

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

JULIANA CASTRO AYRES

**O APARENTE *BIS IN IDEM* RESULTANTE DO IPTU
PROGRESSIVO ASSOCIADO À COBRANÇA DE
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**

Florianópolis - SC

2009.

JULIANA CASTRO AYRES

**O APARENTE *BIS IN IDEM* RESULTANTE DO IPTU
PROGRESSIVO ASSOCIADO À COBRANÇA DE
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**

Monografia submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Ubaldo César Balthazar.

Florianópolis - SC

2009.

AGRADECIMENTOS

A meus pais Jackson e Cláudia, pelo apoio sempre em todas as minhas decisões, pela compreensão das minhas dificuldades, pelo amor incondicional, por darem razão a minha vida.

A meus queridos avós Warlei e Teti, pelo exemplo de coragem nas lutas e conquistas diárias de suas vidas, e pela confiança na minha coragem de também lutar.

A meu irmão Jefferson, pelo exemplo impecável de estudante, e agora, de profissional, mas principalmente pelo conforto de senti-lo ao meu lado sempre, preocupado, interessado, orgulhoso, por vezes até decepcionado, mas sempre comigo em todos os momentos da minha vida.

A minha grande amiga Janaina Montibeller Furtado e Silva, pela parceria incomparável dos últimos anos, pelo apoio constante durante essa etapa de minha vida, pela dedicação e companheirismo ímpar que tornaram a minha vida muito mais leve e prazerosa, pelo amor fraterno que me acompanhará eternamente.

A minha amável amiga Camila Aguiar Vieira, pelas válidas sugestões neste trabalho, pela compreensão das minhas dificuldades e pelo apoio em todas as minhas escolhas, pelo amor de sempre.

A minhas queridas amigas Camila Beninca de Souza, Camila Vieira Hazan e Joana Vieira Hazan, pelo implacável senso de humor e descontração que fizeram com que este momento tenso da preparação da monografia fosse muito mais leve e tranquilo.

A meus médicos Daniel Gomes Silve e Gabriel Thiesen Britto, pela certeza da minha capacidade, mas principalmente, pela competência de me fazer perceber o essencial.

A meu competente orientador Ubaldo César Balthazar, por toda dedicação e empenho para a realização deste trabalho, mas também pela paciência e compreensão das minhas dificuldades, por me ajudar a crescer.

Ayres, Juliana Castro. *O aparente bis in idem resultante do IPTU progressivo associado à cobrança de contribuição de melhoria*. 2009. 81f. Monografia (Graduação em Direito) – Curso de Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina.

RESUMO

O tema deste trabalho propõe-se a discutir as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 29/2000 no que tange a aplicação de alíquotas progressivas para a cobrança do IPTU e, de que forma a aplicação da sua alíquota progressiva poderia invadir o âmbito de competência municipal no que se refere à contribuição de melhoria. Criada para atender o dispositivo do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, o qual determina que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, bem como serão graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, a EC 29/2000 pode gerar também algumas confusões atinentes aos princípios tributários estabelecidos pela Constituição Federal, tais como o impedimento de utilização de tributo com efeito de confisco, e a proibição de bis in idem. Desta forma, o que se pretende é verificar se de fato o IPTU sob a égide da progressividade fiscal transgredir princípios constitucionais estabelecidos pelo legislador constituinte originário.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU, Contribuição de Melhoria, Progressividade, isonomia.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	9
1.1 CLASSIFICAÇÕES DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	9
1.2 A DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
1.2.1 Classificação quanto à função do tributo	15
1.2.2 O destino do produto arrecadado pelos tributos	16
1.3 A PROGRESSIVIDADE FISCAL SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	19
1.4 A PROGRESSIVIDADE FISCAL	27
2. OS LIMITES DE COMPETÊNCIA DO IPTU E DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	36
2.1 O FATO GERADOR DO IPTU	36
2.2 O IPTU E A PROGRESSIVIDADE FISCAL ADVINDA DA EC 29/2000	35
2.2.1 A atual progressividade fiscal do IPTU	39
2.3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – CONCEITO, FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO	483
2.4 O IPTU SOB A ÉGIDE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, ASSOCIADO À COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	50
3. OS LIMITES DE COMPETÊNCIA DO IPTU E DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	583
3.1 AS POSSIBILIDADES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO	53
3.2 A APARENTE INVASÃO DE COMPETÊNCIA DO IPTU PROGRESSIVO NA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	59
3.3 A CONSTITUCIONALIDADE PLENA DA EC 29/2000.....	69
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	83

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo discutir as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 29/2000 no que tange a aplicação de alíquotas progressivas para a cobrança do IPTU e de que forma a aplicação dessas alíquotas poderia resultar em *bis in idem*, quando associadas a cobrança de Contribuição de Melhoria.

O advento da Emenda Constitucional 29/2000, que estabeleceu para o IPTU a progressividade de suas alíquotas de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, gerou discussões decorrentes do seu caráter de tributo real. Até então as Cortes Superiores de Justiça haviam firmado posicionamento pela impossibilidade da lei municipal fixar alíquotas progressivas ao IPTU, justificando não ser possível medir a capacidade contributiva do contribuinte mediante um imposto de caráter real.

A Constituição Federal, em seu artigo 156, parágrafo 1º, antes da EC 29/2000, previa apenas a progressividade extrafiscal do IPTU em razão do descumprimento da função social da propriedade. Ademais, a alíquota que incidia sobre a propriedade de imóvel localizado em área urbana era de natureza diretamente proporcional ao seu valor venal. Nestes termos, a riqueza do contribuinte era mensurada pelo valor do bem imóvel e a alíquota, por ser um percentual fixo, proporcionava um gradual aumento no valor da prestação devida.

No entanto, a Emenda Constitucional 29/2000 foi promulgada para se atender o dispositivo do art. 145, parágrafo 1, da Constituição Federal, o qual determina que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal bem como serão graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Nestes termos, ao introduzir a locução sempre que possível, o legislador constituinte originário introduziu também a ordem de que, apesar de não ser sempre possível dar caráter pessoal aos impostos, estes

serão sempre graduados em decorrência da capacidade econômica do contribuinte.

De mais a mais, após referida emenda, o IPTU passou a ser regido por um novo panorama tributário que aparenta invadir a competência da contribuição de melhoria. A progressividade fiscal aplicada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) possibilita um confronto com critérios que definem a regra-matriz de incidência tributária da Contribuição de Melhoria, podendo gerar, nestas situações, a inconstitucionalidade da progressividade fiscal em relação ao IPTU ante a configuração de duas formas de arrecadação sobre o mesmo fato oponível, pelo município, qual seja, a valorização de imóvel localizado na área urbana.

Ocorre que a Constituição Federal de 1998 estabelece como fato gerador da Contribuição de Melhoria a valorização do imóvel decorrente da construção de obra pública, condicionando os imóveis atingidos pela valorização à obrigação de arcar com um tributo em face da mais valia ocasionada ao bem. Assim sendo, este tributo será revertido à entidade administrativa que propiciou a construção da obra geradora da mais valia em tela.

Já o IPTU está fundamentado na propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado na área urbana, conforme estabelece o art. 32 do CTN, sendo sua alíquota fixada de acordo com o valor venal do imóvel. Nesse sentido, quanto mais alto for o valor do bem, mais intensa será a alíquota fixada para a cobrança do imposto.

Nestes termos, o que se pretende analisar é se o legislador constituinte derivado, ao justificar o aumento da arrecadação do Estado na Emenda Constitucional 29/2000, mediante sua manifestação municipal, observou o mandamento do legislador constituinte originário que definiu, conforme art. 154, I, do referido texto, que somente a União terá competência residual para instituição de impostos que não possuam fato gerador ou base de cálculo determinados no próprio texto constitucional. De

outro lado, pretende-se ainda analisar se a referida norma obedece aos critérios estabelecidos para impedir a ocorrência de *bis in idem* e de confisco tributário.

No primeiro capítulo abordar-se-á a essencialidade do direito tributário, os princípios que o norteiam e os mandamentos mais importantes a serem observados pela administração pública na instituição, cobrança e arrecadação de tributos, bem como na aplicação do produto de sua arrecadação.

No segundo capítulo, por sua vez, estudar-se-á os fundamentos que permeiam o IPTU e a contribuição de melhoria, suas funções, fatos geradores, formas de arrecadação, bem como os limites de suas competências. Delinear-se-á, ainda, quais suas semelhanças sob o aspecto financeiro e sob o aspecto tributário, a fim de verificar a aparente inconstitucionalidade da EC 29/2000.

Por fim, na última parte do trabalho, a partir das conclusões dos capítulos anteriores, buscar-se-á demonstrar o real fundamento dos tributos, suas essencialidades bem como os princípios primordiais que devem reger a sociedade e a administração pública, na instituição, cobrança, arrecadação e aplicação do produto da arrecadação do IPTU e da contribuição de melhoria.

Ademais, vale ressaltar que ao término do trabalho, a sensação é a mesma descrita por Ost na introdução do seu livro, quando diz que “*temos perfeita consciência de ter atingido apenas muito parcialmente o objetivo entrevisto*” (2005, p. 20). Seja por falta de tempo ou por impossibilidade de acesso a obras pertinentes ao tema, há aqui o reconhecimento de que se trata de um trabalho imperfeito. Porém, apesar de suas falhas, acredita-se que foi possível realizar alguns apontamentos interessantes dentro da sua matéria.

Merece nota que o presente trabalho se baseia em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, se preocupando em destacar os princípios que norteiam a instituição do IPTU e da contribuição de melhoria para melhor atender a administração pública e a coletividade. Utilizou-se o método indutivo, eis que se pretendeu, através de percepções particulares e detalhes, chegar a uma proposta geral acerca do conceito e fundamento do seu objeto.

1. A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1 CLASSIFICAÇÕES DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

Para compreender as semelhanças e distinções entre contribuição de melhoria e IPTU, imprescindível entender como está organizado o sistema tributário brasileiro, compreendendo as classificações e princípios que irão reger a administração, bem como permitir se conclua quais são os limites de atuação dos entes públicos e quando este é ultrapassado.

O conceito de tributo é definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional como sendo “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Segundo Sérgio Pinto Martins¹, o direito tributário é um sistema organizado de princípios e regras criadas para gerenciar o poder fiscal do Estado de criar, arrecadar e fiscalizar tributos. Ao conceituar tributo, o autor é categórico ao afirmar:

“Tributo é uma receita originária que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tributo é uma receita pública e não particular. É uma receita pública originária e não derivada do patrimônio do Estado, como de aluguéis, receitas financeiras, etc. Tributo é uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária. O tributo tem

¹ Martins, Sérgio Pinto. Manual de Direito Tributário 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2007. p. 30;

por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades coletivas.”²

Segundo Carlos Araújo Leonetti³, a doutrina mais tradicional entende haver duas espécies tributárias: os tributos vinculados, cuja hipótese de incidência consiste em uma atividade estatal diretamente contraposta ao contribuinte, como ocorre com as taxas, que abarcam o instituto dos tributos justificados por uma contraprestação direta (valor que precisa ser desembolsado para a obtenção de um “benefício”); e os tributos não vinculados, cuja hipótese de incidência independe de uma atividade estatal prestada ao contribuinte, como os impostos, cuja contraprestação no momento da arrecadação não contempla um fim específico já predestinado. Nestes casos, o sujeito ativo arrecada um imposto que será aplicado em despesas gerais, de acordo com as necessidades à época de sua aplicação. Para referida corrente, pouco importa o nome que é dado ao tributo, uma vez que, qualquer que seja este, com certeza se identificará em uma das duas espécies, sendo ou um tributo vinculado, ou tributo não vinculado.

Um outro posicionamento classifica os tributos em três espécies tributárias. São estas, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Os impostos teriam o caráter mais geral, segundo também defendem os adeptos da classificação tradicional, enquanto que as taxas obteriam um fim já especificado, na mesma linha da doutrina anteriormente citada. A diferença se destaca na aparição de uma nova forma de tributar, através da contribuição de melhoria. Sob este prisma, a contribuição de melhoria nada mais é que um tributo cobrado a quem tem seu bem imóvel valorizado em decorrência de uma obra pública, no intuito de propiciar uma contraprestação ao Estado.

Vê-se que a contribuição de melhoria não se enquadra no instituto das taxas pelo detalhe de que, além da entidade pública oferecer a contraprestação ao contribuinte, que é a construção de obra pública, precisa

² _____, 2007. p. 99;

³ LEONETTI, Carlos Araújo. A Contribuição de Melhoria na Constituição de 1988. Florianópolis: Diploma Legal, 2000;

necessariamente seu bem imobiliário sofrer valorização em decorrência da obra em questão. Nesta classificação doutrinária, qualquer outra exação, se consistirá em sua natureza como taxa, ou imposto, de acordo com sua hipótese de incidência, sendo adeptos dessa linha Geraldo Ataliba⁴, Paulo de Barros Carvalho⁵, Roque Antônio Carraza⁶, Sacha Calmon Navarro Coelho⁷ e Yoshiaki Ichihara⁸.

De acordo com Carlos Araújo Leonetti⁹, existe ainda, uma doutrina minoritária que acredita em uma classificação *quadripartite* dos tributos, compondo tal classificação, os impostos; taxas, subdividindo-se esta em taxa de serviço, de utilização de via pública e de melhorias; as contribuições, podendo ainda ser sociais, econômicas, ou corporativas, e, por fim, os empréstimos compulsórios. Para tal classificação, defendida por Luciano Amaro¹⁰, a contribuição de melhoria na realidade, seria uma modalidade de taxa.

Ademais, surgem cada vez mais adeptos de uma moderna classificação dos tributos em cinco espécies. Seus seguidores, entre outros, Celso Ribeiro Bastos¹¹, Ives Gandra da Silva Martins¹², Hugo de Brito Machado¹³, Ruy Barbosa Nogueira¹⁴, Ubaldo César Balthazar¹⁵ e Carlos Araújo

⁴ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973; 3 ed. 1984;

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário. – São Paulo: Saraiva, 2007;

⁶ CARRAZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. - São Paulo: Malheiros, 2006;

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006;

⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais n. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-00, 32, de 11-9-01, 33, de 11-12-01, 37, de 12-06-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-05-03, 41 e 42, de 31-12-03, 44, de 30-6-04, 45, de 8-12-04 e 47, de 5-7-05. – São Paulo: Atlas, 2006;

⁹ LEONETTI, Carlos Araújo. Op. Cit, 2000;

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. – São Paulo: Saraiva, 2006;

¹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991;

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989;

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997;

¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1989;

¹⁵ BALTHAZAR, Ubaldo César. Manual de direito tributário. V. 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999;

Leonetti¹⁶, acreditam ser indiscutível a previsão, pelo legislador originário, de cinco espécies tributárias principais, todas sujeitas a regras próprias, sendo elas: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Os tributos também podem ser classificados em vinculados e não vinculados. Nesse sentido, os impostos se caracterizam como tributos não vinculados, uma vez que sua hipótese de incidência consiste numa situação qualquer, independentemente de atuação estatal específica; ao contrário da taxa, que é tributo vinculado a uma atuação estatal referida diretamente posta ao contribuinte, podendo esta prestação ser efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, ou ainda o exercício regular do poder de polícia. Entretanto, apesar da contribuição de melhoria ser também tributo vinculado, da mesma forma que as taxas, se distingue desta pelo fato da sua atuação estatal ser, necessariamente, a realização de obra pública resultante em valorização imobiliária.

