendendo, dentre outros, as liberdades clássicas, tais como, liberdade, propriedade, vida e segurança, denominados, também, de direitos subjetivos materiais ou substantivos. É preciso ressaltar que tais direitos exigiam do Estado uma conduta negativa, isto é, uma omissão estatal em não invadir a esfera individual do nacional, que deixou de ser considerado mero súdito, elevando-se à condição de cidadão, detentor de direitos tutelados pelo Estado, inclusive contra os próprios agentes estatais. (ARRUDA, Ângelo. *Administração Pública e tributação*. Disponível em http://www.unisc.br/portal/images/stories/mestrado/direito/dissertações/2007/angelo_arruda.pdf. Acesso em 20 out. 2010).

²⁷ O descompromisso com o aspecto social, agravado pela eclosão da Revolução Industrial, que submetia o trabalhador a condições desumanas e degradantes, a ponto de algumas empresas exigirem o trabalho diário do obreiro por doze horas ininterruptas, culminou com a Revolução Russa de 1917, conduzindo os trabalhadores a se organizarem com o objetivo de resistir à exploração. Esse movimento configurava a possibilidade de uma ruptura violenta do Estado Liberal, devido a grande adesão de operários do ocidente europeu. A burguesia, hesitando a expansão dos ideais pregados pela Revolução Russa, adotou mecanismos que afastassem os trabalhadores da opção revolucionária, surgindo, então, o Estado Social, com as seguintes características: intervenção do Estado na economia, aplicação do princípio da igualdade material e realização da justiça social. Para alcançar tal intento, os capitalistas tiveram que substituir a igualdade formal, presente no Estado Liberal, que apenas contribuiu para o aumento das distorções econômicas, pela igualdade material, que almejava atingir a justiça social. O princípio da igualdade material ou substancial não somente considera todas as pessoas abstratamente iguais perante a lei, mas se preocupa com a realidade de fato, que reclama um tratamento desigual para as pessoas efetivamente desiguais, a fim de que possam desenvolver as oportunidades que lhes assegura, abstratamente, a igualdade formal. Surge, então, a necessidade de tratar desigualmente as pessoas desiguais, na medida de sua desigualdade.

Assim, ampliam-se os direitos subjetivos materiais, exigindo um compromisso dos governantes em relação aos governados, com vistas a lhes proporcionar, dentre outros, direito a educação, saúde e trabalho, que se situam no plano do ter, diferentemente dos direitos assegurados pelo liberalismo, que se estabelecem no plano do ser. Ibidem. Acesso em 20 out. 2010.

Deve-se, contudo, buscar não somente essa aparente igualdade formal (consagrada no liberalismo clássico), mas principalmente a igualdade material na medida em que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso porque, no Estado Social ativo, efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei.²⁸

Corroborando com esse entendimento, tem-se Gilmar Mendes, quem vem enfatizar sobre a necessidade da busca pela igualdade material:

[...] significa em resumo tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade no texto da nossa Constituição esse princípio é enunciado com referencia a lei- *todos são iguais perante a lei*- alguns juristas construíram uma diferença, porque a consideram importante, entre a igualdade na lei e a igualdade diante da lei, a primeira tendo por destinatário precípua o legislador, a quem seria vedado valer-se da lei para fazer discriminações entre pessoas que mereçam idêntico tratamento; a segunda, dirigida principalmente aos interpretes/ aplicadores da lei, impedir-lhes-ia de concretizar enunciados jurídicos dando tratamento distinto a quem a lei encarou com iguais [...]²⁹

O motivo pelo qual o legislador constitucional o inseriu em nosso ordenamento jurídico é o de proporcionar a busca de condições eficazes, para que se procure essa equalização dos diferentes.

Uma norma ao ser elaborada deve estar pertinente ao contido no princípio da igualdade, visto que a mesma busca nivelar os cidadãos em um mesmo patamar.

²⁸ LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 12 ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008, p.679.

²⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed., rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p.157.

Essa interpretação também deve se dar quando da aplicação da norma pelos operadores de direito.

Salienta-se que todas as normas constantes do ordenamento jurídico pátrio deverão estar sob o respaldo do princípio da igualdade.

Através do princípio da igualdade, o cidadão tem garantia de ter seus direitos respeitados, tendo em vista que será tratado por todos em igualdade de condições, objetivando ter sua vida pautada em condições reais.

Relacionado o princípio da igualdade ao da capacidade contributiva implica na afirmação de que o contribuinte deverá contribuir com os impostos em conformidade com sua possibilidade.

Nesse sentido as desigualdades econômicas devem estar evidenciadas com o propósito de que a justiça se efetive. A capacidade contributiva vem a ser, por conseguinte, o critério de discriminação tomado para fundamentar as diferenças existentes entre as pessoas em sede de contribuição tributária.

Percebe-se que tal critério é legítimo para fundamentar as diferenças na forma de tributação, visto que se apresenta inteiramente em conformidade com o modelo constitucional.

1.3 Princípio da personalidade

Esse princípio diz respeito ao caráter pessoal que deverá ser revestido cada imposto. Refere-se à habilidade de poder ligar-se à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, avaliando a sua condição econômica, levando-se em conta os indicativos que possam dar a entender a existência de riqueza tributável. É uma técnica aceita para medir a capacidade econômica.

Para Luciano Amaro “a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.”³⁰

Em virtude desse raciocínio tem-se a classificação dos impostos em reais e pessoais conforme Sacha Calmon Coelho:

Ao falar em personalidade, o contribuinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam-se duas, de resto muito em voga: a que divide os impostos em pessoais e reais e a que os divide em diretos e indiretos.³¹

Corroborando com esse entendimento tem-se Hugo de Brito Machado:

Os impostos pessoais são aqueles em cujas quantificações sejam consideradas as condições pessoais de cada contribuinte, seja na definição da base de cálculo ou da fixação da alíquota. Por sua vez, os impostos reais são aqueles em cujas quantificações levam-se em conta apenas a matéria tributável.³²

Esta conceituação é de suma importância para considerar a abrangência do princípio da capacidade contributiva e do princípio da personalidade, visto reserva feita no texto constitucional, no § 1º do artigo 145 da Constituição da República, o qual dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”³³

³⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed., São Paulo: Saraiva, 2001. p.138.

³¹ COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 88.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 68.

³³ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 45.

A doutrina é divergente concernente à aplicação da expressão “sempre que possível”: Para autores como Hugo de Brito Machado compreendem que não se trata de mera norma programática, destituído de juridicidade, mas de imposição constitucional, de natureza obrigatória, que vincula tanto o legislador quanto o juiz.

O princípio só deixará de ser observado quando verdadeiramente não for plausível, como é o caso, por exemplo, dos impostos indiretos, que, para Hugo de Brito Machado, inclui aqueles impostos que, por sua natureza, comportam a transferência do encargo financeiro.³⁴

Em se tratando dos impostos de natureza pessoal, o uso do princípio da capacidade contributiva é simples. Basta considerar as condições do sujeito passivo da obrigação tributária para, em função destas qualidades, verificarem sua capacidade de contribuir e nivelar a determinação de acordo com esta capacidade.

Já os impostos de natureza real podem trazer dificuldade concernente à aplicação do princípio em foco. Isso porque, conforme se constata da própria conceituação desta espécie de tributo, o fato gerador existe indiferente ao sujeito passivo e suas qualidades.

Destarte, em se tratando destes impostos, percebe-se que adequá-los à capacidade contributiva do contribuinte demanda maior complexidade, e seu emprego não será tão concreto não sendo capaz de obter resultados tão justos.

