

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar tem respaldo na necessidade do Estado de angariar recursos para financiar suas atividades, bem como para a consecução do interesse público. Para tanto, lança mão dos chamados tributos, verdadeiro reflexo do poder de constrição do Estado sobre o patrimônio do contribuinte.

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, conforme reza o artigo. 3º do Código Tributário Nacional - CTN.

O principal meio de obtenção de receita do Estado é o imposto. Imposto é uma espécie tributária cuja obrigação tem por fato gerador uma situação não vinculada a uma atividade estatal, relativa ao contribuinte, ou seja, é um ônus do contribuinte sem contraprestação específica e necessária do Estado.

Cada ente federativo é responsável por instituir e cobrar os tributos que lhes foram conferidos. A Constituição República Federativa do Brasil 1988 – CRFB-88 - repartiu a competência tributária entre os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), consagrando o princípio do federalismo.

É sabido que o imposto é instrumento primordial do Estado para o abastecimento dos cofres públicos – finalidade fiscal. Entretanto, ele pode possuir fins determinados, diversos da essência do imposto, sendo políticos, econômicos ou sociais.

Muito se fala a respeito da fiscalidade e extrafiscalidade do imposto. Tal característica está adstrita à finalidade arrecadatória, ou fim socioeconômico do tributo, respectivamente.

No que tange o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, objeto deste trabalho, trata-se de imposto de competência dos Municípios, e tem como polo passivo na obrigação tributária o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor de bem imóvel por natureza ou acessão física localizado na zona urbana no Município.

O IPTU é regulado pelo artigo 32 e seguintes do CTN, e pelo art. 156, I da CRFB-88. É classificado como imposto direto e real, por incidir e estar adstrito a um bem. Tem finalidade precipuamente fiscal, contudo, tem sido amplamente utilizado como instrumento extrafiscal para compelir o contribuinte, através da progressividade de sua alíquota, a realizar adequado aproveitamento da propriedade urbana, e conseqüentemente, cumprir a função social da propriedade.

A progressividade urbanística extrafiscal do IPTU tem supedâneo legal na CRFB-88 e no Estatuto da Cidade, Lei 10.257/2001, que regulam com o apoio das autoridades municipais, a aplicação deste instituto do direito tributário.

A progressividade no tempo abarcada pela CRFB-88 trouxe a possibilidade dos municípios utilizarem essa técnica para que proprietários de imóveis localizados dentro da área urbana de interesse do plano diretor municipal, coibidos pelas alíquotas progressivas do IPTU, utilizem de maneira adequada tais bens e façam cumprir a função social da propriedade.

Não obstante a progressividade extrafiscal da alíquota IPTU ser de patente benefício coletivo, ela pode ferir direitos e garantias constitucionais. Assim, indaga-se: A progressividade extrafiscal do IPTU fere o princípio constitucional do não confisco?

Esse artigo tem como objetivo explanar sobre as características do IPTU e da progressividade extrafiscal. Busca também discutir sobre a legalidade da aplicação da progressividade extrafiscal em face do princípio constitucional da vedação ao efeito confiscatório.

Para tanto, realiza pesquisa exploratória, com referências bibliográficas e jurisprudencial para informar sobre os aspectos jurídicos legais do IPTU e seus fluxos para a sociedade, esclarecer os pontos relevantes do princípio constitucional proibitivo do confisco, no âmbito do direito tributário. Elucidar os requisitos e a aplicabilidade da progressividade extrafiscal do IPTU, apresentar as normas referentes ao tema proposto e analisar a aplicação discricionária da progressividade extrafiscal do IPTU.

2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

O Direito Tributário, bem como outras ciências jurídicas, teve sua formação e desenvolvimento de forma gradual, acompanhando a evolução da sociedade. Arelado a tal ciência encontra-se o seu principal objeto de estudo, o tributo. |O termo “tributo” vem do latim *tributum*, que significa contribuição, pagamento, relacionado a *tribuere*, que, originalmente, é entendido como repartir entre tribos.

Muito embora se discuta sobre a origem dos tributos em períodos históricos tão distantes, Balthazar (2005) afirma que o Direito Tributário só surgiu como disciplina jurídica, com o advento do Estado Moderno, ou seja, com a criação do Estado-de-Direito, regulando as relações entre Poder Público e contribuinte.