Carlos Araújo Leonetti elucida o tema, destacando:

“No dizer de ATALIBA, as contribuições (entre as quais ele inclui a de melhoria) se distinguem das taxas (que, como aquelas, são tributos vinculados) por terem, como hipótese de incidência uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao contribuinte. Ou seja, assim como as taxas, e as contribuições de melhoria (para quem distingue as contribuições de melhoria das contribuições especiais), as contribuições especiais têm como hipótese de incidência uma atuação estatal referida ao contribuinte. No caso das taxas, como já visto, esta referibilidade da atividade estatal é direta e imediata, isto é, deve haver, no mundo fenomênico, ou a prestação, ainda que potencial, de serviço público específico e divisível cujo destinatário seja o contribuinte, ou a prática de ato administrativo decorrente do regular exercício do poder de polícia, igualmente direcionado ao contribuinte. Em se tratando de contribuição de melhoria, conforme também já visto, faz-se necessário, igualmente, uma atuação estatal (no caso, realização de obra pública) que se refere ao contribuinte, desta feita, de modo indireto,

¹⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. Op. Cit, 2000;

já que a atividade da administração teve como destinatário específico não a ele mas, sim, a coletividade.”¹⁷

Percebe-se então que essas classificações quanto às espécies de tributos revelam o destino da receita obtida, sendo importante, portanto, independente da classificação considerada mais adequada, ter em mente o destino do produto de arrecadação da taxa de serviço, da contribuição de melhoria, do IPTU, conforme se constatará mais a frente.

1.2 A DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

O artigo 4º do Código Tributário Nacional estabelece que:

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Ocorre que tal dispositivo, ao contrário do que Yoshiaki Ichihara¹⁸ e Hugo de Brito Machado¹⁹ defendem, não pretende “diminuir” o grau de importância da destinação do produto arrecadado através de tributos. Segundo Luciano Amaro:

“(…)o que pretende dizer aquele dispositivo é que o intérprete e o aplicador da lei, e o próprio legislador, estão impedindo de, com a menção a esta ou àquela destinação do tributo (ou, também, à vista de sua ‘denominação’), conduzir uma exação de uma categoria para outra. Por exemplo, não se admite que o legislador institua tributo, destinando-o à conservação de estradas e denominando-o pedágio, se o seu fato gerador for a compra de combustíveis. O caput do art. 4º e cada um de seus incisos

¹⁷ LEONETTI, Carlos Araújo. Op. Cit , 2000.p. 30-34;

¹⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. Cit, 2006;

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit 1997;

aplicam-se a esse exemplo, reconduzindo a figura à natureza específica de imposto.”²⁰

Dito isso, ainda que alguns autores acreditem com veemência na irrelevância do destino dado ao produto da arrecadação tributária para fins de se definir a natureza do tributo, alicerçados na defesa de que referida situação se constitui em momento posterior ao vínculo jurídico tributário, se vê cada vez mais necessário categorizar as espécies tributárias. Até porque, existem algumas situações em que a destinação do produto arrecadado por determinados tributos está estabelecida constitucionalmente, apresentando-se como uma condição, um requisito, um pressuposto, ou, como diria Luciano Amaro²¹, “*um aspecto do exercício legítimo da competência tributária*”. Por esta razão, o exame da destinação da figura tributária é inerente à aplicação do tributo, não podendo sua destinação ser ignorada.

De fato, não se faz necessária a análise quanto a aplicação dos recursos arrecadados para distinguir o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. Entretanto, o que se pretende evitar é que seu destino, razão primordial de sua instituição, seja esquecido por conta de uma preocupação excessiva com a forma, que, apesar de imprescindível para a cobrança do tributo, se tornaria obsoleta, não fosse a necessidade de se destinar a arrecadação tributária ao fim a que se propõe.

Sobre o assunto, exemplificou Luciano Amaro:

“Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicitar na lei, instituir empréstimo compulsório, este será inconstitucional. Assim também, se a União criar tributo (chamando-o, embora, de contribuição), exigível dos advogados (pelo só fato do exercício de sua profissão), ele

²⁰ AMARO, Luciano. Op. Cit, 2006. p. 76;

²¹ AMARO, Luciano. Op. Cit, 2006. p. 78;

será inconstitucional, pois tributar serviços advocatícios compete aos Municípios e não à União; mas, se a lei destina essa contribuição à Ordem dos Advogados, ela é juridicamente válida, pela óbvia razão de que, como contribuição corporativa, ela se distingue dos impostos. Do mesmo modo, a nota que permite matizar a contribuição prevista do art. 149-A da Constituição (acrescido pela EC n. 39/002) é a destinação ao custeio do serviço de iluminação pública.”²²

De mais a mais, se o estudo quanto ao destino do produto tributário é essencial para legitimar a exação do tributo, evidente se torna a importância desse conhecimento. Até mesmo porque, o que se pretende aqui, através desta análise, é também perceber se há um possível desvio de finalidade na aplicação dos recursos arrecadados.

1.2.1 Classificação quanto à função do tributo.

Nesse sentido, os tributos podem ser classificados na sua função como fiscais, extrafiscais ou parafiscais. Um tributo possui função fiscal quando seu principal objetivo for a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, para servir à coletividade, como é o caso dos impostos, sendo o imposto de renda um típico exemplo de tributo com finalidade fiscal.

Já quando o objetivo principal da instituição do tributo for a interferência na ordem econômica, buscando mais do que a simples arrecadação de recursos, estar-se-á falando em tributo extrafiscal, cuja função é influenciar alguns comportamentos, restringindo condutas consideradas nocivas à sociedade. Um exemplo clássico de tributo com função extrafiscal é o tributo aplicado ao cigarro. Com esta função tem-se ainda o IOF, que é instrumento de intervenção no mercado financeiro, através das políticas de

²² AMARO, Luciano.Op. Cit, 2006. p. 77;

crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários, bem como as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico (CIDE, SEBRAE).

Para proteção da atividade produtiva nacional, existe o IE, que visa regular o mercado interno, e o IPI, que é um imposto com função essencialmente fiscal, já tendo sido considerado o principal tributo da arrecadação federal, mas também possui sua extrafiscalidade na sua aplicação seletiva, em função da essencialidade do produto. Ademais, duas funções também possui o imposto de renda, que além de ser a principal fonte de receita da União, tem também função extrafiscal nos incentivos regionais e setoriais, o ICMS, que é extrafiscal no seu caráter de seletividade/essencialidade, o IPVA, que varia suas alíquotas para estimular o consumo de determinados combustíveis, e o IPTU, cuja extrafiscalidade se traduz nas alíquotas progressivas no tempo, como forma de política urbana.

Por outro lado, os tributos parafiscais são àqueles que se destinam à satisfação de situações que não são típicas do Estado, como contribuições sociais, de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Nesse sentido se tem as contribuições para entidades de classe, contribuição sindical rural, bem como a contribuição para a seguridade social, cujos recursos não são destinados ao Tesouro Nacional.

1.2.2 O destino do produto arrecadado pelos tributos.

Uma vez recolhido o tributo, seus recursos e quantias arrecadadas serão destinados de acordo com as regras da lei de diretrizes orçamentárias. Neste prisma, o produto arrecadado através do IPTU é tipicamente fiscal, sendo sua função a obtenção de recursos financeiros ao município. Entretanto, enfatiza Hugo de Brito Machado, que a Constituição Federal faculta ao Poder Público municipal:

“Mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de imposto sobre a propriedade predial e territorial progressivo no tempo (art. 182, parág, 4º, inc. II)”²³

Nota-se aí que os municípios podiam efetuar cobrança de IPTU com alíquotas progressivas, dos proprietários que não propuserem uma função social ao seu imóvel urbano. Referida mudança trouxe ao tributo um viés *extrafiscal*, já que ele passou a ser utilizado para compelir o contribuinte a promover o adequado aproveitamento de seu imóvel urbano. Conclui-se logo que, apesar de tipicamente fiscal o IPTU, sua progressividade fixada com o intuito de compelir o contribuinte é de caráter *extrafiscal*. Por outro lado, a progressividade com base em características pessoais e na capacidade contributiva continua possuindo função exclusivamente fiscal.

No que tange à Contribuição de melhoria, esta possui função fiscal, tendo em vista sua função redistributiva, de modo que o tributo possui a intenção de arrecadar recursos financeiros para cobrir custos de obras públicas, se distinguindo das taxas ante à necessidade de valorização imobiliária decorrente da construção da obra que instituirá o tributo.

Sob o aspecto analisado, esclareceu Carlos Araújo Leonetti ao salientar que, apesar do disposto no artigo 81 do Código Tributário Nacional, que estabelece a função da contribuição de melhoria, sendo esta custear as obras públicas que promovam valorização imobiliária, tal entendimento não é o mais adequado. Segundo o autor:

“Muito embora a cobrança de melhoria venha a viabilizar a realização da obra pública, ontologicamente, não objetiva o seu custeio, mas sim, o ressarcimento do erário pela mais valia causada ao patrimônio particular, em virtude de obra pública e, conseqüentemente, às expensas do Poder Público.”²⁴

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit, 1997;

²⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. Op. Cit, 2000, p.110;

No mesmo sentido se enquadram as taxas, que são tributos tipicamente vinculados, tendo em vista que, conforme destacou Luiz Felipe Silveira Difini, “*pressupõem uma atividade estatal específica, prestada àquele contribuinte que a paga*”²⁵. Logo, sua função é fiscal, e, em semelhança a contribuição de melhoria, visa o ressarcimento do erário pela utilização efetiva ou potencial do serviço público.

Quanto às taxas para custeio de atividade pública, Célio Armando Janczeski explica a destinação do seu produto de arrecadação citando Geraldo Ataliba:

“Geraldo Ataliba, apontando o erro científico da definição de taxas em razão do destino do produto da arrecadação ao custeio de determinada atividade pública, arremata: ‘É correta, sob a perspectiva da ciência das finanças, mas totalmente errada para o direito, a definição de imposto, que assinala a circunstância de corresponder às despesas gerais e indetermináveis do poder público, ou que afirma ser a taxa o tributo cujo produto de arrecadação custeia um serviço público.’”²⁶

De qualquer forma, importante ter em mente que as receitas provenientes dos tributos arrecadados pelo Estado em sentido amplo, como regra geral, se destinam a cobrir seus gastos gerais, exceto quando a norma constitucional estabelecer uma afetação específica. No mais, “*a relação tributária não avança na discussão sobre a destinação da arrecadação do tributo, eis que própria do direito orçamentário. O tributo se define independente do destino da arrecadação proveniente de sua exigência.*”²⁷

²⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira; Manual de Direito Tributário, Editora Saraiva, 2006; p. 79;

²⁶ JANCZESKI, Célio Armando. Taxas – Doutrina e Jurisprudência, Curitiba, Juruá, 1999, p. 30;

²⁷ _____. Op. Cit, 1999, p. 31;

1.3 A PROGRESSIVIDADE FISCAL SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.

Para melhor compreender a aplicação dos tributos na Constituição Federal de 1988, indispensável salientar alguns princípios constitucionais tributários, os quais se constituem nos pilares que fundamentam a função e a forma de cada espécie de tributo. Além disso, os princípios traduzem projeções de direitos fundamentais, sendo, segundo conceito de Sasha Calmon Navarro Coêlho, “*garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas*”²⁸, advindo de valores, os quais vão sendo construídos na evolução do processo histórico e social.

Os princípios constitucionais tributários exprimem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal, sendo, portanto, cláusulas constitucionais pétreas, insuprimíveis, regras pelas quais se pautará todo o sistema tributário brasileiro, sendo o controle de sua constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal, por meio dos mandamentos nucleares do direito tributário brasileiro, dos quais salientam-se o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da não-confiscatoriedade, bem como o princípio da razoabilidade.

O princípio da isonomia se constitui como o núcleo supremo de todo o sistema constitucional e o pilar do regime democrático reinstaurado após a queda da ditadura militar. Irá este princípio embasar todos os direitos e deveres, individuais e coletivos, defendidos constitucionalmente. Américo Lourenço Masset Lacombe é incisivo ao defender o princípio da isonomia, afirmando que:

“(...) sem ele não há República, não há Federação, não há democracia, não há Justiça. É a cláusula pétreia por

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro; “Comentários à Constituição de 1988”; Editora Forense 2006; p. 199;

excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas.”²⁹

O legislador constituinte, ao dispor sobre este princípio na Carta Magna também é categórico ao expressar sua fundamentalidade, demonstrando no artigo 3º a premissa da igualdade com a seguinte disposição:

- I – construir uma sociedade justa e igualitária;
- II – garantir o desenvolvimento nacional;
- III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Dito isso, a Carta torna claro que a prática de qualquer ato para a construção e manutenção da sociedade brasileira deve sempre ser absolutamente calcada no pressuposto da igualdade. E mais para frente, no artigo 5º da Constituição Federal, evidencia a superioridade do princípio da isonomia com relação aos demais princípios constitucionais.

Sobre o tema, Américo Lourenço Masset Lacombe confirma:

“Já no caput do artigo vem a primeira afirmação: ‘todos são iguais perante a lei’. Em seguida vem a vedação das distinções, não desnecessária, como veremos mais adiante. A primeira forma de implementar a igualdade é a garantia dada, aos brasileiros e estrangeiros, residentes no País, da inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos enumerados pelos incisos que se seguem. Com isso, fica nítido que todos os direitos e garantias enumerados pelos incisos do art. 5º têm como função implementar o princípio da isonomia, sem o qual se ruirá todo o sistema constitucional.”³⁰

²⁹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset, “Princípios Constitucionais Tributários”, Malheiros Editores, 1996, pág. 09;

³⁰ _____. Op. Cit. 1996, p. 10;

A partir do princípio geral da isonomia foi criada regra específica expressa no art. 150, II, da CF, a qual vedou às pessoas jurídicas de direito público:

“Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Luciano Amaro, lembrando Celso Antônio Bandeira de Mello, expressa com veemência o significado da norma programática no instituto do direito tributário, destacando:

“Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, ‘todos são iguais perante a lei’.³¹

Todavia, há um segundo e indispensável aspecto a ser analisado, o qual, se dirigindo ao próprio legislador, veda a este que se dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Assim, todos são iguais aos olhos do legislador, devendo ser tratados com igualdade perante ele. Nessa esteira, completando sua linha de raciocínio, conclui Luciano Amaro:

“Nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.”³²

³¹ AMARO, Luciano. Op. Cit. 2006. p.135;

³² _____ . Op. Cit., 2006. p.135;

Na mesma linha, Luiz Felipe Difini complementa referido conceito, afirmando que:

“Qualquer pessoa que pratica ato ou se encontra em relação ao fato que é suporte fático (fato imponible) da norma, será colhida pela incidência desta e afetada, igualmente, pelas conseqüências daí advindas.”³³

De mais a mais, como já demonstrado, o princípio da isonomia é pilar para a formação de todos os demais princípios tributários.