Nesse intento José Maurício Conti preleciona:

Dado o fato de que alguns impostos não permitem adequadamente a avaliação das características do sujeito passivo, como os impostos de natureza real, que, quer incidindo diretamente, como nos casos dos impostos que atingem o patrimônio, que incidindo indiretamente, como os impostos sobre a produção e circulação de riquezas, dificultam o prévio conhecimento das condições pessoais do contribuinte, verifica-se que o legislador constituinte, pela redação do § 1º do art. 145, privilegiou a criação

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 68.

de impostos com caráter pessoal, por reconhecer que estes tendem a atingir melhor a justiça fiscal.³⁵

No entanto, é sabido que o comando trazido pelo § 1º, do artigo 145 do Constituição da República é imperativo. Pode-se perceber a influência exercida pelo princípio da capacidade contributiva em outras normas tributárias. A título de exemplo cita-se o caso da obrigação do legislador a tornar o IPI seletivo em função da essencialidade do produto industrializado (art. 153, § 3º, I, da CF), que declara imunes à tributação por via do ITR os proprietários de glebas rurais (art. 153, § 4º, da CF).³⁶

Muito embora o texto constitucional traga a expressão sempre que possível, o princípio da capacidade contributiva deverá ser aplicado sempre, principalmente quando se deparar com situações complicadas, como no caso dos impostos reais.

1.4 Princípio do não-confisco

O princípio do não-confisco nasce no ordenamento constitucional brasileiro como barreira ao poder estatal de tributação com a Constituição da República de 1988.

A novidade trazida pela Assembléia Constituinte incidiu somente na positivação de um princípio já acolhido e vastamente disseminado no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que a doutrina já reconhecia o princípio do não-confisco como uma das variações do Direito de Propriedade.

³⁵. CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p. 26.

³⁶ PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva* Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4138>>. Acesso em 10 jul. 2010.

Apesar disso, tal positivação veio atribuir maior equilíbrio na relação Estado-Contribuinte, tornando impossível o uso da discricionariedade estatal na criação de tributos. Desta maneira, é imposta ao Estado uma obrigação negativa. O Poder Político não pode empregar tributo, com a finalidade, de confisco.

Tal princípio encontra-se consagrado no artigo 150, inciso IV da Constituição da República, que trata das limitações ao poder de tributar.

Para um melhor entendimento do tema faz-se necessário uma conceituação do que é o princípio do não confisco, na visão de Hugo de Brito Machado:

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *utilizar tributo com efeito de confisco*. Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório.³⁷

Percebe-se que se trata de uma norma voltada ao Estado como forma de tornar seguro aos contribuintes limites para a atuação estatal. Através dele se evita o uso do livre-arbítrio do legislador na criação de tributos.

Novamente as ponderações de Hugo de Brito Machado são importantes: "os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado."³⁸

Desse modo, o tributo utilizado para fins de confisco será tido como inconstitucional, sendo necessário que a lei instituidora seja erradicada do ordenamento jurídico pátrio.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 53.

³⁸ *Ibidem*. p.45.

1.5 Princípio da capacidade contributiva

O indivíduo encontra-se vinculado, enquanto integrante de uma sociedade organizada, a partilhar gastos estatais, fundados nas despesas da coletividade, devendo sempre ser respeitada sua força econômica.

O princípio da capacidade contributiva vigora em nossa sociedade desde a época mais remota da humanidade, conforme preleciona Nélida Cristina dos Santos: “Este princípio se origina em suas linhas essenciais do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e o reaparece na filosofia escolástica, quando recompõem o sistema aristotélico consoante os princípios da igreja católica.”³⁹

Percebe-se que nessa época a principal preocupação se dava em torno da divisão dos gastos assumidos pelos governantes, que seriam partilhados por todos os indivíduos integrantes da sociedade. Essa situação na modernidade foi vista de forma diferente, pois a suportabilidade de tais encargos mereceram atenção especial.

Ao suportar os encargos tributários não poderá o contribuinte sofrer invasão em seu patrimônio, visto que tal afronta de maneira clara à dignidade da pessoa humana.

Conforme já demonstrado a idéia central da capacidade contributiva, desde as suas origens até a atualidade, encontra-se calcada no rateio dos gastos estatais, voltados para o bem estar de toda coletividade.

O grande questionamento inerente ao tema está relacionado à mensuração desse rateio suportado pelo cidadão e que, deverá alcançar a verdadeira capacidade econômico contributiva do mesmo.

³⁹ SANTOS, Nélida Cristina. *A capacidade contributiva e os símbolos da riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p.59.

A Constituição da República autoriza o Estado a exigir, de forma coercitiva, o pagamento referente ao cumprimento de determinado fato ou comportamento, previsto em lei.

Tal permissão constitucional guarda alguns limites necessários, os quais são fundados em alguns critérios, para que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os cidadãos. Nesse ponto Nélida Santos rechaça:

É o ideário de justiça fiscal, primado de relevante papel na instituição de uma tributação ideal, além, de muito consagrado pelos estudiosos da ciência das finanças. A justiça fiscal pressupõe uma coerente participação dos gastos estatais entre os integrantes da coletividade.⁴⁰

A capacidade contributiva é um mecanismo instrumental posto em nosso ordenamento jurídico para tornar viável que se atinja a justiça fiscal. É importante salientar que o ideário da capacidade contributiva alcança acima de tudo o respeito aos direitos individuais, entre eles o da propriedade.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se disposto no artigo 145, § 1º da Constituição da República, *in verbis*:

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.⁴¹

⁴⁰ Ibidem. p.61.

⁴¹ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.49.

Hugo de Brito Machado assim conceitua o princípio:

[...] o princípio da capacidade contributiva é algo inerente ao próprio poder de tributar, vale dizer como delimitação natural deste que o poder de tributar ou poder fiscal é a faculdade de que goza o Estado soberano de exigir das pessoas que vivem sob sua jurisdição, dentro da capacidade contributiva, uma prestação pecuniária destinada a atender aos encargos que lhe são próprios.⁴²

Este princípio tem como desígnio precípuo a consignação de um nível ideal de tributação que admita que o Estado garanta suas necessidades de ordem econômica, sem incapacitar o sustento dos contribuintes, esgotando-lhes os recursos além do que é devido.

Nesse sentido tem sido o entendimento dos tribunais de nosso país, resguardando o princípio da capacidade contributiva como forma de se fazer a justiça social.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, S.P. I. - O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponible do tributo. Tem-se, com isto, também, **forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva**: C.F., artigos 150, II, 145, § 1º. II. - R.E. não conhecido.(grifos nossos).⁴³

⁴². MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001.p.72.

⁴³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCESSO Nº.RE 232393, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 05-04-2002 PP-00055 EMENT VOL-02063-03 PP-00470). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000100731&base=baseAcórdãos>. Acesso em 20 out. 2010.

O princípio da capacidade contributiva pode ser visto como fundamental para a repartição das cargas tributárias, verificando o real potencial econômico dos contribuintes. Este princípio vai levar à necessária restrição do poder legislativo ao refrear cobranças de impostos confiscatórias e prevenir a majoração do ônus de rendas mínimas, permitindo a concepção de um sistema progressivo equitativo.

1.5.1 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade é revestido de três características básicas, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Acerca da adequação, pode-se afirmar que determina a exigência da consonância ou adequação entre meios e fins, visto que o ato deve ser adequado para a concretização dos desígnios a ele subjacentes.

A adequação estabelece que o desenho da conjectura de incidência seja adequada ao intento da intervenção instrumentalizada pela contribuição. Portanto, a relação causal entre a contribuição e o fim precisa ser analisada.