Não obstante discussões doutrinária sobre as espécies de tributo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 elenca como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

O imposto é, por sua natureza, tributo não vinculado, uma vez que seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal. Frise-se, entretanto, que tal expressão ‘não vinculada’, adstrita aos impostos, nada tem semelhança com a qualificação da atividade administrativa tributária, que é vinculada, e, também, é uma característica dos impostos, uma vez que tal atividade é sempre vinculada à lei, nos termos do princípio da legalidade.

A classificação dos impostos competência - federais, estaduais ou municipais, respeitando a atribuição de competência constitucional. Em relação à forma de quantificação, os impostos podem ser fixos ou graduados, sendo que os graduados são subdivididos em proporcionais, progressivos e regressivos.

Machado (2012) assevera que os impostos fixos estão em desuso, uma vez que o imposto deve ser suportado levando em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária, o contribuinte. Dessa forma, o imposto deve ser graduado de forma a respeitar à capacidade contributiva.

Diz-se que o imposto é proporcional quando a exação fixada foi determinada mediante aplicação da alíquota sobre a correspondente base de cálculo, ou seja, “quando o valor fixado é proporcional à riqueza da qual o fato gerador é um fato-signo presuntivo” (MACHADO, 2012, p. 304).

Quanto à progressividade dos impostos, entende-se pela diversidade de alíquotas, sendo estas diretamente proporcionais ao valor da base de cálculo. A progressividade pode ter finalidade meramente fiscal, arrecadatória, ou buscar reflexos políticos, econômicos ou sociais, a chamada progressividade extrafiscal. A seletividade pode ser evidenciada na cobrança de impostos indiretos, como o IPI, de forma a abarcar o princípio da capacidade contributiva.

No que tange ao IPTU, objeto deste trabalho, é um imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, de competência municipal, graduado e progressivo. Tem caráter contributivo e característica tipicamente fiscal.

O IPTU é imposto direto, pois o sujeito passivo que realiza o fato gerador arcará com o ônus tributário da exação. O tributo em questão possui natureza real, uma vez que leva em consideração a matéria tributária relativa à propriedade, não considerando as condições pessoais do contribuinte.

Essa classificação é bastante criticada tendo em vista o princípio da capacidade contributiva. Furlan (2010) entende ser despicienda tal classificação sob o argumento de que só existem sujeitos na relação jurídica tributária, e não coisas.

Melo (2012) entende que o conceito de IPTU está pressuposto na Constituição Federal, sendo que a propriedade é a demonstração de riqueza capaz de ensejar a sujeição do sujeito a esse imposto.

O fato gerador do IPTU, nos termos do art. 36 do CTN, é a propriedade, a posse ou o domínio útil de bem imóvel por natureza ou por acessão física, na zona urbana do Município. Entende-se dessa forma que a hipótese de incidência do referido imposto tem relação com o titular, o possuidor ou aquele que detenha o domínio útil de terreno ou edificação de imóvel na zona urbana municipal definida em lei.

O domínio útil engloba os direitos de utilizar e dispor conferidos ao foreiro. Do termo possuidor origina-se da expressão posse, e significa aquele que tem de fato o exercício dos poderes inerentes ao imóvel.

Os prédios e os terrenos são considerados por sua natureza bens imóveis. O art. 79 do Código Civil dispõe que bem imóvel compreende o solo e tudo quanto se lhe incorporar, natural ou artificialmente. Dessa forma, as edificações ou qualquer remoção feita do imóvel não altera tal condição.

Acessão física, nos termos do art. 43, II do CC, é tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

O Código Tributário Nacional é claro em definir o critério geográfico para delimitar o que é ou não propriedade urbana, muito embora deva ser levada em consideração a finalidade da propriedade, como critério complementar de delimitação. O art. 32 §§ 1º e 2º dispõe

Art. 32. [...]

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

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

habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Melo (2012) afirma que o Código Tributário Nacional utilizou do critério topográfico (geográfico) para delimitar o fato gerador do IPTU e cita validade do Decreto-Lei 57/66 que estabelece a incidência do ITR em imóveis situados na zona rural quando utilizado para exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Nesse sentido, conclui que não incide IPTU em imóvel de área urbana que tiver alguma da destinação elencada no referido decreto-lei.

Vale ressaltar sobre a possibilidade de incidência do IPTU sobre as áreas consideradas como de expansão urbana por lei municipal, mesmo que o Poder Público ainda não tenha realizado melhoramentos descritos no supracitado art. 32, § 1º do CTN. Pondera-se sobre a necessidade de loteamento aprovado nos ditames de lei específica para tal incidência ter validade.