“Quando, efetivamente, a Constituição assegura a liberdade, a propriedade e os demais direitos individuais, ela o assegura não só indiscriminadamente a todos, mas a todos na mesma medida e mediante as mesmas condições. Enunciando o direito à igualdade em primeiro lugar, o seu propósito foi precisamente, o de significar a sua intenção de proscreever, evitar ou proibir que em relação a cada indivíduo pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante. O direito à igualdade rege os demais direitos individuais, devendo ser subentendida em cada um dos parágrafos seguintes ao em que ele vem enunciado a cláusula relativa à igualdade.”³⁴

Dito isso, no que tange ao direito tributário, a aplicação do pressuposto que determina o tratamento igual na medida das igualdades, e desigual, na medida das desigualdades, visando estabelecer uma situação igual, acaba por ser colocado em prática através do princípio da capacidade contributiva. Logo, a única situação que pode diferir o contribuinte a fim de estabelecer relações tributárias diversas a pessoas em situações de equivalência, é a capacidade de contribuir.

O princípio da capacidade contributiva está contextualizado no artigo 145, parágrafo 1º da CF, o qual determina que *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*.

³³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Op. Cit., 2006; p. 79;

³⁴ BASTOS, Freitas. Direito Constitucional v. II, Rio de Janeiro, 1956. p. 12;

O artigo 145 utiliza o termo “sempre que possível” porque, por óbvio, nem sempre será possível apontar o caráter pessoal dos tributos, visto que terão caráter pessoal quando o aspecto material da hipótese de incidência levar em consideração algumas qualidades, também juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Nota-se, logo, que nem sempre será possível se levar em consideração características pessoais do contribuinte a fim de estipular sobre a cobrança do tributo. Quando isto acontecer, referidos tributos terão caráter real, *“cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”*³⁵.

Werner Nabiça Coelho³⁶ esclarece que o artigo 145, § 1º, da CF, utiliza-se da locução “sempre que possível”. Condicionando a aplicação de um princípio implícito, vez que, quando não houver possibilidade, o imposto não vestirá a beca dos impostos pessoais, apesar de sempre ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

De tal modo, o legislador busca acontecimentos que haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos. Essa necessidade do legislador de encontrar signos de riqueza se justifica através da função de distribuir uniformemente a carga tributária, em obediência ao princípio da igualdade. Paulo de Barros Carvalho, entretanto, comenta:

“Tenho presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira eqüitativa, estabelecendo, proporcionadamente, às dimensões dos

³⁵ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973; 3 ed. 1984;

³⁶ COELHO, Werber Nabiça. IPTU Associado à Progressividade Fiscal resulta em bitributação”, Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 52, outubro-setembro/2003, p.32;

acontecimentos, o grau de contribuição dos que dele participaram”.³⁷

Com a clareza que lhe é peculiar, Paulo de Barros Carvalho esclarece de forma direta sobre o que, de fato, consiste o princípio da capacidade contributiva:

“Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da ‘capacidade contributiva absoluta ou objetiva’ retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucional previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção ‘relativa’ ou ‘subjéctiva’, a repartição da percussão tributária, de modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva. Absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência”.³⁸

Alguns autores como Paulo de Barros Carvalho³⁹ e Luciano Amaro⁴⁰ entendem que todos os fatos tributados revelam, ou fazem presumir a capacidade econômica dos seus contribuintes, o que justificaria a necessidade de se estabelecer critérios específicos para sua aferição, alterando-se o índice de incidência do fato gerador. No entanto, vale salientar que o fato gerador não consiste em uma classificação meramente econômica, lhe sendo também atribuídos quesitos políticos e sociais, de modo que o

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. 2007;

³⁸ _____ . Op. Cit, 2007;

³⁹ _____ .Op. Cit, 2007;

⁴⁰ AMARO, Luciano. Op. Cit. 2006. p;230;

princípio da capacidade contributiva se releva como uma ordem natural. Por este seguimento, onde não houver riqueza se torna inútil instituir imposto, e, em conseqüência, ineficaz é sua lei de incidência, uma vez que não há meios de promover a arrecadação, caindo no vazio por falta de riqueza que suporte o imposto.

Apesar disso, esta não é a única função do referido princípio, conforme elucida Luciano Amaro:

“Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde à real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”.⁴¹

Ademais, imperioso registrar que o princípio da capacidade contributiva encontra-se sujeito a limitações quantitativas, na medida em que protege o cidadão do excesso de tributação e possível desrespeito ao mínimo necessário para uma sobrevivência digna. Já suas limitações qualitativas, são percebidas ao proteger o contribuinte de discriminações arbitrárias e privilégios odiosos concedidos a terceiros.

Superada a análise e fundamentação do princípio da capacidade contributiva, óbvio perceber que seu ponto de equilíbrio se encontra no princípio da não-confiscatoriedade, princípio este utilizado como um contrapeso a fim de evitar a aplicação desnorteada do princípio da capacidade contributiva.

⁴¹ AMARO, Luciano. Op. Cit, 2006. p. 238;

Roque Carrazza é categórico ao afirmar:

“Estamos convencidos de que o ‘princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo, com efeito, de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos, além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a ‘riqueza tributável’ das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”⁴²

Se deve lembrar ainda que o conteúdo do direito tributário está em definir hipóteses jurídicas destinadas a provocar a incidência da obrigação compulsória de pagar prestações em razão de fatos, atos e negócios jurídicos de natureza econômica da vida civil do contribuinte, prestações estas que se converterão em receitas públicas a serem utilizadas para o bem da coletividade. Nesta esteira, o dever de pagar tributo sempre pressupõe algum tipo conduta ou estado manifestado pelo contribuinte, este estado ou conduta denotará a materialização de capacidade econômica para suportar o gravame, caso tal não se configure, estar-se-á configurando confisco tributário, que nada mais é que o ato de força e arbítrio que, segundo Werner Nabiça Coelho⁴³, instala a miséria e o despotismo no seio da sociedade.

Com extrema atenção aos princípios tributários aplicáveis às espécies tributadas, o que se pretende atender é o equilíbrio entre o possível e o abusivo. Não se deve cobrar tributo excessivo de quem não possui capacidade contributiva para tanto, mas também não se deve sobrecarregar quem possui capacidade contributiva para arcar com o tributo sob a justificativa de promoção da igualdade social. Tal justificativa é aceitável apenas até o limite em que o contribuinte passa a carregar a responsabilidade pela má administração e má-gestão do Estado arrecadador.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. 2006. p. 99;

⁴³ COELHO, Werber Nabiça. Op. Cit. 2003, p.32

1.4 A PROGRESSIVIDADE FISCAL

Registra-se, primeiramente, que, como já abordado anteriormente, o princípio da isonomia é o princípio que forma e estrutura todo direito tributário, devendo respeitar a capacidade contributiva e obter justiça social. Aires Barreto explica:

“A Constituição Federal, objetivando alcançar a justiça social, postulado dos ideais republicanos, determina a aplicação do princípio da isonomia e o respeito à capacidade contributiva dos contribuintes.”⁴⁴

Com efeito, autores como Paulo de Barros Carvalho⁴⁵, Hugo de Brito Machado⁴⁶ e Luciano Amaro⁴⁷ entendem que a progressividade fiscal encontra-se legitimada no princípio da igualdade e da capacidade contributiva, sob a justificativa de que se constitui numa consequência da aplicação dos princípios e do artigo 145, parágrafo único, da CF, o que os levam a entender que somente é observado referido princípio no que tange aos tributos impregnados pelo timbre da progressividade.

Entretanto, o mais importante é ter a certeza de que deve existir um entrelaço desses vetores, implicando a progressividade em um desdobramento indispensável dos princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva, não podendo, logicamente, a progressividade com eles se tornar incompatível.

Por tal razão, Paulo de Barros Carvalho⁴⁸, Aires Fernandino Barreto⁴⁹ e Fábio Brun Goldschmidt⁵⁰, defendem que é por meio

⁴⁴ BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. – São Paulo: Max Limonad, 1998

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. 2007;

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. 1997;

⁴⁷ AMARO, Luciano. Op. Cit, 2006;

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit, 2007

da graduação que se realiza o princípio da capacidade contributiva, já que o desembolso de cada contribuinte é proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado. Enquanto que a progressão se opera pelo estabelecimento de alíquotas crescentes de acordo com a intensidade dos níveis de grandeza de um fator ou aspecto de um fato tributário específico. Para referidos autores, isto implicaria em conseqüente desigualação decorrente da aplicação, na prática, de um fator de discriminação para possibilitar a diferenciação o contribuinte.

Vale lembrar que enquanto a proporcionalidade se efetiva pela aplicação de uma alíquota em percentual constante - gradual, não variando em decorrência do aumento ou diminuição da base de cálculo, a progressão pretende a aplicação de alíquota crescente, à medida que aumenta a base tributável. Sendo assim, nos impostos progressivos, sobre bases de cálculo menores incidem alíquotas percentuais menores, progredindo referidas alíquotas, na medida em que cresce a matéria tributada. Sob a égide dos tributos graduados, o valor numerário do tributo será tanto maior quanto maior for sua base de cálculo.

Sobre esses aspectos, comenta Fábio Brun Goldschimidt:

“Ao contrário, através da progressividade, a tributação repercutirá de forma diferente no patrimônio dos contribuintes, outorgando-lhes deliberadamente tratamento distinto e discriminatório (proporcionalmente mais oneroso a alguns), em colisão seja com o art. 150, II, seja com o caput do art. 5º da Constituição (...). Por outro lado, a tributação progressiva (que não deixa a cada um na mesma situação relativa de renda e patrimônio) seguramente não é graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º), mas segundo anseios de redistribuição de renda. Assim, temos para nós que os dispositivos que excepcionam os princípios gerais de igualdade e capacidade contributiva devem ser vistos justamente como exceções, como perdão do pleonasma. Os mecanismos que prestigiam a igualdade e a capacidade contributiva (e a proporcionalidade, que é decorrência dos dois), como é o

⁴⁹ BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. – São Paulo: Max Limonad, 1998;

⁵⁰ GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun. Princípio do não confisco no direito tributário. – São Paulo: RT, 2005. p. 147

caso do 'leave them as you find them', por outro lado, devem ser vistos como regra geral.⁵¹

Referido autor explica ainda que a progressividade visa uma redistribuição de renda, e nisso ele está correto. Mas é preciso ficar claro que a progressividade, apesar de ser de fato a aplicação de um critério discriminatório, tem como função a redistribuição de renda por meio da aplicação de alíquotas crescentes, com a finalidade maior de dar luz ao princípio da isonomia tributária. Isso porque, se a progressividade é efetivada pela observância de um fator de discriminação entre os contribuintes, é dizer, a capacidade econômica, tal situação se justifica pela simples conclusão lógica de que o sacrifício que recai sobre o contribuinte decorrente da prestação das despesas públicas é tanto maior, quanto menor for a sua condição financeira. Sob esse aspecto, é nítido que o contribuinte possuidor de maior riqueza, sentirá menos o peso do tributo que aquele que possui menor ou nenhuma riqueza, como, de fato, é a situação da maioria da população no Brasil.

Observado isso, é indiscutível que a progressividade visa a redistribuição de renda, e realmente utiliza um fator discriminatório para sua aplicação, mas o faz sob a finalidade de dar vida ao princípio da isonomia, razão pela qual, jamais, por si só, pode ser considerada inconstitucional. Até porque, sem sua aplicação seria preciso considerar determinados contribuintes limitados em sua liberdade de ir e vir por conta do peso excessivo do tributo que lhes seria cobrado.

Em contrapartida, não é também intenção do legislador ultrapassar a barreira estipulada pelo princípio da não-confiscatoriedade, e realmente se deve ter cuidado para não tornar a tributação onerosa excessivamente àquele que possui renda, e, que, em vista disso, é quem fará circular e gerar economia. Mas não se pode desmerecer a progressividade por conta do receio do contribuinte em ter confiscada sua economia, por conta de

⁵¹ _____ . Op. Cit. 2005, p. 147.

uma tributação excessiva. Não se podem inverter os papéis, mudando assim, o foco principal do princípio isonômico.

A redistribuição de renda é necessária em nosso país, e, por essa razão, não pode ser vista com maus olhares qualquer tentativa de inclusão social, desde que pautada nos princípios constitucionais. Assim, se pautada em tais princípios, como de fato está o princípio da progressividade, jamais poderá sua aplicação ser considerada confiscatória, sendo inadmissível não aplicar um princípio que visa a redistribuição de renda para não correr o risco de onerar demasiadamente àquele que possui capacidade econômica, onerando, em contrapartida, o contribuinte que não possui condições de arcar com as despesas públicas.

É pensando nessas classificações e funções administrativas e sociais que devem ser analisados o IPTU progressivo e a contribuição de melhoria. Perceber o espaço e o limite em que devem estar sempre contidos nos atos decorrentes dos entes públicos é essencial para se entender quando o caráter de cada tributo, ou a forma como são aplicados, extrapolam sua finalidade dentro do sistema tributário em que se organiza a administração pública.

2. OS LIMITES DE COMPETÊNCIA DO IPTU E DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

2.1 O FATO GERADOR DO IPTU

O IPTU se materializa através da propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado na zona urbana municipal, sendo estes, portanto, seus fatos geradores, conforme estabelece o art. 32 do Código Tributário Nacional:

“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”.

Nestes termos, “domínio útil” é um conceito relacionado ao direito real de enfiteuse, compreendendo os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos pelo foreiro. Em outras palavras, o proprietário atribui a outro, o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa que o adquire uma espécie de mensalidade. Vale constatar que o Código Civil vigente vedou a constituição de enfiteuses, permanecendo em uso, no entanto, as que já se encontravam vigorando à época em que referido instituto restou proibido pela Lei Federal 10.406/2002.

Por outro lado, é possuidor aquele que está de fato, apoderado do imóvel, aquele que detém seu exercício, ainda que não pleno, dos direitos inerentes à propriedade, nos termos do art. 1.196 do Código Civil. Enquanto que o possuidor tem o domínio do bem, sua propriedade se consubstancia pelos direitos explicitados no referido artigo. Diferentemente da propriedade, que não é conceituada expressamente pela norma. Quanto a esta, seu conceito se funda no art. 1.228, do Código Civil, o qual dispõe que “o

proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha". Denota-se, portanto, que o possuidor não detém o domínio do imóvel, razão pela qual se torna controvertida a cobrança do IPTU sob este aspecto gerador.

Proprietário é aquele que possui o direito do gozar, usar e dispor do bem, assim como o direito de reavê-lo daquele que injustamente o possua ou detenha, o adquirindo mediante título translativo do Registro de Imóveis. Já o possuidor dispõe do bem apenas para seu gozo, detendo o bem apenas enquanto encontrar-se nele.