A segunda característica é a da necessidade, que pode ser traduzido como o direito do cidadão à menor limitação possível ao seu direito.

Na esfera tributária, cabe a aferição se a intervenção sobre o domínio econômico verdadeiramente necessita de recursos decursivo de um ônus tributário para que os fins que a caracterizam sejam alcançadas, tendo em vista que podem advir hipóteses nas quais outras medidas, de natureza não tributária, já seriam satisfatórias. Nesse sentido:

Para que uma medida estatal interventiva cumpra o dever de necessidade estampado no princípio da proporcionalidade, deve estabelecer o menor gravame à esfera juridicamente protegida dos indivíduos, a menor restrição possível aos direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido, a efetivação do princípio constitucional que fundamente a instituição da contribuição interventiva não se legitima se, para tanto, outro princípio constitucional seja limitado, a ponto de ter seu núcleo essencial vulnerado.⁴⁴

Já a proporcionalidade em sentido estrito é destinada a verificar se as vantagens que decorrem da intervenção por meio de contribuição ultrapassam os prejuízos trazidos às trajetórias de eficácia dos princípios constitucionais.

Verifica-se, nessa etapa, a relevância da finalidade perseguida com a criação de uma contribuição perante as demais aspirações constitucionais. Assim sendo:

Os princípios da propriedade privada, da livre iniciativa e da livre concorrência poderão ser afetados por uma intervenção como a que se cogita, mas não poderão dela advir efeitos deletérios ao núcleo essencial de tais bens jurídicos constitucionalmente tutelados. As circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto é que alimentarão a análise do intérprete-aplicador do Direito na constatação da obediência a esse dever de proporcionalidade em sentido estrito.⁴⁵

A aplicação do referido princípio estabelece dimensões no sentido de vedar os excessos e do consentimento prático entre os demais princípios jurídicos pertencentes ao nosso ordenamento.

O princípio da proporcionalidade tem vasta aplicação em nosso ordenamento jurídico. Nesse aspecto as lições de Paulo Bonavides são importantes:

⁴⁴ COUTO, Alessandro Ribeiro. *Princípio da proporcionalidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7673>>. Acesso em 15 jul. 2010.

⁴⁵ *Ibidem* Acesso em 15 jul. 2010.

Em nosso ordenamento constitucional não deve a proporcionalidade permanecer encoberta. Em se tratando de princípio vivo, elástico, prestante, protege ele o cidadão contra os excessos do Estado e serve de escudo à defesa dos direitos e liberdades constitucionais. De tal sorte que urge, quanto antes extraí-lo da doutrina, da reflexão, dos próprios fundamentos da Constituição, em ordem a introduzi-lo, com todo o vigor no uso jurisprudencial.⁴⁶

Todo tributo deve ser devidamente proporcional à finalidade pretendida, dentro dos parâmetros direcionados pelo princípio em questão.

⁴⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 394/395

CAPÍTULO II - A JUSTIÇA SOCIAL

O filósofo Aristóteles em sua obra “*Ética a Nicômaco*”⁴⁷, no Livro V, explana sobre a justiça, e tem por ponto de partida a seguinte assertiva: "a respeito da justiça e da injustiça devemos examinar a que sorte de ações, de fato, se referem, que espécie de mediação é a justiça e de que extremos o justo é o meio."⁴⁸

E prossegue afirmando que todo o ser humano está hábil a realizar coisas justas, ou seja, são tendenciosos a cometerem atos de justiça. Assim expressa:

Todos os homens entendem por justiça esta espécie de disposição que os torna aptos a realizar ações justas e que os faz agir justamente e desejar o que é justo; do mesmo modo, a injustiça é esta disposição que os faz agir injustamente e desejar o que é injusto.⁴⁹

Nessa ordem de pensamentos é considerado injusto aquilo que é contrário às disposições legais. Novamente expõe:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade. O justo é, portanto, o que é conforme à lei e respeita a igualdade, e o injusto o que é contrário à lei e falta à igualdade.⁵⁰

Nesse contexto sobre justiça, pode-se afirmar que a justiça encontra-se mais próxima da igualdade e injustiça vai na contramão dessas ideias. Desse modo para

⁴⁷ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco Tradução*, estudo bibliográfico e notas Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2002.

⁴⁸ Ibidem. p.213.

⁴⁹ Ibidem. p.216.

⁵⁰ Ibidem. p.216/217.

ele em muitos casos a justiça é a maior das virtudes. Logo, "[...] uma justiça completa, porém não em absoluto, mas em relação ao nosso próximo, [...] por isso a justiça é muitas vezes considerada a maior das virtudes."⁵¹

Expõe Aristóteles que a justiça é a virtude que encontra-se relacionada ao bem do outro, ou seja, fazendo justiça o ser humano está auxiliando o outro, via de consequência sendo virtuoso.

Somente a justiça, entre todas as virtudes, é o 'bem de um outro' visto que se relaciona com o nosso próximo, fazendo o que é vantajoso a um outro, seja um governante, seja um associado. Ora, o pior dos homens é aquele que exerce a sua maldade tanto para consigo mesmo como para com os seus amigos, e o melhor não é o que exerce a sua virtude para consigo mesmo, mas para com um outro; pois que difícil tarefa é essa.

Concernente à justiça, Aristóteles expressa sobre algumas espécies. A justiça distributiva, como o próprio nome diz, está diretamente ligada à distribuição dos bens que a pessoa possui, sejam financeiros, intelectuais, sociais, as quais devem ser divididas a fim de se chegar à igualdade e se fazer justiça. Logo:

O justo implica, portanto, obrigatoriamente ao menos quatro termos: as pessoas para as quais é de fato justo, e que são duas, e as coisas em que se manifesta, que são igualmente em número de duas. E a igualdade será a mesma, tanto para as pessoas quanto para as coisas, porque a relação (a razão no sentido matemático) que existe entre estas últimas – as coisas a partilhar – é a mesma que existe entre as pessoas.) [...] Com efeito, se as pessoas não são iguais não receberão partes iguais, as disputas e as contendas originam-se quando, sendo iguais, as pessoas possuem ou se lhes atribuem partes desiguais, ou quando, sendo desiguais as pessoas, seus quinhões são iguais.⁵²

⁵¹ Ibidem. p.216/217.

⁵² Ibidem. p.226/227.

Diante disso para ele a justiça distributiva pode ser assim entendida:

O justo na distribuição, e este justo é um meio entre dois extremos, que se encontram fora da proporção, porque esta é um meio e o justo uma proporção. [...] a justiça distributiva é uma mediação proporcional entre duas desigualdades e esta mediação é o igual.⁵³

A preocupação com a justiça social nos reporta aos tempos remotos da humanidade, posto que Aristóteles faz a distinção de duas classes de justiça, a saber: a justiça universal e a particular.

A justiça universal relaciona-se a todo o contexto social, não fazendo qualquer distinção, tem sentido amplo. Pode-se observar, com efeito, que:

Desta feita, podemos colocar de lado aquela justiça que é co-extensiva com a virtude em geral, sendo a prática da virtude em geral em relação a alguém mais.[...] pois as ações que nascem da virtude em geral são, fundamentalmente, idênticas às ações que estão de acordo com a lei, uma vez que a lei prescreve a conduta que exhibe as várias virtudes particulares e proíbe a conduta que exhibe os vários vícios particulares [...] ⁵⁴

A justiça universal observa a estima da legalidade como um dos aspectos que abalizam a coesão social. Toda a sociedade existe potencialmente na pessoa de cada componente.

Já a justiça particular está ligada ao ente particular: “A justiça particular, por outro lado é aquilo que é justo no sentido correspondente a ela [...]”⁵⁵

⁵³ Ibidem. p.229.