É importante mencionar a respeito dos imóveis localizados em Áreas de Preservação Permanente. MACHADO (2012) explana que se parte do imóvel estiver incluído em área de preservação permanente, tal fato deverá ser considerado no valor da base de cálculo. Se o imóvel estiver inteiramente nesta área, nele não se permite edificação, sendo inadmissível o lançamento do imposto, pois subsiste o direito de propriedade, evidenciando desapropriação indireta.

As alíquotas do IPTU são fixadas pelo Município que instituiu o tributo, por meio de lei municipal. A CRFB-88 e o CTN não limitaram a alíquota do referido imposto, entretanto, esta não pode violar os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confiscatório.

Reiterados entendimentos da Suprema Corte ao longo dos anos considerava a progressividade da alíquota do IPTU uma verdadeira afronta ao princípio da capacidade contributiva.

O Supremo Tribunal Federal através da súmula n.589 entendia como inconstitucional a alíquota progressiva do IPTU em razão do número de imóveis do IPTU. Tal entendimento por certo era embasado na natureza real do IPTU e o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Com a Emenda Constitucional n. 29/2000, a CFRB-88 passou a dispor que, sem prejuízo da progressividade extrafiscal no tempo, prevista no art. 182, § 4º, III, o IPTU poderá ser progressivo; a) em razão do valor do imóvel e; b) ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Não se pode confundir a progressividade propriamente dita com o instrumento da progressividade extrafiscal no tempo. Como já dito, progressivo é o imposto cuja alíquota é crescente em função do aumento da base de cálculo, nos termos da lei. Já a progressividade no tempo trata-se de instituto extrafiscal, e consiste no aumento da alíquota em razão do tempo em que o contribuinte não cumpre determinações para fazer bom uso da propriedade incluída no plano diretor municipal.

Com a EC 29/2000 é inteligível a possibilidade do IPTU ser seletivo, dada a possibilidade da imposição de diferentes alíquotas para imóveis diferentes, podendo assim abarcar os princípios da capacidade contributiva e isonomia. Tal afirmação explica o posicionamento do STF em reconhecer o IPTU extrafiscal como única forma de progressividade deste imposto. As outras “modalidades de progressividade” não passa de reflexo da seletividade do IPTU.

A base de cálculo do imposto em questão é o valor venal do imóvel, conforme o art. 33 do CTN. Ela serve de parâmetro para a incidência da alíquota do tributo, e por consequência apura o montante da exação. Valor venal é o valor atribuído ao imóvel na hipótese de venda, com preço normal de mercado. Desta forma, com o valor venal do imóvel multiplicado à alíquota correspondente à propriedade, chega-se ao valor do crédito tributário.

Acertadamente, o legislador do CTN preceituou a base de cálculo do IPTU como o valor venal, do imóvel, muito embora se fala sobre a invasão de competência municipal.

A quantificação do valor venal do imóvel é feita tomando por conta todas as características do imóvel, tendo diversos elementos como localização, preço de oferta à venda, locação, região em que situa o imóvel, etc.

COELHO (2002) leciona que determinar o referido valor é questão bastante tormentosa, e diz que em rigor, quando é baixada a edificação, as prefeituras promovem a avaliação do imóvel e retifica o cadastro imobiliário. A partir disso, o prefeito atualiza os valores mediante decreto.

A base de cálculo é classificada em: a) *in abstracto*; e, b) *in concreto*. A primeira diz respeito à tarefa do legislador municipal em definir na lei a propriedade, a posse ou o domínio útil como a base de cálculo do imposto do IPTU. A última se refere à atividade administrativa municipal para quantificar o valor venal do imóvel.

A base de cálculo e a alíquota são de fundamental importância para o lançamento do tributo e, conseqüentemente, para a constituição do crédito tributário. Entende-se, destarte, que o lançamento é ato administrativo através do qual se constitui o crédito tributário.

O lançamento do IPTU é feito de ofício ou de forma direta. Isso implica dizer que não há participação do contribuinte na constituição do crédito. Toda atividade administrativa do lançamento é feita pela autoridade fazendária, no caso o Município.

É o lançamento do IPTU que garante a exigibilidade do crédito tributário pelo Fisco e determina o sujeito passivo e o valor que deve ser pago por este. É um ato administrativo, e, portanto, goza de presunção de legalidade e legitimidade, o que confere maior celeridade ao ato. Tal presunção, entretanto, é relativa, pois admite prova em contrário.