Nesses termos, o IPTU é um imposto real, que recai sobre a coisa, sobre a propriedade imobiliária, é dizer, a propriedade de um bem imóvel localizado na zona urbana da cidade. Para tanto, é necessário estabelecer uma classificação quanto ao imóvel: a) por natureza, quando for o imóvel composto pelo solo, sua superfície, acessórios e adjacências naturais, como árvores, espaço aéreo e subsolo; b) por acessão física, constituindo-se em tudo o que o homem incorporou ao solo de forma permanente, como construções; c) por acessão intelectual; ou d) por disposição de lei.

No que tange à zona urbana, esta é conceituada pelo Código Tributário Nacional, em seu art.32, §§ 1º e 2º:

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

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo

que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Deste modo, o Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana é tributo exigido dos contribuintes (sujeitos passivos) que estiverem na posse ou propriedade de imóvel situado na zona urbana, sendo calculado pelo município (sujeito ativo), por meio do valor venal do imóvel (art. 33, CTN), conforme já estabeleceu o egrégio Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR. ART. 34 DO CTN. 1. Os impostos caracterizam-se pela compulsoriedade que encerram, sem a necessidade da comprovação de contraprestação específica. Em conseqüência, tratando-se de IPTU, o seu fato gerador, à luz do art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse.
2. A exegese legal prioriza o proprietário conhecido e o designa como responsável pelo tributo, haja vista que este é uma espécie de "imposto real", gerador de obrigação propter rem.
3. O Eg. STF, secundando a tese acima, decidiu que o IPTU é "inequivocamente um imposto real, porquanto ele tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor" (RE 204.827-5, de 12.12.1996).
4. Conseqüentemente, enquanto não desconstituído o domínio, o proprietário tem a obrigação ex lege, muito embora à luz do princípio do enriquecimento sem causa, possa reaver o que pagou.
5. É que a capacidade contributiva é ex lege e não econômica, no sentido de que haja correlação entre quem paga e quem auferir benefícios (art. 126, II, do CTN).
6. Consoante cediço em doutrina abalizada, "interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alongando-se no campo da indagação da Economia ou da Ciência das Finanças" (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 8ª edição, Ed. Saraiva, 1996, p. 209).
7. Recurso Especial provido.⁵²

⁵² STJ, REsp n. 678.765/MG – 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. em 06.05.2005; DJU 1, de 14.09.2006, p. 262;

Vale destacar que, para avaliação do valor venal do imóvel, não são levados em consideração bens móveis, mantidos no imóvel para utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33, § único, CTN), mas apenas o que é permanentemente imóvel ao solo. A apuração do valor venal será feita pela prefeitura, que analisará características de toda a área urbana, editando uma “*Planta Genérica de Valores*”, que proporcionará um panorama do mais adequado valor imobiliário. “*Na realidade, trata-se de uma base calculada concernente à regulação para possibilitar a aferição e apuração dos valores específicos dos imóveis, que serão objeto dos lançamentos do imposto.*”⁵³

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, em sua obra específica sobre impostos, esclarecem:

“A apuração do valor venal pode ser realizada pela Prefeitura segundo normas e métodos específicos, tomando em conta características de toda a área urbana, em função de diversos elementos (preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário, custos de produção, locações concorrentes, face de quadras ou quarteirões; profundidade, terrenos encravados; de fundo interno; idade do imóvel; reconstrução, ampliação etc.).

(...)

A simples atualização do valor venal dos imóveis, pelos índices oficiais de correção monetária, não constitui autêntica majoração da base de cálculo do IPTU, podendo ser promovida pelo próprio Executivo, sem que ocorra violação ao princípio da legalidade, conforme previsto no § 2º, art. 97 do CTN. Entretanto, é vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU”⁵⁴

Com efeito, o valor venal deverá se ater à materialidade do tributo, revelando a capacidade contributiva do contribuinte, independente de sua mera capacidade financeira, conforme fixou o STJ:

TRIBUTÁRIO - IPTU - BASE DE CÁLCULO - SUPERFÍCIE DO IMÓVEL - SITUAÇÃO ECONÔMICA DO PROPRIETÁRIO - (CTN, ART. 33) – LEI MUNICIPAL N.

⁵³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Livraria dos Advogados Editora, 3ª edição, Porto Alegre, 2007, p. 269;

⁵⁴ _____ . 2007, p. 269 e 270;

3999/72 DE SANTO ANDRÉ. É DEFESO AO MUNICIPIO ADOTAR COMO BASE DE CÁLCULO DO IPTU A SUPERFÍCIE DO IMÓVEL OU O STATUS ECONÔMICO DE SEU PROPRIETÁRIO (CTN - ART. 33 E LEI MUNICIPAL DE SANTO ANDRÉ N. 3999/72 - ART. 132 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 5.801/80, ART. 5).⁵⁵

Nesses termos, as alíquotas serão estabelecidas mediante lei municipal, devendo ser observados os princípios da capacidade econômica e do confisco a fim de evitar a fixação de alíquotas exorbitantes, que poderão trazer fortes prejuízos ao contribuinte, e até a perda efetiva do bem.

2.2 O IPTU E A PROGRESSIVIDADE FISCAL ADVINDA DA EC 29/2000.

O art. 156, I, da CF, distribuindo competências tributárias, estabeleceu que ao município competiria instituir imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana, dispondo em seu parágrafo 1º que:

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

Até então existia apenas o IPTU progressivo no tempo. Entretanto, com o advento da EC 29, de 13.09.2000, o parágrafo em tela passou a ser disciplinado no seguinte sentido:

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

- I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
- II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”.

⁵⁵ STJ, REsp n. 4.379, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 26.04.1993, DJU de 17.05.1993, p. 9.249;

Anteriormente à referida modificação, o posicionamento majoritário nos tribunais pátrios se dava no sentido de que a fixação de alíquotas progressivas para o IPTU só poderia vigorar com a finalidade *extrafiscal*, visando assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Do contrário, referida progressividade afrontaria a limitação estabelecida no art. 182, parágrafo 4, II, assim como o determinado pelo art. 145, ambos da Constituição Federal, os quais estabelecem, respectivamente:

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

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

(...)

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

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.”

Percebe-se que até a edição da EC 29/2000, era permitida apenas a progressividade-sanção, cuja intenção era forçar o proprietário de terreno não edificado, subutilizado ou não utilizado, a promover seu adequado aproveitamento. Nessa linha se fixava também o posicionamento do STF, conforme se pode verificar dos Recursos Extraordinários colacionados a seguir:

“MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ. TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 2º E 3º DA LEI Nº 6.747, DE 21.12.90. IPTU CALCULADO COM BASE EM ALÍQUOTA PROGRESSIVA, EM RAZÃO

DA ÁREA DO TERRENO E DO VALOR VENAL DO IMÓVEL E DAS EDIFICAÇÕES. Ilegitimidade da exigência, nos moldes explicitados, por ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Recurso conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade dos arts. 2º e 3º da Lei Municipal nº 6.747, de 1.990.”⁵⁶

“MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. TRIBUTÁRIO. LEI Nº 10.921/90, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 7º, INCS. I E II, DA LEI Nº 6.989/66, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA. Inconstitucionalidade dos dispositivos sob enfoque, reconhecida em precedente Plenário desta Corte (RE 204.827-5), por instituir alíquotas progressivas alusivas ao IPTU, em razão do valor do imóvel, com ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Conhecimento e provimento do recurso.”⁵⁷

Todas as dúvidas pairavam, à época, em perceber se o legislador originário, ao determinar a competência para instituição do IPTU, estaria limitando aos municípios efetivar sua cobrança sob alíquotas progressivas apenas em caráter *extrafiscal*, uma vez que o § 1º do art. 156 apontava expressamente somente a possibilidade de se instituir a progressividade-sanção. Ou se, por outro lado, também pretendia o legislador lhes possibilitar a cobrança do IPTU progressivo sob o caráter fiscal, em função do valor venal do imóvel.

Para os que entendiam inconstitucional a aplicação da progressividade fiscal na fixação das alíquotas do IPTU, suas justificativas fundavam-se na teoria da inaplicabilidade da capacidade contributiva sob os impostos de caráter real (incidente sobre a categoria da coisa que dá origem à obrigação tributária). Entendiam os seguidores desta linha que o art. 145, parágrafo 1º, da CF, limitava a aplicação de alíquotas progressivas aos

⁵⁶ STF, RE n. 204827/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 12/12/1996;

⁵⁷ STF, RE n. 230343/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 20/10/1998;

impostos de natureza pessoal. Assim, afastando a possibilidade de progressividade fiscal, restava ao município trabalhar com a progressividade *extrafiscal*, sob as diretrizes do art. 182, parágrafo 4º, da CF.

Por outro lado, os entendimentos contrários, destacando-se o Ministro Carlos Velloso, colocavam que a Constituição distinguia a progressividade fiscal da progressividade-sanção, concluindo assim que as alíquotas do IPTU deveriam ser progressivas, incorporando ao imposto um caráter pessoal a fim de realizar uma política redistributiva. Nesse sentido foi seu voto (vencido) proferido nos autos do RE 153.771/MG:

“(…) ressei a conclusão no sentido de que, forte na Constituição, art. 145, § 1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma, aliás, de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, (...). Essa progressividade assentar-se-á, especificamente, no disposto no art. 156, § 1º, da Constituição, certo que a ‘função social’ ali inscrita não é a mesma ‘função social’ do § 2º do art. 182 da Constituição: a primeira, do art. 156, § 1º, independe do plano diretor, porque localizada no campo tributário e não está jungida ao reordenamento de áreas urbanas. Ela se assenta, a função social do art. 156, § 1º, numa política redistributivista, ou a progressividade assentada no art. 156, § 1º, visa a realizar uma política redistributivista”.⁵⁸

De mais a mais, com o advento da EC 29/2000, passou a ser permitida a progressividade fiscal do IPTU em função do valor venal do imóvel, criando também percentuais diferenciados em função do destino dado ao bem. Assim, apesar do posicionamento do STF, antes da EC 29/2000 ter se fixado em sentido contrário à progressividade fiscal do IPTU, a progressividade fiscal se consubstanciou como constitucional, uma vez que fundamenta na aplicação do princípio da isonomia no que tange à redistribuição de renda, conforme bem asseverou Abel Henrique Ferreira:

“A progressividade tributária determina a existência de diversas alíquotas para o tributo em razão da variação da base de cálculo, com a observação que se deve fazer com o critério quantitativo da regra-matriz da incidência tributária,

⁵⁸ STF, RE n. 153771/MG; rel. Min. Moreira Alves, j. em 05/09/1997;

portanto, quanto maior for a base de cálculo, presume-se ser maior a capacidade contributiva do contribuinte, maior será a alíquota sobre ela incidente.”⁵⁹

2.2.1 A atual progressividade do IPTU.

Para o direito tributário, a progressividade de tributo significa a aplicação de alíquotas crescentes, na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou ainda mediante outro elemento (a ser definido) apontado pelo legislador. Deste modo, no que tange à progressividade do Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana, sua base de cálculo pode progredir no tempo, considerando-se o tempo decorrido sem a adequação, pelo contribuinte, na utilização do imóvel, ou ainda, após a Emenda Constitucional 29/2000, em razão da base de cálculo que, como já visto, aumentará na medida em que for o imóvel valorizado.

Isso porque o princípio da progressividade em razão do valor venal do imóvel se entrelaça aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, e da vedação do confisco, possibilitando uma carga tributária mais intensa aos contribuintes que revelem maior riqueza, propiciando, assim, uma diminuição da desigualdade social ante aplicação do princípio da capacidade contributiva, e, implicitamente, do princípio constitucional da isonomia.

A progressividade imobiliária significa a elevação das alíquotas, conforme a majoração da base de cálculo, se justificando no âmbito do crescimento urbano, *“condicionando a prévia edição de lei específica para a área incluída no Plano Diretor, no contexto da função social da propriedade. Injustificável a progressividade do IPTU como singelo procedimento fiscal, de cunho meramente arrecadatário, divorciado da política de desenvolvimento urbano”*⁶⁰.

⁵⁹ FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais indiretos;

⁶⁰ STF, RE n. 153771/MG; rel. Min. Moreira Alves, j. em 05/09/1997;

Com efeito, existe a possibilidade de se estabelecer duas formas de progressão. Quando se aplica somente uma alíquota sobre a totalidade da base de cálculo, estar-se-á falando de progressão simples. Assim, quanto maior o valor venal do imóvel, mais alta será a alíquota aplicada sobre o valor total. Enquanto isso, na progressão graduada serão aplicadas diversas alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo, de modo que, para cada montante será aplicada a alíquota correspondente, de acordo com o valor venal do imóvel. Para a progressão gradual, apenas o valor venal que superar o percentual estabelecido para a alíquota inferior, receberá a incidência da alíquota superior.

Sobre a progressão graduada, esclarece Hugo de Brito Machado:

“A progressividade graduada caracteriza-se pela utilização de duas ou mais alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplica-se cada alíquota para uma parcela da base de cálculo. O exemplo de progressividade graduada mais conhecido em nosso direito positivo atual é o do imposto de renda das pessoas físicas. Até mil e cinquenta e oito reais o rendimento é isento. Acima dessa quantia, até dois mil cento e quinze reais a alíquota é de 15% e acima dessa quantia a alíquota é de 27,5%.”⁶¹

Nesse ínterim, Hugo de Brito Machado sustenta existência de distorções na aplicação da progressão de forma simples, citando o seguinte exemplo:

“Consideremos dois imóveis residenciais. O primeiro avaliado em R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais) e o segundo avaliado em R\$ 181.000,00 (cento e oitenta e um mil reais). O IPTU do primeiro será de 0,8%, ou seja, será de R\$ 1.440,00 (um mil quatrocentos e quarenta reais), enquanto o IPTU do segundo será de 1,4% ou seja, será de R\$ 2.534,00 (dois mil quinhentos e trinta e quatro reais) O segundo imóvel tem valor superior ao do primeiro em nada menos do que um mil e noventa e quatro reais.”⁶²

⁶¹ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997;

⁶² _____ . Op. Cit. 1997;

Por esta razão, muitos consideram a progressão fixada de forma simples, inconstitucional, uma vez que gera distorções gritantes em algumas situações. É inadmissível aceitar que o proprietário de um imóvel que vale apenas R\$ 1.000,00 reais a mais, possua mais que o dobro da capacidade contributiva do proprietário cujo imóvel é avaliado em R\$ 180.000,00, já que é nítido que a capacidade contributiva dos dois contribuintes, sob o aspecto do valor venal de seus imóveis, se equivale. Assim, dúvidas não restam de que existe um grande conflito entre a progressão simples do IPTU, o princípio constitucional da capacidade contributiva e, principalmente, os princípios da isonomia e da razoabilidade.

Hugo de Brito Machado esclarece, ainda, que tal aplicação de progressão de alíquotas abre forte precedente para práticas arbitrárias na forma de avaliação dos imóveis.