⁵⁴ Ibidem. p.140.

⁵⁵ Ibidem. p.140.

Dessa forma, a justiça particular induz a realização da igualdade, traduzindo-se na relação direta entre as partes, colocando-as no mesmo patamar, estabelecendo uma relação direta entre elas.

Ademais, a ideia de justiça social, comumente chamada de justiça distributiva, pode ser traduzida no tratamento ideal dado aos desiguais. Ou seja, o tratamento dado aos contribuintes carentes se dá respeitando sua desigualdade frente aos demais contribuintes, o que corrobora a favor da discriminação positiva.

[...] É portanto necessário se inferir que a justiça envolve, ao menos, quatro termos, ou seja, especificamente: dois indivíduos para os quais há justiça e duas porções que são justas. E haverá a mesma igualdade entre as porções tal qual como entre os indivíduos, uma vez que a proporção entre as porções será igual à proporção entre os indivíduos, pois não sendo as pessoas iguais, não terão porções iguais- é quando os iguais detêm ou recebem porções desiguais, ou os indivíduos desiguais (detêm ou recebem) porções iguais que surgem conflitos e queixas.⁵⁶

A Constituição da República de 1988, conhecida por “Constituição Cidadã” preocupou-se diretamente em consagrar a justiça social em seu bojo. Conforme se observa no artigo 193 da Lei Maior um dos escopos da ordem social é a justiça social. “Art. 193 - A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social.” Ora, daí denota-se a importância da justiça social para toda a coletividade, e a preocupação do ordenamento jurídico em se adequar a seus preceitos.

Para Alexandre Henrique Salema Ferreira a justiça social é assim definida: “Entende-se por justiça social a atribuição a todos os bens que formam o conteúdo do bem estar necessários ao pleno desenvolvimento de sua personalidade.”⁵⁷

⁵⁶ Ibidem. p.141.

⁵⁷ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Tributação e justiça social*. Disponível em http://www.ambitoacademico.pro.br/arquivos/producao_bibliografica/artigos/Tributa%E7%E3o%20e%20justi%E7a%20social.pdf. Acesso em 02 set. 2010.

Tem-se na justiça social o elemento necessário para promover a igualdade entre os seres.

O artigo 170 da Constituição da República dispõe sobre a ordem econômica:

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.⁵⁸

Tais princípios assinalam a direção dada à ordem econômica, mas sempre considerados de acordo com o sistema constitucional, o qual é norteado pela função social.

2.1 A justiça social e a função social do tributo

Num primeiro momento cumpre-nos trazer à baila a conceituação de função social, que na visão de J. Calmon Passos pode ser assim entendida:

⁵⁸ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.56.

Função social, conseqüentemente, pode ser entendida como o resultado que se pretende obter com determinada atividade do homem ou de suas organizações, tendo em vista interesses que ultrapassam os do agente. Pouco importa traduza essa atividade exercício de direito, dever, poder ou competência. Relevantes serão, para o conceito de função, as conseqüências que ela acarreta para a convivência social. O modo de operar, portanto, não define a função, qualifica-a.⁵⁹

O tributo considerado como instituição é tão peculiar da vida humana que a sabedoria popular sagrou o notável brocardo de que os únicos acontecimentos certos na vida são a morte e os tributos.

Não é preciso gastar muito empenho intelectual para compreender que a semelhança não para por aí, já que para a maior parte das pessoas, ambos parecem ser do mesmo modo permanentes.

Tem-se a ideia que é exatamente a rejeição natural que produz, bem como o impacto que desempenha na vida do particular, que se encontra a importância da apreciação do tributo sob a ótica da Sociologia, tanto para que se tenha a capacidade de entender sua função, como para definir como o indivíduo, seja ele o governante ou o governado, deve se posicionar acerca da tributação. Importante ressaltar que:

Com o advento do Estado moderno, tornou-se impensável instituir ou majorar um tributo, ou, mesmo, conceder uma isenção, sem analisar as repercussões que a alteração na estrutura tributária produziria na sociedade; a tributação passou a ser empregada de forma a induzir determinados efeitos na economia e comportamentos específicos na sociedade, veja-se, a título de exemplo, a concessão de isenções a fim de se facilitar a inserção dos deficientes físicos à sociedade ou alíquotas elevadas a fim de elevar o preço final do cigarro na tentativa de diminuir o

⁵⁹ PASSOS, J. J. Calmon de. Função social do processo. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3198>>. Acesso em 04 out. 2010.

seu consumo. Aqui exsurge, mais uma vez, a importância de se estudar o tributo pelo prisma sociológico, a fim de se promover a compreensão plena dos efeitos do mesmo no seio da sociedade.⁶⁰

Vê-se que a função social dos tributos está respaldada na afirmação de que são voltados para a manutenção da sociedade.

É sabido que o Estado exerce atividades objetivando a concretização do bem comum. Para que isso ocorra, o ente público tem despesas que devem, de alguma maneira, serem custeados.

Para financiar tais atividades públicas é preciso que se adquiram recursos financeiros. O Estado usa, em muitos casos, o próprio patrimônio, em outras, aproveita-se de sua soberania, concedida a ele pelo povo, e extrai parcelas de riqueza pertencentes aos componentes da sociedade para fazer frente em face das despesas que a máquina pública apresenta.

Desse modo, é função do indivíduo, enquanto componente da sociedade e, em vista disso, sujeito à referente ordem jurídica, desempenhar com a obrigação pecuniária cominada pelo Estado, ou seja, pagar o tributo que lhe é ordenado, como uma maneira de participar de forma efetiva no custeio das atividades direcionadas à efetivação do bem comum.

Novamente as ponderações de Hugo de Brito Machado são pertinentes: “Todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social.”⁶¹

⁶⁰ GONÇALVES, Francisco Pablo Feitosa. *FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO: a necessidade de uma abordagem sociológica da questão*. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/37512>. Acesso em 15 ago. 2010.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p.338.

A Constituição da República em seu artigo 3º, III e IV, determina implicitamente que dentre as funções dos tributos arrecadados no país haja o direcionamento para cumprir o social. Assim dispõe:

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:[...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Percebe-se declaradamente a inquietação do legislador constituinte em harmonizar a convivência social, impetrando, para isso, uma comunhão de esforços para contrabalançar as incoerências entre o individual e o coletivo.

A finalidade dos tributos pode ser entendida de duas formas, quais sejam a fiscal e extrafiscal.

Na finalidade fiscal, o tributo é tido como ferramenta arrecadadora de receitas para a sustentação do Estado de forma generalizada.

Vê-se que tal finalidade está comumente aproximada dos impostos, visto que são cobrados da coletividade como um todo.

Nesse tipo de finalidade na maioria das vezes capacidade contributiva é observada, de forma que o ônus da manutenção do Estado seja compartilhar igualmente entre todos. Ou seja, tal tributo ocorre para maior número aceitável de cidadãos o maior valor que cada um pode dar. Nesses termos:

Para se atingir tal intento surgem critérios para o dimensionamento da tributação, como a progressividade das alíquotas em razão da base de cálculo e a seletividade. Por outro lado surgem também limites para a tributação, como a preservação no mínimo vital e a vedação do confisco,

que impedem que a tributação incida de maneira demasiadamente onerosa de forma a destruir o patrimônio ou prejudicar a subsistência do contribuinte.⁶²

Já na finalidade extrafiscal, dá ao o tributo efeito diverso de simples arrecadação de recursos.

Através do tributo busca-se o financiamento de uma determinada atividade, ou que sua cobrança, ou mesmo a isenção, possa estimular ou desestimular certas atividades.