A progressividade extrafiscal no tempo do IPTU abarcada pela CRFB-88 e disciplinada pelo Estatuto da Cidade trouxe a possibilidade dos Municípios, mediante lei específica, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova adequado aproveitamento do imóvel urbano.

Tal medida é reflexo claro de interesse da municipalidade em fazer cumprir a função social da propriedade, e através de política municipal nortear o crescimento das cidades. Tais consequências desvendam-se com o estudo da Estatuto da Cidade, a regulamentação do IPTU progressivo no tempo e a função do plano diretor municipal.

Esta medida extrafiscal pode recair sobre proprietários de imóveis localizados dentro da área urbana de interesse do plano diretor que não cumprem a função social da propriedade. Esses contribuintes são coibidos sucessivamente pela notificação de parcelamento ou edificação compulsória, a adoção do IPTU progressivo no tempo e até mesmo desapropriação, esta última sendo medida facultativa do Município.

3 EXTRAFISCALIDADE

A classificação de tributo mais importante para o estudo da extrafiscalidade é a com relação a sua função ou finalidade

Machado (2012) traz a classificação de tributo quanto a sua função dizendo que existem impostos de função fiscal, extrafiscal, ou parafiscais. Para ele os tributos fiscais têm como principal objetivo a arrecadação de verbas aos cofres públicos. Parafiscal é o tributo cujo desiderato é a arrecadação de recursos para custeio de atividades que não são próprias do Estado, mas que esse as exerce através de outras entidades. E por fim, chama-se de extrafiscal o tributo cujo objetivo primordial é a intervenção do domínio econômico, e tem a arrecadação de recursos como efeito reflexo.

Não se pode olvidar que as funções fiscal, parafiscal e extrafiscal coexistem dentro do sistema tributário brasileiro. Cada tributo possui carga fiscal, extrafiscal ou parafiscal. Por

exemplo, um tributo pode possuir conteúdo fiscal e extrafiscal ao mesmo tempo. É o caso do IPTU progressivo no tempo. Muito embora seja instituído para induzir o comportamento do contribuinte, possui também finalidade arrecadatória (fim secundário).

A extrafiscalidade consiste em um objetivo além da obtenção de receitas mediante tributação. Tal instituto coaduna-se a valores constitucionais e pode decorrer de variadas formas, por exemplo, através de isenções, finalidades especiais, progressividade de alíquotas, benefícios fiscais, entre outras.

A noção de Carvalho (2005) sobre extrafiscalidade é mais objetiva, sendo apresentada da seguinte maneira:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria [...] . (CARVALHO, 2005, p. 236).

Infere-se que a extrafiscalidade trata-se de instrumento de obtenção de metas que se sobrepõe à finalidade arrecadatória, disciplinada pelo Direito Tributário, e por isso deve ser pautada nos princípios constitucionais que norteiam e limitam as relações tributárias.

Carrazza (2000) aponta a extrafiscalidade como o emprego de tributação de forma ordinatória e não fiscal, ou seja, para disciplinar os comportamentos dos contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer algo.

No que tange a atuação estatal, Camara (2013) aponta que a extrafiscalidade é uma forma de intervenção estatal por indução. Ela aduz que por meio de normas tributárias indutoras, o Estado estimula ou desestimula determinada atividade econômica ou determinada conduta do contribuinte, através da diminuição ou aumento da carga tributária.

Assim, tal instituo deve ser entendida como instrumento de tributação ordinatória do Estado, que direciona o comportamento do contribuinte, com finalidade diversa à arrecadação de receita, visando intervir em uma situação política, econômica ou social.

O tributo extrafiscal tem o poder de regulamentação como fim, que poderá ser política, econômica ou social, e a obtenção de receita como instrumento utilizado pelo Poder Público para concretizar o objetivo da tributação extrafiscal.

Cinge-se sobre a importância dos limites e princípios constitucionais que norteiam as relações tributárias, que devem pautar toda e qualquer relação tributária, garantindo os direitos dos contribuintes e limitando a atuação do Poder Público.

Furlan (2010) traz em sua doutrina o conceito de extrafiscalidade repressora e favorecedora.