“Como essa avaliação é geralmente fruto de atividade unilateral, desenvolvida por agentes do Fisco municipal, é previsível que tais agentes elevem a avaliação de alguns imóveis, ou reduza de outros tantos, em poucos reais, apenas com o propósito de os incluir em diferentes faixas para fins de cálculo do imposto. Também por esta razão, vê-se que a fórmula não é razoável. Por tais razões, aliás, a fórmula da progressão simples tem sido desprezada inteiramente pela doutrina, que salvo raríssimas exceções cuida dos impostos progressivos fazendo referência apenas à progressão graduada.”⁶³

Com efeito, a progressividade fiscal do IPTU só pode ser instituída mediante expedição de uma lei ordinária municipal (art. 97 do CTN), a qual materializará a permissão constitucional na localização que abranger referido dispositivo, ferindo o princípio da legalidade o município que não seguir tal premissa.

Logo, nos termos do art. 33 do CTN, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, sendo este o valor avaliado e fixado mediante

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. 1997;

lei correspondente. Entretanto, a base de cálculo não poderá ultrapassar o próprio valor venal imobiliário. Não havendo limite de alíquota e nem a possibilidade de fixá-la mediante lei complementar. O limite, conforme o artigo 150, IV, da CF, é o de não ultrapassar a fronteira estabelecida pelo princípio do confisco.

Yoshiaki Ichihara explica:

“Existem, na realidade, não só a possibilidade de aplicação da progressividade, mas a obrigatoriedade, em três hipóteses: ao imóvel que não atende à função social, previsto no art. 182, § 4º, II, da CF, denominada de progressividade no tempo; progressividade para implementar o princípio da igualdade, atendendo aos critérios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, I e II, da CF/88); e, por último, a progressividade para assegurar a diferenciação de alíquotas, tomando como diferencial o valor, a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, I e II, da CF/88)”⁶⁴

Assim, conforme se desprende da presente análise, a progressividade para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva, fundada no princípio da isonomia, é lançada de ofício, sendo calculada por meio do valor venal do imóvel. Este, por sua vez, se constitui mediante as avaliações de sua venda a vista, conforme as condições do mercado, sendo considerado o valor provável da sua venda. Deste modo, o município realiza o cadastro dos imóveis existentes na sua área urbana, registrando também seus respectivos contribuintes, fazendo o lançamento do imposto, que ocorrerá anualmente.

⁶⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. Cit, 2006;

2.3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – CONCEITO, FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO.

A Contribuição de Melhoria é detalhadamente disciplinada através do artigo 145, III, da Constituição Federal, bem como por meio dos seus artigos 81 e 82, do CTN, os quais dispõem, respectivamente:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Nota-se que a Contribuição de Melhoria se constitui em um tributo vinculado, sendo a atuação estatal a justificar sua instituição, a realização de obra pública. Sua instituição é de competência comum, o que quer dizer que poderá a contribuição de melhoria ser instituída através da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No entanto, Carlos Araújo Leonetti observa:

“Uma contribuição de melhoria somente pode ser instituída pela pessoa política que tenha realizado a obra prevista como seu fato gerador, e desde que a realização de tal obra seja da competência da entidade tributante.”⁶⁵

Assim, somente o município poderá instituir contribuição de melhoria referente a obras realizadas em área urbana, já que a natureza de tais obras, como pavimentação de rua ou construção de viaduto, é de competência exclusiva desta entidade.

Com efeito, a materialidade deste tributo se constitui na realização pelo Estado (em sentido amplo) de obras públicas, sendo requisito essencial para sua instituição, a valorização do imóvel que irá sofrer sua incidência, a qual será decorrente, impreterivelmente, da obra que irá justificar sua instituição. Logo, se a valorização do imóvel, decorrente da obra pública, é a razão pela qual deverá o contribuinte pagar o tributo, só se pode concluir que seu pagamento deve ser realizado após a concretização das obras em questão, conforme estabelece o DL nº. 195/67:

“Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses

⁶⁵ LEONETTI, Carlos Araújo. Op. Cit. 2000, p.79;

imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custo”.

Nestes termos, esclarece Eduardo de Moraes Sabbag :

“O critério prevalecente no tributo em comento é o “critério da valorização”, e não o do “benefício”. Queremos dizer que, para a tributação a título de contribuição de melhoria, deve haver “valorização imobiliária”, e não mero “benefício”. Tal postura é chancelada pelo STF, que distingue a valorização do benefício ao afirmar que toda valorização gera benefício, mas nem todo benefício gera uma valorização correspondente.”⁶⁶

No mesmo sentido, se manifesta Paulo de Barros Carvalho:

“Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.”⁶⁷

Com efeito, percebe-se que a função da contribuição de melhoria é o custeio de obra pública, justificando sua instituição na valorização imobiliária, concluindo-se que, inexistindo valorização no imóvel do sujeito passivo do tributo, não há como se cobrar contribuição de melhoria.

Sergio Pinto Martins é categórico ao conceituar o fato gerador da Contribuição de Melhoria :

“A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas. O

⁶⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. – São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 83;

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. 2007. p. 42;

fato gerador da contribuição de melhoria, que é a obra pública, é instantâneo e único.”⁶⁸

Neste sentido, não destoia a Jurisprudência:

Tributário. Contribuição de melhoria. Fato gerador. Valorização imobiliária. Pavimentação de via pública. Nulidade do lançamento. 1. O lançamento efetuado apenas com base no custo de obra dividido pela metragem de pavimentação asfáltica existente na frente do imóvel é absolutamente nulo, pois não leva em consideração o fato gerador da contribuição de melhoria, qual seja, a valorização imobiliária provocada pela realização de uma obra pública. 2. Além disso, somente depois de pronta a obra pública é verificada a existência de valorização de imóveis que ela provocou e que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria. Apelação provida. (Jurisprudência: rtj 138/607).

Por outro lado, segundo Umberto Paulini⁶⁹, os sujeitos passivos da contribuição de melhoria serão os proprietários dos imóveis beneficiados pela obra pública ao tempo do seu lançamento. Essa responsabilidade, no entanto, é transmissível aos adquirentes ou sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel. Quando se tratarem de bens indivisos, serão considerados os bens como pertencentes somente a um proprietário, o qual poderá exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem. No mais, quando o imóvel estiver locado, será permitido ao locador exigir aumento de aluguel, dentro do limite legal, não sendo permitido, todavia, que o locatário arque efetivamente com o seu pagamento, ainda que somente em parte.

Já a base de cálculo se dará pelo rateio da parcela do custo da obra entre os imóveis situados na zona valorizada em função dos respectivos valores que, individualmente, determinarão as valorizações imobiliárias, nos termos do art. 82, § 1º, do CTN:

⁶⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. Op. Cit. 2007. p. 119;

⁶⁹ PAULINI, Umberto. Crise estrutural funcional da propriedade: revisão dos conceitos gerais em matéria de direitos reais (numerus clausus, tipicidade, situação jurídica e função social). – Curitiba, 2008. Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação da UFPR;

“§ 1º - A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.”

Assim, o limite total da contribuição de melhoria será o custo da obra, enquanto que seu limite individual se dará pelo acréscimo de valor que a obra trará ao imóvel beneficiado. Deste modo, as contribuições de melhoria não poderão ser cobradas em limites superiores às despesas da obra, ou ainda, ao acréscimo do valor resultante do benefício causado ao imóvel. Isso porque, conforme observa Sérgio Pinto Martins⁷⁰, referida contribuição decorre da valorização do imóvel, não podendo o contribuinte sofrer prejuízos dele decorrentes.

De mais a mais, existem autores que acreditam que somente o limite individual do tributo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sendo seguidores dessa linha, Valdir de Oliveira Rocha⁷¹, Aires Barreto⁷², Roque Carraza⁷³, e Geraldo Ataliba⁷⁴, no qual se firmou o Ministro Carlos Velloso, ao defender seu posicionamento:

“Não importa o custo da obra para a caracterização e para a cobrança do tributo, já que a obra pode ter tido custo pequeno e ter causado grande valorização, como pode ter custado muito e causado diminuta valorização. Importa sim, o limite individual – o acréscimo de valor que da obra resultar para o imóvel beneficiado – que isto, sim, é da essência do tributo.”⁷⁵

⁷⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. Op. Cit. 2007;

⁷¹ ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário. V. 6 – São Paulo: Dialética, 2002;

⁷² BARRETO, Aires. Op. Cit. 1998;

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. 2006;

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. 2006;

⁷⁵ VELOSO, Ministro Carlos, Revista Trimestral de Jurisprudência, Brasília, STF, Editora Imprensa Nacional, vol. 138, 1991, pp. 624-625;

Todavia, conforme é posicionamento defendido por Sérgio Pinto Martins⁷⁶, Celso Ribeiro Bastos⁷⁷, Paulo de Barros Carvalho⁷⁸, Hugo de Brito Machado⁷⁹, Eduardo de Moraes Sabbag⁸⁰, o fato da Constituição Federal não ter mencionado o limite total da contribuição de melhoria, não significa a aniquilação da lei que anteriormente já havia o instituído. Isso porque as leis anteriores continuam em vigor mesmo que a nova Constituição seja omissa a respeito, em conformidade com o estabelecido pelo § 5º, do artigo 34, do ADCT, que assenta:

“Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação de legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.”

Vale lembrar que a Constituição não cria tributo, bem como não define hipótese de incidência tributária, tendo, portanto a função de atribuir competências, definindo o âmbito no qual o legislador poderá laborar na criação do tributo, de acordo com seus limites estabelecidos.

Nestes termos, como o Código Tributário Nacional reportou-se aos limites total e individual, e o dispositivo da vigente Constituição, silenciando a respeito, nada estabelece em contrário, se encontra o limite total da contribuição de melhoria devidamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, de modo que, a cobrança do tributo de forma superior ao custo da obra, tendo-se como limite apenas a valorização do imóvel do sujeito passivo, sem previsão, é inconstitucional. Conforme preconiza Ives Gandra da Silva Martins⁸¹, só a União poderia fazê-lo, atendidos os requisitos constitucionais para o exercício de sua competência residual.

⁷⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. Op. Cit. 2007;

⁷⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit. 1991;

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. 2007;

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. 1997;

⁸⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit. 2005;

⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. Cit. 1999;

Sobre a base de cálculo da contribuição de melhoria, assim fixou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

“Tributário. Contribuição de melhoria. 1 - A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba). 3 - Precedentes jurisprudenciais: a) RE 116.147-7-SP, 2a. turma, DJ 08.05.92, rel. Min. Célio Borja; b) RE 116.148-5-SP, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 25.05.93; c) REsp 35.133-2-SC, rel. Min. Milton Pereira, 1a. turma, julgado em 20.03.95; REsp num. 634-0-SP, rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 18.04.94. 4 - Adoção, também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério de mais valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória).5 - Recurso provido.⁸²

Já o lançamento da contribuição de melhoria deve ser realizado após execução da obra, senão em sua totalidade, ao menos em parte suficiente para valorizar os imóveis, não sendo permitido que o valor ultrapasse o limite de 3% sobre o maior valor fiscal do imóvel, atualizado a época da cobrança. Assim, quando ocorrer o lançamento, que será necessariamente após a publicação do devido demonstrativo de custo, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, dos prazos, das formas de pagamento, bem como dos elementos que integraram seus cálculos.

Cabe destacar, ainda, que não existe a possibilidade de efetuar a cobrança da contribuição de melhoria sem se saber o custo total da obra ou o limite individual da obra que implicou valorização no imóvel do contribuinte. Até porque, este, depois de notificado, recebe o prazo de 30 dias, a começar da data de publicação do edital, para a impugnação de quaisquer de seus elementos.

⁸² STJ, REsp n. 169.131/SP, rel. Min. José Delgado, DJU de 03/08/1998;

2.4 O IPTU SOB A ÉGIDE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, ASSOCIADO À COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

Como já visto, o fato gerador do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana é a propriedade de imóvel localizado na zona urbana, recaindo o IPTU sobre a coisa, que é o imóvel do sujeito passivo, que não será ninguém menos que seu proprietário ou possuidor. Seu cálculo será realizado pelo município (sujeito ativo) através do valor venal do imóvel, o que significa dizer que é o valor imobiliário de mercado que define a base de cálculo do IPTU.

Como também já dito, com o advento da EC 29/2000, o princípio da capacidade contributiva passou a possibilitar a aplicação de alíquotas progressivas ao IPTU, apesar do seu caráter de imposto real. A partir de então, a valorização imobiliária se transformou no indexador da sua progressividade, sendo o motivo justificante, não da incidência do IPTU, mas do aumento da alíquota incidente sobre a sua base de cálculo. Desta forma, quanto maior o valor de mercado do bem imóvel, quanto mais ele é valorizado, mais alta é será a alíquota incidente sobre o imóvel para fins de cobrança do IPTU.

Com efeito, indiscutível que, para o exercício da progressividade do IPTU, essencial que o imóvel no qual será aplicada a alíquota crescente, obtenha uma valorização entre os lançamentos do referido imposto. Do contrário, não há qualquer possibilidade, nos moldes da progressividade atual, de se aplicar o IPTU sob a perspectiva de alíquotas progressivas, também não havendo que se falar em aumento da capacidade contributiva.

Além das benfeitorias realizadas pelo próprio proprietário ou possuidor do bem, as quais também irão possibilitar a valorização do imóvel, existem algumas obras públicas que provocam a valorização

imobiliária, tais como as obras enumeradas pelo artigo 2º do Decreto-lei nº. 195:

“Abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais, e outros melhoramentos de praças e vias pública; construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; serviços de obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral, ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; proteção contra secas, inundações erosões, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos e água e irrigação; construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.”

Assim, tanto as benfeitorias realizadas de forma particular, quanto às obras públicas, poderão promover a valorização do bem pra fins de se aumentar a alíquota incidente sobre a base de cálculo do IPTU. Conforme já se constatou, tal fato será apurado pela prefeitura, que irá analisar toda a área urbana a fim de propiciar o panorama mais adequado do valor imobiliário de mercado. Logo, constatando-se valorização de mercado do imóvel, estes serão enquadrados em um novo valor, adequando sua base de cálculo, para então, incidir a alíquota readequada ao novo valor imobiliário.

Por outro lado, indispensável perceber que pouco importa se a valorização imobiliária se deu em decorrência de benfeitorias realizadas pelo particular em questão, ou por razão da construção de obras públicas a propiciarem uma melhor avaliação imobiliária do bem. O que importa, exclusivamente, é toda e qualquer valorização imobiliária, ainda que esta decorra exclusivamente das construções de obras públicas, de modo que,

havendo tal valorização, haverá, necessariamente, a elevação da alíquota a ser incidida sobre a base de cálculo do IPTU.

Já a contribuição de melhoria que, assim como o IPTU, pode ser instituída pelo Município, sendo também possível, entretanto, sua instituição por meio dos Estados ou da União, possui seu fato gerador na valorização imobiliária decorrente da realização das obras públicas descritas no artigo 2º do Decreto-Lei nº. 195.