Novamente Erico Hack:

Na finalidade extrafiscal, o critério é distinto. Como tal finalidade pretende financiar determinada atividade ou pretende estimular ou desestimular condutas, o valor do tributo deve ser adequado a estas finalidades. Ou seja, se o tributo se destinar a financiamento de uma atividade, seu valor deve ser suficiente para permitir uma arrecadação suficiente para tal fim. Da mesma forma, se um tributo tem a finalidade de desestimular determinada conduta, o valor cobrado deve ser o suficiente para que tal efeito seja obtido.⁶³

Constata-se que as finalidades acabam conferindo critérios diferenciados para a decisão sobre o valor cobrado e a forma de incidência.

⁶² HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*. Disponível em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIsemi.../reflexoes_01.pdf -. Acesso em 04 out. 2010.

⁶³ *Ibidem*. Acesso em 04 out. 2010.

2.2 Imunidade tributária

O instituto da imunidade tributária consiste na vedação de cobrança de tributo estabelecida pela Constituição, ou seja, não nasce fato gerador por exclusão constitucional, sendo distintas suas espécies.

A imunidade que incide entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios em que os impostos não são exigidos umas das outras tem-se a chamada imunidade recíproca.

Sobre a imunidade recíproca a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ilustra sua incidência:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. MUNICÍPIO. ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: IMPOSSIBILIDADE. 1. O município não é contribuinte de direito do ICMS, portanto não é beneficiário da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental improviso.⁶⁴

Quando a lei veda a tributação sobre determinado bem, como livros ou jornais, a espécie de imunidade em questão é a objetiva.

Já as imunidades subjetivas estão relacionadas a vedação tributária no que tange às pessoas, a título de exemplo a vedação da tributação de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁶⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCESSO Nº. 629785 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 27/04/2010, DJe-091 DIVULG 20-05-2010 PUBLIC 21-05-2010 EMENT VOL-02402-07 PP-01538 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 119-121). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000175711&base=baseAcordaos>. Acesso em 29 out. 2010.

Por fim, a última espécie de imunidade tributária, é chamada imunidade mista na qual tal instituto abarca tanto um bem quanto uma pessoa, sendo restrita às situações específicas.

A imunidade tributária encontra respaldo no artigo 150 da Constituição da República. Logo,

O art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 diz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir *impostos* sobre: a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.⁶⁵

Além dessas instituições os §§ 2º, 3º e 4º do já citado artigo 150 da Constituição da República estende a imunidade a outras, a saber:

Art 150 [...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, (a), é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, (a), e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas (b) e (c), compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p.266.

No que concerne ao instituto da imunidade tributária diversos são os conceitos trazidos pelos doutrinadores.

Para José Augusto Delgado:

Imunidade é uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal. Ela está, portanto, subordinada aos princípios que norteiam a Magna Carta. Tais princípios, expressos ou tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica.⁶⁶

No entendimento de Eduardo Sabbag, imunidade pode ser assim entendida:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidências das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, o de imunidade tributária.⁶⁷

Destarte, a imunidade tributária se traduz na limitação ao Poder Público em tributar. A Constituição da República confere aos contribuintes uma espécie de proteção.

Nessa linha de pensamento tem-se Hugo de Brito Machado:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A

⁶⁶ DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.54.

⁶⁷ SABBAG, José Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.237.

imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. E limitação da competência tributária.⁶⁸

É importante sobressaltar que a imunidade não se confunde com a isenção. No tópico a seguir abordaremos o instituto da isenção e faremos tal diferenciação.

2.3 Isenção tributária

O artigo 175 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a isenção tributária: “Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia.”⁶⁹

Na isenção existe o crédito tributário, o fato gerador, todavia inexistente o efeito tributário.

Ives Gandra Martins, sobre a isenção tributária, aduz que: “A isenção como figura jurídica de conteúdo negativo, tem como efeito fazer com que matéria que era tributada –fiscalidade- deixe de sê-lo, deixe de gerar efeitos na tributação.”⁷⁰

As espécies de isenções podem ser classificadas como objetiva, subjetiva e mista. Nesse diapasão Vittorio Cassone expressa que: “Quanto à isenção temos as seguintes espécies, encontradas na legislação infra-constitucional: **objetiva** (bens/coisa), **subjetiva** (pessoa) e **mista** (bem/coisa e pessoa).(grifos do autor)”⁷¹

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p.266.

⁶⁹ BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Lei nº 5.172/1966, CÉSPEDES, Lívia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.732.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed., São Paulo: Saraiva, 2010. p.308.

⁷¹ CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 21ed., São Paulo: Atlas, 2010. p.137.

Quando se fala em isenção é imprescindível que se distinga da imunidade tributária, visto que os dois institutos não se confundem. Corroborando com esse entendimento, Hugo de Brito Machado expressa:

[...] *isenção* é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. [...] *Imunidade* é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. (Grifos do autor).⁷²

A principal diferença entre imunidade e isenção tributária está no fato da primeira ser a dispensa constitucional em pagar o tributo, enquanto a segunda é a possibilidade dada por lei da dispensa em fazer tal pagamento.

Nesse ponto Eduardo Sabbag preleciona:

Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação. Daí se afirmar que, no campo do tributo a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.⁷³

A partir desse entendimento pode-se afirmar que a Constituição da República confere imunidade, enquanto a lei isenta o contribuinte em pagar determinado tributo.

Outro ponto relevante que merece destaque está respaldado na distinção da isenção com a não incidência.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004.p 218.

⁷³ SABBAG, José Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.243.

Conforme visto a isenção decorre da lei, ou seja, a legislação determina que determinadas classes estão isentas do pagamento de determinado tributo, enquanto a não incidência, como o próprio nome diz, é o fato da inexistência de fato gerador.

Auxiliando nosso entendimento, trazendo a diferenciação desses institutos, Marcelo Magalhães Peixoto expressa que:

[...] isenção significa o favor fiscal, instituído em lei, consistente na dispensa do pagamento do tributo devido. Portanto, na sua percepção, a dinâmica do fenômeno incentivo seria: ocorrência do fato gerador, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do pagamento do tributo devido. Está-se a ver que, numa linha de pensamento dessa natureza, a isenção é tida como instituto totalmente diverso da não-incidência tributária.⁷⁴

Corroborando com esse entendimento as considerações de Mauro José Gomes da Costa são pertinentes:

[...] não-incidência pura e simples representa o conjunto de fatos que são, por natureza, totalmente incompatíveis com o fato gerador do tributo, enquanto as situações de não-incidência qualificada (imunidade) abarcam fatos que, não fosse previsão normativa expressa na Constituição ou na lei, conforme o caso, integrariam o suporte fático da norma tributante, vale dizer, a isenção e a imunidade colhem fatos que estariam naturalmente abrangido pela tributação, em face da compatibilidade que guardam com os fatos tributáveis.⁷⁵

⁷⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O que é Isenção*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2055>>. Acesso em 30 ago. 2010.

⁷⁵ COSTA, Mauro José Gomes da. *Anotações acerca da teoria geral da isenção tributária*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2063>>. Acesso em 30 ago. 2010.

Diante disso denota-se que a isenção e a imunidade são previstas legalmente, seja na Constituição da República ou em legislação específica, conquanto a não incidência tributária, se revela como a inexistência de fato gerador, ou seja, de fonte tributável.