(...) No campo da tributação, para fins exemplificativos, assegura-se ao Poder Executivo a faculdade de alterar alíquotas dentro de limites legalmente previstos, em busca da consecução de fins sociais, econômicos ou políticos. Desta forma, por igual razão, a instituição ou majoração de determinados tributos muitas vezes tem como meta reprimir ou desestimular algum comportamento, sendo que noutros casos, opostamente, visa a tributação extrafiscal a estimular ou tornar mais frequentes certas condutas humanas. (FURLAN, 2010, p.152-53).

As concepções de extrafiscalidade supraelencadas variam com o objetivo do Executivo na sua instituição ou majoração. Tais medidas podem reprimir uma conduta ou incentivá-la, daí extrai-se as expressões repressora ou favorecedora – extrafiscalidade.

Por exemplo, a progressividade da alíquota do IPTU no tempo pode estimular a edificação ou utilização de determinado imóvel (extrafiscalidade favorecedora), como também pode desestimular a manutenção de determinada propriedade em área estipulada pelo plano diretor municipal (extrafiscalidade repressora).

Ataliba (2010, p.233) diz que a extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários com finalidade não arrecadatórias, mas fins estimulantes, indutores ou coibidores de comportamentos, visando a efetivação de valores constitucionais garantidos.

Nesse ínterim, a tributação extrafiscal desvenda-se para o Estado como verdadeiro instrumento indutor de comportamento do contribuinte para alcançar seus objetivos. Nota-se que tal instituto vem sendo utilizado largamente para a proteção da função social da propriedade, redistribuição de renda, equilíbrio da economia nacional e etc.

A CRFB-88 prevê algumas hipóteses de aplicação, v. g., a progressividade da alíquota do IPTU no tempo, em seu art. 182, que dispõe

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

[...]

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

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

Como disposto no artigo supracitado, a própria Constituição Federal traz a hipótese de incidência da progressividade extrafiscal do IPTU, aponta o objetivo (não arrecadatório) de

“ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”, e dispõe que é uma liberalidade do Poder Público Municipal, mediante lei, a aplicação das medidas elencadas neste artigo.

Dessa maneira, conclui-se que a hipótese de incidência extrafiscal do IPTU tem fundamento na função social da propriedade. Para sua efetivação, o poder público municipal, mediante lei específica, disciplina o aumento da carga tributária, para induzir o comportamento do contribuinte a fazer uso adequado da propriedade imobiliária urbana, e, assim, cumprir a função social da propriedade urbana. Neste caso, a tributação foi instrumento utilizado para alcançar a finalidade desejada, seja ela a consecução da função social da propriedade urbana.

O Supremo Tribunal Federal decidiu de que a única progressividade admitida, no que tange ao IPTU, é a extrafiscal com finalidade de garantir a função social da propriedade, como se pode inferir:

IPTU – PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – FINALIDADE EXTRAFISCAL – NECESSIDADE DE LEI NACIONAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - A Constituição Federal de 1988, ao delinear o esquema normativo pertinente ao IPTU, contemplou a possibilidade de essa espécie tributária ser progressiva, em ordem a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF, art. 156, § 1º, e art. 182, §§ 2º e 4º, II). O discurso normativo consubstanciado nesses preceitos constitucionais evidencia que a progressividade do IPTU, no sistema instaurado pela Constituição da República, assume uma nítida qualificação extrafiscal . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a única progressividade admitida pela Carta Política, em tema de IPTU, é aquela de caráter extrafiscal, vocacionada a garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana, desde que estritamente observados os requisitos fixados pelo art. 156, § 1º, e, também, pelo art. 182, § 4º, II, ambos da Constituição da República. Precedente (Pleno). (STF - RE: 590360 ES , Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 31/05/2011, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-125 DIVULG 30-06-2011 PUBLIC 01-07-2011 EMENT VOL-02555-03 PP-00376).

Não se pode olvidar que a tributação extrafiscal deve ainda repetir as limitações impostas pelo próprio ordenamento constitucional, nas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, as limitações ao poder de tributar

(...) são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais. [...] as limitações instituem restrições ao poder estatal, mas, paradoxalmente precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. [...] as limitações servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. (ÁVILA, 2008, p. 71-72).

Os princípios constitucionais como o da legalidade, capacidade contributiva, isonomia, e vedação ao efeito confiscatório são limitações ao poder de tributar. Mas, concomitantemente, dão suporte ao exercício do poder de tributar.

Barbosa (2006) aponta que a extrafiscalidade não se origina, unicamente, da capacidade contributiva, mas da sua relação com o ordenamento constitucional, que autoriza a utilização da extrafiscalidade.