Esta é a natureza da contribuição de melhoria e, uma vez demonstrada a ausência de valorização do imóvel sobre o qual se pretende promover sua incidência, inconstitucional se torna sua aplicação. Ademais, a valorização imobiliária é tão essencial para a contribuição de melhoria, quanto para a progressividade fiscal do IPTU, observando-se, entretanto, que toda e qualquer valorização imobiliária será capaz de promover a progressividade fiscal do IPTU, enquanto que, somente a valorização imobiliária decorrente da construção de obra pública, poderá justificar a instituição da contribuição de melhoria.

Pode-se, por óbvio, concluir que, inexoravelmente, o fato gerador da contribuição de melhoria está contido na essência da progressividade fiscal do IPTU. Isso porque, nem toda a valorização imobiliária justificará a instituição de contribuição de melhoria, mas toda a valorização imobiliária decorrente de obra pública, além de justificar sua instituição, acarretará, necessariamente, no aumento da alíquota incidente sobre a base de cálculo do IPTU.

Cabe destacar que, nos casos em que a mesma situação justificar mais de uma incidência tributária, estar-se-á falando em “*bitributação*” ou “*bis in idem*”, sendo este último constatado quando, o mesmo ente tributante cobrar do ente tributado mais de um tributo incidente sobre o mesmo fato gerador. Por outro lado, ocorrerá a “*bitributação*” quando entes diferentes tributarem sob a mesma justificativa.

Embora a ocorrência de “*bis in idem*” não esteja expressamente prevista constitucionalmente, como ocorre com a “*bitributação*”, tem sua aplicabilidade fundamentada pelo sistema do Estado Democrático de Direito, vez que, em primeiro plano, ninguém poderá sofrer, pelo mesmo fator, sob a mesma motivação estatal, sendo natural que, para cada fato gerador, nasça apenas uma incidência tributária, o que ocorre a fim de evitar que as atividades estatais se sujeitem a múltiplas incidências tributárias.

Nota-se que, aparentemente, a progressividade fiscal do IPTU, aplicada em conjunto com a contribuição de melhoria, gera um *bis in idem* dissimulado no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, como se ocorresse uma invasão da alíquota percentual progressiva do IPTU na competência tributária da contribuição de melhoria. Isso, entretanto, apenas se constataria quando a valorização imobiliária for decorrente da construção de obra pública por meio da qual houver a instituição da contribuição de melhoria.

3. OS LIMITES DE COMPETÊNCIA DO IPTU E DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

3.1 AS POSSIBILIDADES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

Abordando temas de direito tributário internacional, Alberto Xavier⁸³ refere-se ao concurso de normas, apontando esta modalidade sempre que o mesmo fato se integrar na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem a instituição de mais do que uma obrigação de imposto.

Segundo o autor, para se falar em concurso de normas, essencial a verificação de identidade do fato e pluralidade de normas,

⁸³ XAVIER, Alnerto. Direito tributário internacional do Brasil. – Rio de Janeiro: Forense, 2004;

possuindo o fato tributário uma complexa estrutura, vez que constituído por diversos aspectos – material, subjetivo, espacial e temporal.

No direito tributário internacional, o conceito de identidade do fato diverge para alguns autores. Segundo Spitaler e Guggenheim, para haver identidade de fato é necessária a identidade do objeto, do sujeito, do período tributário e do imposto. Segundo tal linha, seria necessária a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os elementos em que os tipos legais poderiam se decompor.

Entretanto, Alberto Xavier salienta:

“As normas em concurso provem de ordenamentos distintos, inspirados por princípios porventura diversos, utilizando técnicas e conceitos diferentes também, de tal sorte que a comparação não pode ater-se a critérios formais rígidos.”⁸⁴

Todavia, há entendimento que sustenta não ser essencial a identidade de sujeitos para a caracterização da dupla tributação. Para Udina, por exemplo, a definição de dupla tributação deve ser encarada à luz de um critério geral de valoração fornecido pelo próprio direito tributário, sendo este um critério objetivo, deduzido do princípio constitucional da capacidade contributiva. Segundo o autor, o que caracteriza a identidade do fato seria o elemento objetivo ou o aspecto material da hipótese de incidência, de tal modo que se verificaria o concurso de normas e dupla tributação, ainda que o sujeito passivo fosse diferente.

Sob esse ponto de vista, haveria concurso de normas se o mesmo rendimento fosse tributado por normas distintas, das quais uma atingiria a pessoa jurídica, onde se gerou, e outra, o sócio, a quem foi distribuído o rendimento, havendo dupla tributação sempre que o mesmo fato

⁸⁴ XAVIER, Alnerto. Op. Cit. 2004. p. 251;

(ou aspecto material do fato) gerar tributo, e cada vez que este tributo incidir, à cada titular do objeto tributado.

Já em matéria tributária dentro do território nacional, Valéria Furlan⁸⁵ esclarece que é a Constituição Federal que estabelece quais pessoas podem instituir tributos, sendo tais, pessoas jurídicas de direito público; estabelece os instrumentos normativos a serem utilizados para a veiculação de normas jurídicas; formaliza o processo legislativo a ser realizado para elaboração das espécies normativas; atribui funções legislativas às entidades tributantes; bem como estabelece os princípios fundamentais, as cláusulas pétreas que devem reger toda e qualquer situação jurídica.

A Constituição determina quais entes serão responsáveis pela instituição de quais tipos de tributo, apontando quem poderá usufruir dos meios, que também são por ela estabelecidos, para então, com a lei, cobrá-los dos contribuintes, de sorte que, segundo Valeria Furlan:

“O tributo nasce abstratamente com a previsão legal de uma conduta lícita associada a uma consequência jurídica. Somente com a realização do fato oponível a obrigação tributária se concretiza.”⁸⁶

Outrossim, a Constituição Federal também limita o poder dos entes tributantes, estabelecendo de que forma os tributos devem ser instituídos, e com observância a quais limitações, determinando ainda como proceder para tributar também situações ainda não previstas no seu texto, sendo pertinente o destaque da seguinte ordem emanada pela Carta Constitucional:

“Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

⁸⁵ FURLAN, Valéria C.P. IPTU. – São Paulo: Malheiros, 1998. p. 83;

⁸⁶ FURLAN, Valéria C.P. Op.Cit. 1998. p. 83;

Tal dispositivo remete a competência residual, que, conforme determinação expressa na Constituição Federal, cabe apenas a União, único ente capaz, instituir tributos que não os previstos constitucionalmente.

De mais a mais, a redação do artigo 154, I, da Constituição Federal, veda expressamente a bitributação e o *bis in idem*, no que se referem aos impostos, vez que foram estabelecidas as competências tributárias a princípio privativas em favor de cada ente político, determinando que o exercício da competência residual estivesse ao cargo da União, sendo, para isso, necessária a observância de fatos geradores e bases de cálculos distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional.

Nesses termos leciona Leandro Paulsen:

“As vedações à identidade de fato gerador e de base de cálculo ou estão expressas no texto constitucional (caso das contribuições de seguridade social entre si) ou decorrem de uma impossibilidade lógica por força dos próprios traços característicos das espécies tributárias (caso das taxas e da contribuição de melhoria, que pressupõem serviços e obras públicas). A Constituição Federal de 1988 vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias a princípio privativas em favor de cada ente político e determinar que o eventual exercício da competência residual pela União se desse mediante fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos impostos entre si, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II).”⁸⁷

Assim, a competência residual exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 81;

discriminados na Carta Constitucional. A regra restringe a possibilidade de *bis in idem* (porque impede a União de usar a competência para “clonar” um imposto que já se encontra na sua competência).

Vale esclarecer que “*Bis in Idem*” significa “*duas vezes sobre a mesma coisa*”. Sua ocorrência se dá quando o mesmo ente público (sujeito ativo) edita várias leis, instituindo múltiplas exigências tributárias, todas decorrentes do mesmo fato gerador. Enquanto que a bitributação ocorre com a exigência de tributos idênticos por entes tributantes distintos, direcionados ao mesmo sujeito passivo.

Sérgio Pinto Martins⁸⁸ explica sua ocorrência afirmando que, no *bis in idem*, apenas um ente tributante exige o tributo, incidindo tal exigência sobre o mesmo fato gerador, resultando na edição de duas normas jurídicas a exigir do mesmo contribuinte dois tributos, constatando-se uma forma de aumento do primeiro tributo.

Bernardo Ribeiro Moraes aborda o tema, promovendo o seguinte esclarecimento:

"a expressão *bis in idem* (*bis*: repetido; *in idem*: a mesma coisa) oferece o significado de existência de um mesmo (*idem*) imposto ou tributo repetidamente (*bis*), isto é, repetidas vezes. É a dupla, múltipla ou pluritributação. Consiste, portanto, em tributar-se mais de uma vez a mesma pessoa em razão da mesma causa jurídica (fato gerador da respectiva obrigação tributária) e pelo mesmo poder tributante. No *bis in idem* verifica-se, sempre, a exigência de impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador da respectiva obrigação, embora em razão de duas leis ordinárias. Constitui autêntico *bis in idem* o fato de determinado Município exigir imposto territorial urbano e mais uma taxa sobre o valor venal do terreno, constituindo ambas as espécies tributárias, uma única tributação do imóvel, onerada duas vezes por duas tributações que, na realidade, representam uma única imposição sobre o terreno"⁸⁹

⁸⁸ MARTINS, Sergio Pinto. Op. Cit. 2007. p145;

⁸⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática das taxas. – São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 137;

Apesar de sua nítida inaplicabilidade em conjunto com os princípios tributários da razoabilidade e proporcionalidade, bem como da proibição do confisco, a União está autorizada a criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CF, art. 195, I, “b”). No exercício de tal competência a União Federal instituiu não somente uma, mas duas contribuições (COFINS e PIS), num cristalino exemplo de *bis in idem*.

Andrei Pitten Velloso⁹⁰, juiz federal na 4ª região, aborda o tema afirmando que é válido conceber o *bis in idem* num sentido mais amplo, de dupla ou múltipla tributação de determinado fato ou de uma mesma manifestação de capacidade contributiva. Neste sentido, ele abrange as hipóteses de bitributação e também outras, de tributação sucessiva no tempo. Já na esfera sancionatória, em que é reconhecido como um princípio fundamental há muito tempo, o *bis in idem* pode ser compreendido como a proibição de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na fixação da sanção.

Segundo o magistrado, seus fundamentos variam conforme o âmbito aplicativo considerado. Na esfera impositiva decorre, sobretudo, dos princípios da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da igualdade, os quais proíbem pretensões tributárias injustas, quer por afetarem o mínimo vital dos cidadãos, quer por violarem o direito de propriedade ou por produzirem efeitos anti-isonômicos. Na esfera punitiva, deriva dos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e proporcionalidade.

Percebe-se claramente que, a fundamentação lógica que promove a proibição do *bis in idem*, da bitributação e do confisco, na realidade pretende garantir a igualdade tributária, bem como evitar o abuso dos entes tributantes. Deste modo, se determinada arrecadação foi promovida para a

⁹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio do non “bis in idem” e a intributabilidade dos valores resgatados de fundo de previdência privada. Carta Forense, março de 2009;

urbanização da cidade, não se poderia admitir a instituição de outro tributo sobre o mesmo fato oponível visando outra arrecadação para o mesmo fim.

E, conforme se constata da Carta Magna, foi exatamente essa a idéia, a intenção do legislador, impedir a criação de diversos tributos instituídos para o mesmo fim objetivo, quando este fim já pode ser cumprido com apenas um tributo. Por outro lado, visou também impedir a instituição de tributos sobre o mesmo fato oponível, evitando assim a tributação excessiva e a corrupção por parte dos entes administrativos. Essa é a idéia geral que deve permear por toda a legislação tributária, para não culminar na traição de princípios fundamentais e intransponíveis, cuja função é exatamente impedir que seja esquecido o espírito dado a Constituição pelo legislador originário.

Por esta razão, Valeria Furlan é categórica ao afirmar:

“Em remate, bitributação e *bis in idem* são inconstitucionais, salvo nas hipóteses em que a própria Constituição Federal excepcionar (v.g. o inciso II do art. 154 da CF de 1998); afinal, somente a ela cabe circunscrever o campo de competência tributária de cada ente tributante.”⁹¹

3.2 A APARENTE INVASÃO DE COMPETÊNCIA DO IPTU PROGRESSIVO NA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

Após a EC 29/2000, a valorização imobiliária se transformou no indexador da progressividade fiscal do IPTU, sendo o motivo justificante, não da incidência do IPTU, mas do aumento da alíquota incidente sobre a sua base de cálculo. Assim, quanto maior o valor de mercado do bem imobiliário, quanto mais ele for valorizado, mais elevada será a alíquota incidente sobre ele para fins de cobrança do IPTU.

Para o exercício da progressividade do IPTU nos imóveis urbanos de determinado município, será observado o valor venal do imóvel, de

⁹¹ FURLAN, Valéria C.P. Op. Cit. 1998. p. 97;

modo que, os imóveis enquadrados numa faixa de valor entre x e x' , contribuirão com uma alíquota y ; os imóveis enquadrados na faixa de valor entre x'' e x''' , sofrerão a incidência de uma alíquota y' (superior a alíquota y).

Por outro lado, a progressividade também poderá ocorrer num mesmo imóvel localizado na área urbana daquele município. Para tanto, é essencial que este obtenha uma valorização entre os lançamentos do imposto, o modificando de faixa de valor. Por exemplo, o imóvel “a”, que no exercício anterior se encontrava na faixa de valor entre x e x' , sofreu uma valorização decorrente, entre outros fatores imobiliários, da construção de uma obra pública realizada nas suas proximidades. Agora, neste novo exercício, após o término da referida obra pública, o imóvel “a” passou a se enquadrar na faixa de valor entre x'' e x''' . Portanto, neste novo exercício, sobre o imóvel “a”, incidirá não mais a alíquota y , mas a alíquota y' , direcionada, óbvio, ao mesmo contribuinte, que será o proprietário do imóvel.

Se não ocorrer uma valorização entre os lançamentos, o imóvel continuará enquadrado no valor correspondente à alíquota do exercício anterior, não sofrendo nenhuma progressão de alíquota. Não havendo qualquer possibilidade de se aplicar ao IPTU a perspectiva de um aumento alíquotas progressivas a fim de medir o aumento da capacidade contributiva do seu proprietário, que até então, para efeito de lançamento do IPTU, continuaria sendo a mesma, ainda que seja alterada sua capacidade sob aspecto financeiro.

Indispensável perceber que pouco importa se a valorização imobiliária se deu em decorrência de benfeitorias realizadas pelo particular em questão, ou por razão da construção de obras públicas a propiciarem uma melhor avaliação imobiliária do bem. O que importa é a constatação de toda e qualquer valorização imobiliária, ainda que esta decorra exclusivamente das construções de obras públicas, de modo que, em havendo tal valorização, haverá, necessariamente, a elevação da alíquota a incidir sobre a base de cálculo do IPTU.

Já a contribuição de melhoria que, assim como o IPTU, pode ser instituída pelo Município, sendo também possível, entretanto, sua instituição por meio dos Estados ou da União, possui seu fato gerador fundado na valorização imobiliária decorrente da realização das obras públicas enumeradas no artigo 2º do Decreto-Lei nº. 195/67.

Sobre seu fato gerador, estipula ainda o artigo 1º, do Decreto-lei nº. 195/67:

“Art 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.”