CAPÍTULO III - JUSTIÇA SOCIAL E A ISENÇÃO DO IPTU

3.1 IPTU: Competência, fato gerador e lançamento

O Imposto Predial e Territorial Urbano, conhecido popularmente como IPTU é um imposto que ocorre sobre a propriedade imobiliária. É de competência exclusivamente municipal conforme determina a Constituição da República, tendo a obrigação de observar com rigor os princípios constitucionais tributários da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e o do não confisco. Nesse sentido:

Dentre as características da autonomia municipal a serem privilegiadas inclui-se a de que as normas para a sua efetivação são incompatíveis com o condicionamento prévio à legislação alheia, mormente no plano tributário. Ora, se o Município tem uma competência tributária privativa, da qual uma das manifestações é o IPTU, este não poderá ter o seu exercício condicionado à legalidade tributária alheia.⁷⁶

O artigo 32 do Código Tributário Nacional expressa acerca do fato gerador do IPTU, assim dispondo:

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.⁷⁷

⁷⁶ TOLENTINO, Luis Fernando Simões. A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional nº 29. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4163>>. Acesso em 08 out. 2010.

⁷⁷ BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Lei nº 5.172/1966, CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.32

Vê-se que a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel geram a obrigação do pagamento desse imposto.

Os parágrafos do dispositivo supra esclarece quanto à incidência do IPTU, dessa maneira, *in verbis*:

§ 1º- Para efeito de incidência do IPTU, considera-se como zona urbana a definida em lei municipal, na qual se observa o requisito mínimo de existência de, pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos, construídos e mantidos pelo Poder Público:

- I – pavimentação, 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 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.⁷⁸

A base de cálculo do IPTU dá-se diante do seu valor venal. Ou seja, é calculado sobre o valor de venda do imóvel, que é variante de forma, conquanto não fique desatualizada.

É de suma importância ressaltar que o valor venal só poderá ser atualizado mediante lei (em sentido estrito), e não por Decreto-Lei. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

⁷⁸ Ibidem. p.32

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I - É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II - Agravo não provido.⁷⁹

Diante da existência do fato gerador deverá ocorrer seu lançamento. Por lançamento do crédito tributário as ponderações de Hugo de Brito Machado são pertinentes:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável. Esta é a definição de lançamento, contida no art.142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado.⁸⁰

Ante esse entendimento, tem-se que o lançamento do IPTU será realizado à vista dos dados do Cadastro Imobiliário Fiscal, seja declarado pelo contribuinte, apurados pelo Fiscal, registrado até o último dia do exercício anterior.

3.2 A progressividade do IPTU enquanto sanção constitucional

⁷⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCESSO Nº. AI 420015 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16-12-2005 PP-00098 EMENT VOL-02218-06 PP-01060 RNDJ v. 6, n. 75, 2006, p. 58-59). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000010322&base=baseAcórdãos> . Acesso em 20. out. 2010.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004.p.170.

A função fiscal do tributo é o cerne de sua natureza arrecadatória. Lado outro, a função extrafiscal⁸¹ do tributo deve ser abrangida como aquela que se relaciona à probabilidade do tributo ser empregado como instrumento de política urbana.

A progressividade extrafiscal do IPTU traz a garantia de que os requisitos atinentes à da função social da propriedade seja observado, forçando o proprietário de imóvel urbano a adequar ao plano diretor da cidade, ou terá majorada a alíquota no tempo, até que aprimore o bom emprego de seu imóvel.

Sobre a progressividade do IPTU Marcelo Magalhães Peixoto expressa que: “Também com a progressividade realiza-se o princípio da justiça fiscal, na medida em que o tributo seja maior para quem dispõem de maior parcela de renda, vale dizer de renda não indispensável para o seu próprio consumo.”⁸²

⁸¹ Os tributos possuem função fiscal e extrafiscal, os quais podem ser assim entendidos: Fiscais - criado para arrecadar recursos a pessoa jurídica de direito público interno, para que possa cobrir seus gastos. Exemplo: Imposto de Renda. Extrafiscais - quando não visa só a arrecadação, mas também, corrigir anomalias. Exemplo: Imposto de Exportação. Tributação extrafiscal como a utilização de tributos com um fim preponderantemente dirigido a aspecto não arrecadatório. A referência feita à preponderância do fim extrafiscal evidencia a coexistência entre as duas funções dos tributos. É interessante observar que apesar dos tributos possuírem estas funções bastante nítidas, elas não se encontram dissociadas, não existindo tributos que tenham uma conotação exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Os tributos que apontam para uma finalidade extrafiscal como o caso do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) majorado em relação às terras improdutivas, proporciona uma repercussão fiscal que é o montante do tributo pago que ingressa nos cofres públicos. Já os tributos com finalidade eminentemente fiscal como o imposto sobre serviços (ISS) estabelecido por cada Município, também repercutem de alguma maneira com conteúdo extrafiscal, pois representam um ônus no exercício da atividade econômica. Podem ser, por exemplo, um estímulo ou uma dificuldade à prestação de serviço em um determinado Município, ainda que esse não seja seu fim primordial em determinada situação. Entendimento em contrário, compreendendo a extrafiscalidade como uma espécie específica de norma tributária, afastada completamente da função fiscal, geraria inclusive a dificuldade de definir o que fazer com o produto de sua arrecadação, uma vez que não haveria uma base de legitimação para sua inclusão entre as receitas do Estado. (RESENDE, Flávio Lúcio Flávio de. *Extrafiscalidade: os tributos como forma de implantação do Estado Democrático de Direito*. Disponível em <http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.18220>. Acesso em 20 out. 2010).

⁸² PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU_ Aspectos jurídicos relevantes*, coordenação Marcelo Magalhães Peixoto-São Paulo: Quartier Latin, 2002. p.252.

Desse modo o IPTU funciona não apenas com a finalidade de arrecadar recursos para a máquina pública, mas também, como verdadeiro instrumento de política urbana.

Salienta Silvia Maria Benedetti Teixeira:

Existem, porém situações nas quais o tributo pode funcionar como excelente instrumento de intervenção do Estado na atividade privada, seja para estimular comportamentos desejáveis, seja para propiciar a construção de uma sociedade mais justa.⁸³

A Constituição da República afirma que o IPTU deve ser atinente ao princípio da capacidade contributiva, sendo progressivo nos moldes de lei municipal, de maneira adequada a cumprir a função social da propriedade, nos moldes do artigo 145 § 1º da Constituição da República.

Acerca da função social da propriedade, cita-se o entendimento de Nelson Rosenvald:

A função social impõe limites negativos e positivos, limitadores e impulsionadores em atenção ao direito de propriedade—não ao interesse externo da Administração, da sociedade ou do vizinho, haja vista que todas as normas que se identificam com aquele princípio estão no interior do direito subjetivo, modelando e conformando a propriedade, incentivando a sua adequada fruição, de modo a evitar que o exercício do domínio se revele ocioso ou especulativo.⁸⁴

Muito se discute sobre a progressividade do IPTU, no entanto o Supremo Tribunal Federal, atento à função social da propriedade declarou constitucional toda progressão anterior à Emenda Constitucional 29/2000 que visa atender essa função.

⁸³ TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti. *A progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano- IPTU*- Disponível em http://www.sindaf.com.br/Downloads/Arquivo/Artigos/0026_ipu_p.pdf. Acesso em 08 out. 2010.

⁸⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. *Direitos Reais*. 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006. p.208.