A natureza da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel em decorrência da construção de uma obra pública, e, uma vez demonstrada a ausência de valorização do imóvel sobre o qual se pretende promover sua incidência, inconstitucional se torna referida cobrança, ainda que o ente público responsável tenha concluído uma obra pública que gere benefícios ao bem em questão.

Conclui-se logo que, a valorização imobiliária é tão essencial para a contribuição de melhoria, quanto para a progressividade fiscal do IPTU, observando-se, entretanto, que toda e qualquer valorização imobiliária será capaz de promover a progressividade fiscal do IPTU, enquanto que, somente a valorização imobiliária decorrente da construção de obra pública, poderá justificar a instituição da contribuição de melhoria.

A análise em tela evidencia ainda que o fato gerador da contribuição de melhoria está contido na essência da progressividade fiscal do IPTU. Nos casos em que a valorização imobiliária causadora de progressão na alíquota do IPTU, advir da construção de uma obra pública, quando em decorrência dela também instituir-se contribuição de melhoria. Logo, nem toda a valorização imobiliária justificará a instituição de contribuição de melhoria, mas toda a valorização imobiliária decorrente de obra pública, além de justificar

a instituição da contribuição de melhoria, acarretará, necessariamente, no aumento da alíquota incidente sobre a base de cálculo do IPTU, em decorrência do aumento do valor venal do imóvel.

Supondo que o município em que está localizado o imóvel 'a', após a conclusão da obra pública, verificou a valorização dos imóveis localizados na zona do imóvel 'a' e instituiu, nos termos da lei, a contribuição de melhoria baseada na obra pública e em decorrência de tal valorização. Logo, o proprietário do imóvel 'a' será notificado para efetuar o pagamento da referida contribuição de melhoria, contribuição esta decorrente da valorização do seu imóvel em face da obra pública. Todavia, referida valorização imobiliária também culminou em uma progressão da alíquota do IPTU, isso porque seu imóvel, que valia x, agora passou a valer x'', se enquadrando na faixa correspondente não mais a alíquota y, mas a alíquota y'.

Assim, ter-se-ia uma aparente "invasão" de fatos geradores, já que o aumento da alíquota do IPTU se deu em face da valorização do imóvel (se não houvesse valorização imobiliária, o imóvel continuaria sofrendo a alíquota anterior), e, em contrapartida, a instituição da contribuição de melhoria se deu em decorrência da valorização do imóvel advinda da construção da obra pública (se não houvesse referida valorização, ainda que de fato ocorresse a construção da obra pública, não haveria que se falar em contribuição de melhoria).

Isso faz com que o contribuinte tenha uma sensação de estar pagando duas vezes pela mesma hipótese de incidência, que seria, neste caso, a valorização do seu imóvel localizado na zona urbana. De fato é inegável a proximidade entre essas situações, proximidade essa, no entanto, que decorre de aspectos exclusivamente financeiros, e não tributários. Isso porque, para ocorrer o *bis in idem*, se faz necessária a constatação de três situações, sendo estas, a identidade de contribuintes, a identidade do ente tributante, e a identidade do fato gerador.

No caso do imóvel “a”, haverá a incidência de IPTU e de contribuição de melhoria, havendo identidade de contribuinte, que será o proprietário do imóvel, bem como identidade de ente tributante que, nesse caso, será o município. No entanto, não se verifica uma situação de *bis in idem*, pois, apesar das semelhanças sob o aspecto financeiro, os fatos geradores são completamente distintos.

Dúvidas não restam de que o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel decorrente da construção da obra pública, e esta situação jamais se modifica, sendo de fácil compreensão em qualquer situação em que seja instituído referido tributo. No entanto, no que concerne ao IPTU, quando sua base de cálculo progride em decorrência de uma valorização imobiliária, estando esta valorização aliada a construção de obra pública (fato gerador da contribuição de melhoria), tem-se a sensação de que o fato gerador da sua progressão é também a valorização imobiliária.

Entretanto, o que ocorre, na realidade, é que, na medida em que aumenta a base de cálculo do IPTU, ao contrário do que possa aparentar, seu fato gerador não se modifica. O fato gerador do IPTU é, e sempre será, a propriedade de imóvel localizado na área urbana da cidade, sendo sua base de cálculo o valor venal do imóvel em tela. Quando o imóvel sofre alguma valorização, sua base de cálculo não passa a ser essa valorização. Sua base de cálculo continua sendo o valor venal do imóvel. O que ocorre é que este valor agora se modificou, culminando em uma alteração de faixa de alíquota do IPTU, razão pela qual sua alíquota progride. Esse aparente *bis in idem* se dá porque ocorre uma incorporação da valorização do bem imobiliário à alíquota do IPTU, que, se antes valia x, agora passou a valer x”. Mas, ainda que a valorização do imóvel modifique a alíquota do IPTU, sua valorização jamais será seu fato gerador.

Enquanto a instituição da contribuição de melhoria se dá pela valorização do imóvel, o IPTU incide em decorrência do valor venal em si. A contribuição de melhoria visa restituir parte da sociedade da mais valia causada pela construção da obra pública. Enquanto que o fato imponible do

IPTU é o imóvel localizado na zona urbana, que acabou incorporando aquela mais valia decorrente da obra pública.

Logo, se de um lado não está se tratando de alguma invasão de competência referida no art. 154 da CF, já que ambos os tributos possuem previsão constitucional, por outro lado não se trata de *bis in idem* simplesmente porque as obrigações tributárias se concretizam por fatos imponíveis distintos. Na contribuição de melhoria a obrigação tributária do contribuinte se concretiza com a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública, enquanto que, no IPTU, a obrigação tributária se concretiza na posse ou propriedade de bem imóvel localizado na zona urbana.

E, ainda que não se tratasse do IPTU sob a égide da EC 29/2000, ainda assim o contribuinte pagaria um valor maior de IPTU em decorrência de tal valorização imobiliária. Sob este aspecto, considerando que o imóvel 'a' tenha sofrido uma valorização imobiliária decorrente de obra pública. No exercício seguinte, este imóvel, que sofria a incidência do IPTU gradual (e não progressivo), irá pagar uma porcentagem z, tanto no exercício anterior, como no exercício atual. O que ocorre é que, por óbvio, o valor a ser pago em sede de IPTU será superior, uma vez que, se antes a base de cálculo do imposto era x, agora passou a ser x". Se antes o valor venal do imóvel era x, agora seu valor passou a ser x", culminando em um valor correspondente superior ao montante pago no exercício anterior.

Ainda que o destino do produto da arrecadação tributária seja irrelevante para a classificação do tributo, conforme preconiza o art. 4º do CTN, uma vez que referida situação se constitui em momento posterior ao vínculo jurídico tributário, seu estudo é essencial para legitimar sua exação. Isso porque de nada adiantaria a preocupação com sua classificação e sua forma, não fosse a necessidade de se destinar a arrecadação tributária ao fim a que se propõe. Nesse sentido, também estão legitimados por destinações distintas, os produtos arrecadados com a Contribuição de Melhoria e o IPTU.

Como já exposto, a contribuição de melhoria está vinculada a uma atividade estatal específica, decorrendo daí seu caráter de tributo vinculado, que não é puro, já que depende também de uma valorização imobiliária. Como para cobrança da contribuição de melhoria, deve-se constatar uma valorização imobiliária decorrente da obra pública, ela jamais pode ser instituída antes do término na obra, ou ao menos, antes de poder se constatar essa valorização.

Diante dessa necessidade, conforme também já foi dito, a contribuição de melhoria não financia a obra pública. Até porque, além do próprio caráter do tributo já proibir de plano essa possibilidade, o art. 167, I, da CF, é muito claro ao vedar “*o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual*”. O que induz a única conclusão lógica de que os valores dispensados para a construção da obra pública advêm da verba direcionada a este setor, já predeterminada na lei orçamentária daquele exercício.

E nem se poderia esperar o contrário, porque se caso o município esperasse a arrecadação da contribuição de melhoria para financiamento da obra, falando apenas em linhas argumentativas já que a própria espécie tributária não permite tal destinação, estar-se-ia correndo enormes riscos de exceder a lei de responsabilidade fiscal, a qual determina, sinteticamente, que o ente tributante não pode gastar mais do que arrecada. Isso porque, a instituição e cobrança do tributo não é garantia de sua percepção.

Preconizam o artigo 81, do Código tributário Nacional, bem como os artigos 3º e 16º, do Decreto-lei 195, de 1967, respectivamente:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art 3º. A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.

Art 16. Do produto de arrecadação de Contribuição de Melhorias, nas áreas prioritários para a Reforma Agrária, cobrado pela União e prevista como integrante do Fundo Nacional de Reforma Agrária (art. 28, I, da Lei nº 4.504, de 30-11-64), o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, destinará importância idêntica a recolhida, para ser aplicada em novas obras _e projetos de Reforma Agrária pelo mesmo órgão que realizou as obras públicas do que decorreu a contribuição.”

Nota-se que os artigos acima considerados, estabelecem que a contribuição de melhoria deverá ser instituída com o objetivo de fazer face ao custo da obra pública que a objetivou, no entanto, ela será feita em momento posterior à obra, de forma que os valores necessários para financiá-las já foram dispensados pela unidade administrativa pertinente.

Logo, o produto da arrecadação da contribuição de melhoria pode custear a obra pública que a legitimar, sendo novamente revertido à fonte de onde foi tirado originalmente o montante necessário para sua realização. Ademais, o ente público pode tomar seus recursos para aplicá-los em outra obra pública, ou ainda em outra atividade pertinente as atividades realizadas pela unidade administrativa responsável pela construção da obra pública, nos termos estabelecidos no Decreto-lei 195, de 24 de fevereiro de 1967.

Entretanto, conforme se desprende dos limites estabelecidos para instituição da contribuição de melhoria, a obra pública de que ela decorrer será, na realidade, inclusa na lei orçamentária do exercício pertinente, sendo, portanto, custeada por todos os contribuintes, em diversas formas de arrecadações. Nesses moldes, sua cobrança é legitimada aos imóveis que sofreram valorização imobiliária decorrente da obra pública

realizada porque não seria justo que todos custeassem da mesma forma uma obra pública, se ela proporcionou mais vantagens há apenas uma gama de contribuintes, sendo estes portanto os sujeitos passivos da contribuição de melhoria.

São essas as justificativas que permeiam a instituição da contribuição de melhoria e determinam a destinação do produto de sua arrecadação. Se existem os limites estabelecidos pelo artigo 81 do Código Tributário Nacional, o qual determina que o limite total do valor fixado para a contribuição de melhoria será o valor despendido na obra pública realizada, enquanto seu limite individual será o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel valorizado, assim o são, não porque serão aqueles contribuintes que tiveram seus imóveis valorizados os responsáveis pelo custeio da obra pública como um todo. Se tais limites existem, o são para evitar possibilitar quaisquer transgressões ao princípio constitucional de vedação ao confisco.

Esclarecida a função da contribuição de melhoria, que não é o financiamento da obra que legitimou sua instituição, mas sim a cobrança de tributo em face da mais valia constatada nos imóveis de apenas alguns contribuintes, apesar de todos terem contribuído na mesma intensidade para sua construção, o destino da sua arrecadação pode até ser revertido para o custeio da obra que o legitimou, como também poderá o ente público aplicá-lo na construção de outra obra pública, ou qualquer outra atividade pertinente as realizadas pela unidade responsável pela sua construção.

Já no que concerne ao destino do produto arrecadado por meio do Imposto Predial Territorial Urbano, a própria natureza do tributo não permite sua vinculação a nenhuma atividade específica, não havendo qualquer disposição que vincule o IPTU à construção de obras públicas. Logo, o produto da sua arrecadação deve, necessariamente, ser destinado ao orçamento anual do município.

Determina o art. 167, IV, da Constituição Federal:

“Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”

Como o IPTU, diferentemente da contribuição de melhoria, possui natureza própria de imposto, sua vinculação seja à construção de obras públicas, seja a qualquer outra atividade ofertada pelo município ao contribuinte é expressamente vedada. Isso porque os impostos não se vinculam a nenhuma atividade estatal específica pré-determinada. O que significa dizer que o produto da sua arrecadação é destinado ao orçamento anual do município, e, juntamente com a arrecadação dos demais impostos, é incluído na lei orçamentária anual, sendo, após sua arrecadação, dada a destinação que mais for conveniente ao município, podendo ser destinado a qualquer atividade executada pelo ente público.

Desta feita, o que se pode concluir é que, em que pese a semelhança financeira destes tributos, a contribuição de melhoria e o IPTU não se invadem em suas competências. Não possuindo o mesmo fato gerador, nem possuindo sequer a mesma destinação, são perfeitamente constitucionais quando instituídos conjuntamente, não incidindo também em nenhuma medida confiscatória.

3.3 A CONSTITUCIONALIDADE PLENA DA EC 29/2000.

Werner Nabiça Coelho⁹², em artigo publicado na Revista Tributos e Finanças Públicas de setembro/outubro de 2003, possivelmente influenciado pelos os aspectos financeiros do IPTU progressivo, defende que sua alíquota progressiva culmina em bitributação.

Para fundamentação, o autor argumenta, sinteticamente:

“Para efeito de futura referência devemos guardar que entre outros critérios, (...), será no critério quantitativo, base de cálculo mais alíquota, que se medirá o núcleo de intensidade da conduta do contribuinte que ao ser tributado progressivamente pelo IPTU ensejará o fenômeno da bitributação, (...).”

“A Constituição Federal ao ser alterada da forma como foi, na verdade passou a justificar os fins pelos meios, o legislador constituinte derivado no afã de incrementar a obtenção de receitas compulsórias para o Estado, no caso em sua manifestação Municipal, simplesmente ignorou os mandamentos do legislador constituinte originário, que em sua manifestação soberana e fundadora, definiu entre muitas outras coisas que é vedado (art. 150, caput, da CF) “instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente (...)” (art. 150, II, da CF) e que somente a União possuirá competência supletiva para instituir novos impostos, desde que “não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (art. 154, II, da CF) (...).”⁹³

Antes de adentrar ao mérito da bitributação, cabe observar que, ao contrário do que defende, equivocadamente, o autor, a EC 29/2000 não transgrediu, sob nenhum aspecto, as premissas constitucionais citadas. Primeiramente, não houve transgressão ao art. 150 da CF, pois a EC 29/2000 não instituiu novo imposto, que nesse caso, seria de competência

⁹² COELHO, Werner Nabiça. Op. Cit. 2003.

⁹³ COELHO, Werner Nabiça. Op. Cit. 2003

exclusiva da União Federal, muito menos instituiu tratamento desigual a contribuintes em situações equivalentes.

O que fez EC 29/2000 foi apenas adequar a aplicação da alíquota de um imposto já existente, o IPTU, para melhor cumprimento de dispositivos constitucionais. Não alterando em nenhum momento o fato gerador ou a base de cálculo do IPTU, que continuaram sendo os mesmos estabelecidos antes da referida emenda constitucional, quais sejam, a propriedade imóvel urbana, e o valor venal do imóvel, respectivamente. Deste modo, não há que se falar em inconstitucionalidade da EC 29/2000 por transgressão ao art. 150, uma vez que não houve criação de novo tributo.

Por outro lado também se encontra equivocada a afirmativa de que a progressividade fiscal do IPTU culminaria em transgressão ao princípio da isonomia. Ora, a obediência ao referido princípio foi, inclusive, razão primordial de sua instituição, já que ela se deu para aplicação do princípio da capacidade contributiva, como já visto, derivado do princípio da isonomia. Assim, não há que se falar em formas discriminatórias, quando se estabelece uma norma que trata os contribuintes de forma desigual, na medida de suas desigualdades, pretendendo, na realidade, a inclusão daqueles que se encontram marginalizados na sociedade.

Na realidade, a EC 29/2000 nada mais fez do que colocar em prática as determinações estabelecidas pelo art. 145, § 1º, da CF, o qual, como o próprio autor admite⁹⁴, utiliza-se da locução “sempre que possível”, condicionando a aplicação de um princípio implícito. Quando não houver possibilidade, o imposto não vestirá a beca dos impostos pessoais, apesar de sempre ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

De mais a mais, conforme já analisado, ao contrário do que pode aparentar, bem como do que defende o Werner Nabiça Coelho, não existe qualquer espécie de *bis in idem* na cobrança do IPTU sob a égide da EC

⁹⁴ COELHO, Werner Nabiça. Op. Cit. 2003

29/2000. Isso porque não há invasão de competência de fatos geradores e bases de cálculos.

O fato gerador do IPTU é o imóvel urbano, sendo sua base de cálculo o respectivo valor venal. Quando o valor venal se modifica, tal modificação é incorporada à base de cálculo do IPTU, que, no entanto, continua sendo o valor venal do imóvel, diferente do fato gerador da Contribuição de Melhoria, que é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, sendo sua base de cálculo referida valorização, limitada ao valor total da obra.

Da mesma forma, quando se institui o Imposto de Renda, seu fato gerador, conforme explica Sérgio Pinto Martins⁹⁵, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou de proventos de qualquer natureza. É a disponibilidade econômica que ocorre com a renda ou provento recebido. Assim, quando o contribuinte recebe uma valorização do seu imóvel, sua renda aumenta, sendo referida valorização incorporada a renda do contribuinte. A base de cálculo do Imposto de renda, no entanto, não se altera, sendo sempre o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, conforme estabelece o art. 44, do CTN.

Por todo o exposto, analisados os princípios constitucionais pertinentes, ao contrário do que possa aparentar em um primeiro momento, a progressividade fiscal do IPTU é absolutamente constitucional, e, mais ainda, faz cumprir a intenção primordial do legislador originário. Conforme priorizou a própria Constituição Federal, o princípio primordial da isonomia se fez valer através da sua instituição, que nada mais fez do que promover o princípio da capacidade contributiva.

⁹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. Op. Cit.

CONCLUSÃO

Para compreender as semelhanças e distinções entre a contribuição de melhoria e o IPTU, foi imprescindível entender como está organizado o sistema tributário brasileiro, compreendendo as classificações e princípios regentes da administração, podendo somente assim se concluir os limites de atuação dos entes públicos, e quando estes são ultrapassados.

Neste sentido, se notou que as classificações quanto às espécies de tributos revelaram também o destino da receita obtida. Sendo importante, portanto, independente da classificação considerada mais adequada, ter tido em mente o destino do produto de arrecadação tributária, já que é exatamente essa sua função e justificativa de sua instituição, qual seja, propiciar o bem da coletividade.

Além do mais, se constatou ser preciso evitar que o destino do tributo, razão primordial de sua instituição, fosse esquecido por conta de uma preocupação excessiva com a forma, que, apesar de imprescindível para sua cobrança, se tornaria obsoleta, não fosse a necessidade de se destinar a arrecadação tributária ao fim a que se propõe.

Para melhor compreender a aplicação dos tributos na Constituição Federal de 1988, foi indispensável também salientar alguns princípios tributários, os quais se constituíram nos pilares que fundamentaram a função e a forma de cada espécie de tributo. Além disso, os princípios traduziram projeções de direitos fundamentais, sendo, segundo conceito de Sasha Calmon Navarro Coelho, “*garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas*”⁹⁶, advindo de valores, os quais foram sendo construídos na evolução do processo histórico e social.

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. 2006; p. 199;

Nesse ínterim, constatou-se que o princípio da isonomia se constituiu como o núcleo supremo de todo o sistema constitucional e o pilar do regime democrático reinstaurado após a queda da ditadura militar, tendo sido neste princípio embasado todos os direitos e deveres, individuais e coletivos, defendidos constitucionalmente. No que tange ao direito tributário, notou-se que a aplicação do pressuposto que determina o tratamento igual na medida das igualdades, e desigual, na medida das desigualdades, visando estabelecer uma situação igual, acabou por ser colocado em prática através do princípio da capacidade contributiva. Logo, a única situação capaz de diferir o contribuinte a fim de estabelecer relações tributárias diversas, foi a sua capacidade de contribuir.

De tal modo, percebeu-se que legislador buscou acontecimentos a serem medidos segundo parâmetros econômicos. Essa necessidade do legislador de encontrar signos de riqueza foi justificada através da função de distribuir uniformemente a carga tributária, em obediência ao princípio da igualdade.

Com relação ao IPTU, constatou ser seu fato gerador a propriedade localizada na zona urbana, recaindo o IPTU sobre a coisa, que é o imóvel do sujeito passivo, o qual foi ninguém menos que seu proprietário ou possuidor, tendo sido seu cálculo realizado pelo município (sujeito ativo) através do valor venal do imóvel, que se consubstanciou tão somente no valor imobiliário de mercado, tendo sido esta a base de cálculo do IPTU.

Com advento da EC 29/2000, o princípio da capacidade contributiva também restou vislumbrado pelo IPTU, na medida em que possibilitou a aplicação de alíquotas progressivas, em que pese seu caráter de imposto real. A partir de então, a valorização imobiliária se transformou no indexador da sua progressividade, se fundando como motivo justificante, não da incidência do IPTU, mas do aumento da alíquota incidente sobre a sua base de cálculo. Deste modo, quanto maior foi constatado o valor de mercado do bem imobiliário, quanto mais ele foi valorizado, mais alta se tornou a alíquota incidente sobre ele para fins de cobrança do IPTU.

Várias foram as formas verificadas como possíveis para ocasionar uma valorização imobiliária, sendo estas justificadas não somente por benfeitorias realizadas pelo próprio contribuinte, mas também obras públicas realizadas pelos respectivos entes competentes. Logo, restou comprovado que, constatando-se a valorização de mercado do imóvel, este acabou sendo enquadrado em um novo patamar correspondente ao seu valor atualizado, adequando-se assim sua base de cálculo para incidência da alíquota readequada ao valor imobiliário.

Por outro lado, restou também verificado que a contribuição de melhoria que, assim como o IPTU, pode ser instituída pelo Município, sendo também possível, entretanto, sua instituição por meio dos Estados ou da União, possuiu seu fato gerador fundado na valorização imobiliária decorrente da realização das obras públicas enumeradas no artigo 2º do Decreto-Lei nº. 195.

Nesse íterim, salientou-se como esta a natureza da contribuição de melhoria e, uma vez demonstrada a ausência de valorização do imóvel sobre o qual se pretende promover sua incidência, inconstitucional se tornou sua cobrança, ainda que o ente público responsável tivesse concluído uma obra capaz de gerar benefícios ao bem em questão. Concluiu-se mais que, a valorização imobiliária foi tão essencial para a contribuição de melhoria, quanto para a progressividade fiscal do IPTU, observando-se, entretanto, que toda e qualquer valorização imobiliária foi capaz de promover a progressividade fiscal do IPTU, enquanto que, somente a valorização imobiliária decorrente da construção de obra pública, pôde justificar a instituição da contribuição de melhoria.

Coube destacar também que, nos casos em que a mesma situação justificou mais de uma incidência tributária, tal fato ocasionou a “*bitributação*” ou “*bis in idem*”, tendo sido este último constatado quando, o mesmo ente tributante cobrou do ente tributado mais de um tributo incidente sobre o mesmo fato gerador. Por outro lado, ocorreu a “*bitributação*” quando, entes diferentes tributaram sob situações idênticas.

Esclarecida a função da contribuição de melhoria, que não foi o financiamento da obra que legitimou sua instituição, mas sim a cobrança de tributo em face da mais valia constatada nos imóveis de apenas alguns contribuintes, apesar de todos terem contribuído na mesma intensidade para sua construção, percebeu-se que o destino da sua arrecadação pôde até ser revertido para o custeio da obra que o legitimou, como também pôde o ente público aplicá-lo na construção de outra obra pública, ou qualquer outra atividade pertinente as realizadas pela unidade responsável pela sua construção.

Como o IPTU, diferentemente da contribuição de melhoria, possuiu natureza própria de imposto, sua vinculação, seja à construção de obras públicas ou a qualquer outra atividade ofertada pelo município ao contribuinte, restou expressamente vedada. Isso porque os impostos não se vincularam a nenhuma atividade estatal específica pré-determinada. O que significou dizer que o produto da sua arrecadação foi destinado ao orçamento anual do município, e, juntamente com a arrecadação dos demais impostos, incluído na lei orçamentária anual, tendo sido, após sua arrecadação, dada a destinação que mais foi conveniente ao município, podendo ser destinado a qualquer atividade executada pelo ente público.

Desta feita, o que se pôde concluir é que, em que pese as semelhanças financeiras existentes entre estes tributos, a contribuição de melhoria e o IPTU não se invadiram em suas competências, e, não possuindo o mesmo fato gerador, nem possuindo sequer a mesma destinação, foram perfeitamente constitucionais quando instituídos conjuntamente, não havendo incidido também em nenhuma medida confiscatória.

Na realidade, a EC 29/2000 nada mais fez do que colocar em prática as determinações estabelecidas pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal, tendo adequado a aplicação de alíquota de um imposto já existente, o IPTU, para melhor cumprimento de dispositivos constitucionais. Por isso, a referida emenda em nenhum momento alterou o fato gerador ou a base de cálculo do IPTU, que continuaram sendo os mesmos estabelecidos antes da

sua publicação, sendo estes, a propriedade imóvel urbana, e o valor venal do imóvel, respectivamente. Deste modo, não houve qualquer inconstitucionalidade na EC 29/2000 por transgressão ao art. 150, uma vez que não houve criação de novo tributo.

Por outro lado também foi considerada equivocada a afirmativa de que a progressividade fiscal do IPTU culminava em transgressão ao princípio da isonomia. Ora, a obediência ao referido princípio foi, inclusive, razão primordial de sua instituição, já que ela se deu para aplicação do princípio da capacidade contributiva, princípio este derivado do princípio da isonomia. Assim, não houve que se falar em formas discriminatórias, na medida em que se estabeleceu uma norma que tratou os contribuintes de forma desigual, na medida de suas desigualdades, pretendendo, na realidade, a inclusão daqueles que se encontraram marginalizados na sociedade.

De mais a mais, conforme já analisado, ao contrário do que pôde aparentar, não existiu qualquer espécie de *bis in idem* na cobrança do IPTU sob a égide da EC 29/2000. Isso porque não houve invasão de competência de fatos geradores e bases de cálculos.

Sendo o fato gerador do IPTU o imóvel urbano e sua base de cálculo, o respectivo valor venal, restou comprovado que, quando o valor venal se modificou, tal modificação restou incorporada a base de cálculo do IPTU, que, no entanto, continuou sendo o valor venal do imóvel. Com relação ao fato gerador da Contribuição de Melhoria, percebeu ter sido esta a valorização imobiliária decorrente de obra pública, configurando sua base de cálculo referia valorização, limitada ao valor total da obra.

Por todo o exposto, analisados os princípios constitucionais pertinentes, ao contrário do que poderia parecer, a progressividade fiscal do IPTU foi considerada absolutamente constitucional. Mais ainda, fez cumprir a intenção primordial do legislador originário vez que, conforme priorizou a própria Constituição Federal, o princípio da isonomia se

fez valer através da sua instituição, proporcionando ao IPTU uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. – São Paulo: Malheiros, 2006;

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**. V. 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999;

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1998;

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991;

BASTOS, Freitas. **Direito Constitucional** V. II, Rio de Janeiro, 1956;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 11ª ed., São Paulo: RT, 1998;

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

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 2.ª ed., São Paulo : Saraiva, 1999;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999;

DIFINI, Luiz Felipe Silveira; **Manual de Direito Tributário**, Editora Saraiva, 2006;

DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**, 8ª edição, atualizada de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002), São Paulo : Saraiva, 2002;

FERREIRA, Abel Henrique. **O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais indiretos**;

FURLAN, Valéria C.P. **IPTU**. – São Paulo: Malheiros, 1998;

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais n. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-00, 32, de 11-9-01, 33, de 11-12-01, 37, de 12-06-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-05-03, 41 e 42, de 31-12-03, 44, de 30-6-04, 45, de 8-12-04 e 47, de 5-7-05**. – São Paulo: Atlas, 2006;

JANCZESKI, Célio Armando, **Taxas – Doutrina e Jurisprudência**, Curitiba, Juruá, 1999;

LACOMBE, Américo Lourenço Masset, **Princípios Constitucionais Tributários**, Malheiros Editores, 1996;

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997;

_____. **Os limites da Constituição de Melhoria**, Revista Dialética de Direito Tributário, 21º Volume, 1997;

MARTINS, Ives Gangra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. – São Paulo: Del Rey, 1999;

_____. **Comentários ao código tributário nacional**, v. I, São Paulo: Saraiva, 1998;

MARTINS, Sergio Pinto, **Manual de Direito Tributário**, 6ª edição, Editora Atlas S.A., 2007, São Paulo;

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 6ª ed., revista, ampliada e atualizada com a EC N° 22/99 São Paulo : Atlas, 1999;

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática das taxas**. – São Paulo: Quartier Latin, 2007;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989;

PAULINI, Umberto. **Crise estrutural funcional da propriedade: revisão dos conceitos gerais em matéria de direitos reais (numerus clausus, tipicidade, situação jurídica e função social)**. – Curitiba, 2008. Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação da UFPR;

PAULESEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005;

_____. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**, Livraria dos Advogados Editora, 3ª edição, Porto Alegre, 2007;

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. V. 6 – São Paulo: Dialética, 2002;

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. – São Paulo: Premier Máxima, 2005;

STJ, REsp n. 4.379, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 26.04.1993, DJU de 17.05.1993;

STJ, REsp n. 678.765/MG – 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. em 06.05.2005; DJU 1, de 14.09.2006;

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio do non “bis in idem” e a intributabilidade dos valores resgatados de fundo de previdência privada.**

Carta Forense, março de 2009;

VELOSO, Ministro Carlos, Revista Trimestral de Jurisprudência, Brasília, STF, Editora Imprensa Nacional, vol. 138, 1991;

XAVIER, Alerto. **Direito tributário internacional do Brasil.** – Rio de Janeiro: Forense, 2004.