Nota-se por meio da Súmula 668 do Supremo Tribunal Federal essa assertiva: “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.** (grifos nossos).”⁸⁵

Nesse sentido os julgados das Cortes são estabelecidos, conforme se verifica na jurisprudência que se segue:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL E URBANA - IPTU. SÚMULA 668. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FUNÇÃO SOCIAL. POSSIBILIDADE. 1. **Esta Corte interpretou os arts. 145, § 1º, 156, § 1º e 182, §§ 2º e 4º da Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional 29/2000, para fixar que a utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com lei federal** (cf. o RE 394.010-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.10.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997). 2. No caso em tela, a aplicação de diferentes alíquotas para imóveis urbanos edificados e imóveis urbanos não edificados não se confunde com a progressividade do tributo, e, portanto, não fere a Constituição. Agravo Regimental ao qual se nega provimento. (Grifos nossos).⁸⁶

No plano diretor da cidade, estabelecido por lei municipal, que devem fazer parte os objetivos, funções e o alcance da função social da propriedade imobiliária urbana.

⁸⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SÚMULA 668. Disponível em http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm. Acesso em 08 de out. 2010.

⁸⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCESSO Nº. RE 595080 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-185 DIVULG 30-09-2010 PUBLIC 01-10-2010 EMENT VOL-02417-06 PP-01299. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180147&base=baseAcordaos>. Acesso em 08 out. 2010.

Nele que estarão as definições para a classificação de propriedades que cumprem ou não a função social.

Prevê o artigo 182, § 4º, II da Constituição da República:

Art. 182

§ 4º É facultado ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para a 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 propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Diante desse dispositivo constitucional percebe-se a permissão da progressividade do IPTU no tempo, desde que seja exigido após o município concluir o parcelamento ou edificações compulsórios, previstos no inciso I do § 4º do mesmo artigo, considerando que o artigo faz referência à sucessibilidade das condições.

Concernente ao termo progressividade no tempo, explica Ives Gandra da Silva Martins Filho:

Mesmo quando cabível a progressão, a lei só pode tomar em conta a variação da alíquota no tempo. É dizer, a alíquota aplicável sobre o valor venal do ano "A" será majorada nos anos "B", "C", "D" e assim por diante. Assim, tirante a variável temporal, não cabe a aplicação de quaisquer outros critérios de progressão.⁸⁷

⁸⁷ FILHO, Ives Gandra da Silva Martins Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 707.

Por conseguinte, segundo expresso na Constituição da República a pressuposição da progressividade do IPTU tem por objetivo garantir cumprimento da função social da propriedade, como definido na lei municipal que é instituída o plano diretor.

O IPTU está diretamente relacionado à função social da propriedade conforme demonstra Mauro César da Cruz:

O IPTU, portanto, com o advento do Estatuto da Cidade houve uma ampliação de sua função, visto a possibilidade de ser utilizado com finalidade extrafiscal, pois se tornou mecanismo cogente, para através de sua alíquota progressiva, compelir ao proprietário de imóvel urbano compreendido dentro dos limites do plano diretor da cidade a exercer a função social da propriedade, sob pena de seu parcelamento ou até mesmo de uma futura desapropriação.⁸⁸

A Constituição da República confere ao legislador municipal a competência para instituir alíquotas progressivas no tempo, para forçar os proprietários de terrenos urbanos a se ajustarem às diretrizes do plano diretor que é o instrumento básico da política de desenvolvimento e da expansão urbana.

Quanto ao plano diretor do Município, é conveniente fazer referência à Lei 10.257/01, conhecida como Estatuto da Cidade, a qual regulamentou o contido no artigo 182 da Constituição da República, estatuinto em seu art. 39:

Art. 39. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º desta Lei.⁸⁹

⁸⁸ SOUZA, Mauro César João da Cruz. *A evolução do IPTU e a busca da função social da propriedade*. Disponível em http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_7766/artigo_sobre_a_evolucao_do_ipitu_e_a_busca_da_funcao_social_da_propriedade. Acesso em 08 out. 2010.

Dessa maneira através do Estatuto da Cidade, torna-se viável a cobrança de IPTU progressivo no tempo, ante o não cumprimento da função social da propriedade, nos moldes do artigo 182 da Constituição da República.

Ademais, verifica-se a sanção constitucional imposta pelo legislador, ou seja, a existência da progressividade para os imóveis que não atendem a função social da propriedade.

3.3 Isenção do IPTU na promoção da justiça social

Muito se tem questionado acerca da isenção de tributos na promoção de justiça social. No entanto, tem-se entendido na atualidade que a justiça social deve ser alcançada a fim de atingir a justiça em seu sentido amplo.

Tem-se na justiça social uma dimensão da justiça política que vai de encontro aos ideais de justiça distributiva trazidos por Aristóteles, trazendo para o Direito Tributário importante contribuição ante a percepção de que os valores cominados para o pagamento dos tributos devem ser ajustados à capacidade contributiva de cada indivíduo.

As considerações de Marcelo Magalhães Peixoto novamente se fazem necessárias:

[...] A verdadeira igualdade consiste em aquinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam. Por isto pensamos que o imposto [...] para todos sem limite de isenção se sem nenhuma dedução ou abatimento é uma verdadeira iniquidade [...]⁸⁹

⁸⁹ ESTATUTO DA CIDADE. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em 08 out. 2010.

Um sistema tributário eqüitativo e competente é pressuposto para elevação de justiça social. Nesse intento as assertivas feitas por Roberto Wagner Lima Nogueira são pertinentes. “O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa[...]⁹¹

Igualmente Leandro Cortiz esclarece sobre como se dá a justiça social na esfera dos tributos: “A fórmula adequada ao princípio da justiça tributária parece simples: quem pode mais paga mais, quem pode menos paga menos e quem não pode nada não paga nada; recebe agora para contribuir mais a frente [...]”⁹²

Isto posto, a isenção do IPTU para os contribuintes menos abastados faz com que a justiça social se concretize.

Confirmando essa assertiva no tópico anterior demonstramos que o legislador constitucional atribuiu a título de sanção a progressividade desse imposto àqueles imóveis que não atingem a função social da propriedade, ou seja, se os imóveis não cumprem o determinado pressupõe a sua não utilização não podendo os hipossuficientes arcar com os custos gerados.

Cabe ao Estado, através de mecanismos sociais como, por exemplo, a isenção de IPTU buscar tratar desigualmente os desiguais, considerados hipossuficientes para que participem igualmente com os demais nos quinhões de oportunidade.

⁹⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU_ Aspectos jurídicos relevantes*, coordenação Marcelo Magalhães Peixoto-São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 254.

⁹¹ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Justiça tributária e a Emenda Constitucional nº 39/2002*. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3840>>. Acesso em 09 de mar 10.

⁹² CORTIZ, Leandro. *Tributos e justiça social*. Disponível em <http://pontoderuptura.com.br/index.php/blog/25-noticias/79-tributos>. Acesso em 08 out. 2010.

No caso daquelas pessoas que possuam cem por cento dessas oportunidades cada ao Estado apenas manter o status de igualdade através de tratamento igualitário. Já para aquelas pessoas que possuam vinte, quarenta ou sessenta por cento desses quinhões cabe ao Estado complementar cada quinhão, ou seja, o tratamento desigual é provisório. Por meio da isenção tributária, tem-se essa possibilidade, visto ser importante instrumento de justiça social.

Uma sociedade norteada por preceitos de justiça tributária que produz justiça social rende benefício a todos, via de consequência a harmonia social gera vínculo de segurança a quaisquer cidadãos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A arrecadação de tributos é de suma importância para que a máquina pública possa funcionar. Através do pagamento dos mesmos é possível viabilizar condições para que se possa colocar em prática diversos serviços públicos.

O IPTU é uma das espécies de tributo, a saber, um imposto, que se revela como importante fonte de arrecadação para os municípios, já que sua função é de modo eminente fiscal. Vê-se que a função social dos tributos está respaldada na afirmação de que são voltados para a manutenção da sociedade

A função social do tributo busca atender às necessidades advindas da depuração do interesse público, ou seja, todo tributo possui uma função social tendo em vista ser os mesmos voltados à contemplação das necessidades da sociedade como um todo.

O respaldo dessa função social está diretamente ligado com a promoção da justiça, seja, social, distributiva, particular, universal, visto que a justiça é o ponto que se aproxima da igualdade.

Dessa forma para que seja instituído deverá estar respaldado nos preceitos trazidos por meio dos princípios constitucionais que o regem, diante da força normativa que os revestem.

O princípio da legalidade estabelece o dever em pagar os tributos, bem como pode ser entendido como uma limitação ao poder de tributar, já que a Administração Pública deve estar amparada em lei para criar, majorar ou estabelecer quaisquer tributos. De igual maneira representando limitações ao poder de tributar tem-se o princípio do não confisco.

O princípio da igualdade vem dar a todos tratamento igualitário preconizado pela Constituição da República, amparado na igualdade material, qual seja, tratar os

iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades. Considerando o fato de o tributo ser ligado a um fim, tem-se a personalidade dos tributos, através desse princípio.

Já a capacidade contributiva está diretamente relacionada aos ideais de justiça, posto que não cabe invasão de seu patrimônio para suportar a carga tributária. As condições econômicas do sujeito passivo deverá se relacionar com a obrigação tributária, as quais também deverão ser proporcionalmente adequadas com tal capacidade.

Verifica-se que em alguns casos a lei permite a isenção do contribuinte para o adimplemento do IPTU.

Salienta-se que é preciso evidenciar a necessidade em distinguir isenção com imunidade tributária, visto serem institutos com tratamento diferenciado pela legislação tributária. A imunidade tributária, prevista constitucionalmente no artigo 150 da Carta Magna, se traduz na vedação da cobrança de tributos.

A isenção tem previsão legal no artigo 175 do Código Tributário Nacional o qual elenca as condições específicas para a sua aplicação. Desse modo percebe-se que a isenção é sempre decorrente de lei e sua aplicação faz com que se alcance a chamada justiça social tributária.

Com a possibilidade de permitir que os contribuintes menos abastados sejam isentos do pagamento do referido imposto, percebe-se tal ato se traduz em importante instrumento para a realização da chamada justiça social tributária.

Objetivando a chamada justiça social tributária é permitido ao Poder Público conceder a isenção de alguns tributos aos contribuintes, considerados hipossuficientes.

Ademais, a ideia de justiça social pode ser traduzida no tratamento ideal dado aos desiguais. Ou seja, o tratamento dado aos contribuintes carentes se dá

respeitando sua desigualdade frente aos demais contribuintes, o que corrobora a favor da discriminação positiva.

Nesse diapasão, a isenção do dever do pagamento do IPTU aos contribuintes hipossuficientes garante o cumprimento da respectiva função social tributária, atendendo às premissas da justiça social ao prover tratamento diferenciado do contribuinte carente, o que confirma a hipótese da presente monografia.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Martsung F.C.R.. *O sistema jurídico: normas, regras e princípios*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8628>>. Acesso em 10 ago. 2010.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco Tradução*, estudo bibliográfico e notas Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2002.

ARRUDA, Ângelo. *Administração Pública e tributação*. Disponível em http://www.unisc.br/portal/images/stories/mestrado/direito/dissertações/2007/angelo_arruda.pdf. Acesso em 20 out. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11 ed., atual.por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____ *Curso de Direito Constitucional*. 8 ed., rev e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA (1988), CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Lei nº 5.172/1966, CÉSPEDES, Livia. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDIT, Márcia Cristina Vaz dos Santos *Vade Mecum*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1999.

CORTIZ, Leandro. *Tributos e justiça social*. Disponível em <http://pontoderuptura.com.br/index.php/blog/25-noticias/79-tributos>. Acesso em 08 out. 2010.

COSTA, Mauro José Gomes da. *Anotações acerca da teoria geral da isenção tributária*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2063>. Acesso em 30 ago. 2010.

COUTO, Alessandro Ribeiro. *Princípio da proporcionalidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7673>. Acesso em 15 jul. 2010.

DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

DIFINI, Luiz Filipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed., São Paulo: Saraiva., 2008.

ESTATUTO DA CIDADE. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em 08 out. 2010.

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. *Direitos Reais*. 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Tributação e justiça social*. Disponível em http://www.ambitoacademico.pro.br/arquivos/producao_bibliografica/artigos/Tributa%E7%E3o%20e%20justi%E7a%20social.pdf. Acesso em 02 set. 2010.

FILHO, Ives Gandra da Silva Martins Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000.

FREITAS, Newton. *Normas Jurídicas*. Disponível em <http://www.newton.freitas.nom.br/artigos.asp?cod=7>. Acesso em 12 jul. 2010.

GOMES, Luiz Flávio. *Normas, regras e princípios: conceitos e distinções*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7527>>. Acesso em 10 ago. 2010.

GONÇALVES, Francisco Pablo Feitosa. *FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO: a necessidade de uma abordagem sociológica da questão*. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/37512>. Acesso em 15 ago. 2010.

HACK, Érico. *A sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo*. Disponível em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf.../reflexoes_01.pdf -. Acesso em 04 out. 2010.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 12 ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2007.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Justiça tributária e a Emenda Constitucional nº 39/2002*. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3840>>. Acesso em 09 de mar 10.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4138>>. Acesso em 10 jul. 2010.

PASSOS, J. J. Calmon de. *Função social do processo*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3198>>. Acesso em 04 out. 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU_ Aspectos jurídicos relevantes*, coordenação Marcelo Magalhães Peixoto- São Paulo: Quartier Latin. 2002.

RESENDE, Flávio Lúcio Flávio de. *Extrafiscalidade: os tributos como forma de implantação do Estado Democrático de Direito*. Disponível em <http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.18220>. Acesso em 20 out. 2010.

SABBAG, José Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Nélida Cristina. *A capacidade contributiva e os símbolos da riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SILVA, José Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19 ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

SOUZA, Mauro César João da Cruz. *A evolução do IPTU e a busca da função social da propriedade*. Disponível em http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_7766/artigo_sobre_a_evolucao_do_ipitu_e_a_busca_da_funcao_social_da_propriedade. Acesso em 08 out. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SÚMULA 668. Disponível em http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm. Acesso em 08 de out. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCESSO Nº. RE 595080 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-185 DIVULG 30-09-2010 PUBLIC 01-10-2010 EMENT VOL-02417-06 PP-01299. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000180147&base=baseAcordaos>. Acesso em 08 out. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROCESSO Nº. AI 420015 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16-12-2005 PP-00098 EMENT VOL-02218-06 PP-01060 RNDJ v. 6, n. 75, 2006, p. 58-59). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000010322&bae=baseAcordaos>. Acesso em 20. out. 2010.

TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti. *A progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano- IPTU-* Disponível em http://www.sindaf.com.br/Downloads/Arquivo/Artigos/0026_ipitu_p.pdf. Acesso em 08 out. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCESSO Nº.RE 232393, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/1999, DJ 05-04-2002 PP-00055 EMENT VOL-02063-03 PP-00470). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000100731&base=baseAcordaos>. Acesso em 20 out. 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PROCESSO Nº. 629785 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 27/04/2010, DJe-091 DIVULG 20-05-2010 PUBLIC 21-05-2010 EMENT VOL-02402-07 PP-01538 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 119-121).Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000175711&base=baseAcordaos>. Acesso em 29 out. 2010.

TOLENTINO, Luis Fernando Simões. *A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional nº 29*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4163>>. Acesso em 08 out. 2010.