Dessa forma, a tributação extrafiscal tem caráter excepcional, haja vista a necessidade de previsão legislativa para a aplicação da extrafiscalidade. Tal excepcionalidade tem fundamento no princípio da legalidade, que limita a atuação do Estado ao cumprimento da lei. Lembra-se também acerca da predominância da tributação com finalidade fiscal,

Ademais, a isonomia e a capacidade contributiva impõem ao Estado que sua atuação seja de forma razoável e proporcional. Assim, devem ser levadas em consideração as condições pessoais e econômicas de cada contribuinte, para só então tributá-los, de forma a não diminuir significativamente o patrimônio ou a renda do contribuinte, respeitando o princípio da vedação ao efeito confiscatório.

Brito (2016, p. 980) ensina que a capacidade contributiva é princípio integrante do Estatuto do Contribuinte e consiste na identificação da aptidão do sujeito passivo relação tributária para contribuir com os gastos públicos mediante parcela de seu patrimônio, desde que não implique sacrifício da dignidade da pessoa humana.

A tributação extrafiscal, em equilíbrio com o princípio da capacidade contributiva, respeita o mínimo existencial e a vedação ao efeito confiscatório. A utilização da extrafiscalidade sem qualquer parâmetro ou como instrumento de punição ao contribuinte, em sentido contrário as limitações ao poder de tributar e aos princípios aplicáveis a seara tributária, é uma afronta ao texto constitucional e deve ser considerada ilegal e desprovida de razoabilidade.

4 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU

Uma das classificações mais importantes dos impostos é a referente à sua quantificação. Nesse sentido, o imposto pode ser proporcional, progressivo ou regressivo, de acordo com a variabilidade da base de cálculo ou outra circunstância.

Diz-se imposto progressivo aquele que possui alíquota variável em razão de circunstância determinada por lei. Por exemplo, a alíquota de imposto pode ser progressiva em razão da base de cálculo, ou da mesma forma ser por motivos extrafiscais.

Tal exemplificação é inteligível face à classificação da progressividade em fiscal e extrafiscal. A primeira busca, via tributação, abastecer os cofres públicos, e a segunda preponderam fins diversos aos arrecadatários.

A progressividade é encarada como um princípio aplicável a alguns tributos, e consiste na majoração do valor do tributo na proporção da demonstração de riqueza do contribuinte. Por exemplo, o Imposto de Renda possui alíquotas variáveis de acordo com o aumento da base de cálculo.

A progressividade atua como verdadeiro instrumento estatal para consecução dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A sua aplicação nivela os contribuintes de forma a respeitar a capacidade de pagamento e as diferenças entre eles.

Os princípios da progressividade, da isonomia e da capacidade contributiva relacionam-se na medida em que promovem a redistribuição de riqueza.

Nos ensinamentos de Furlan (2010),

[...] a progressividade fiscal, corretamente empregada, é a melhor forma de construir uma sociedade justa e de promover a redução de desigualdade sociais e regionais, preservando-se, de igual modo, cláusulas pétreas (princípio da capacidade contributiva e isonomia), embora fosse muito mais cômodo para o fisco, e não menos atraente sob o aspecto arrecadatório, estabelecer uma única alíquota para o IPTU, sem maiores preocupações acerca do princípio constitucional da capacidade contributiva. (FURLAN, 2010, p. 142).

Extrai-se então que, a aplicação da progressividade traz à sociedade benefícios que atenuariam as desigualdades sociais existentes, promovendo assim uma sociedade mais justa. Entretanto, para a administração é muito vantajoso a aplicação de alíquota fixa sob o ponto de vista arrecadatório e laboral.

No que tange a progressividade extrafiscal, ela é vista como forma indireta do Estado alcançar seus objetivos políticos, econômicos ou sociais.

A progressividade extrafiscal no tempo do IPTU é também chamada de progressividade urbanística, tal denominação tem relação ao objetivo da extrafiscalidade disciplinada no art. 182 da CFRB-88.

O referido dispositivo evidencia a necessidade de plano diretor para o emprego da extrafiscalidade urbanística. Logo, a edição de lei específica sobre o plano diretor municipal, nos termos da L. 10.257/2001, é requisito imprescindível para aplicação da progressividade no tempo do IPTU.

Furlan (2010) anota que além de ser imposição constitucional expressa, a exigência do plano diretor justifica-se por ser este o instrumento mais adequado a assegurar o cumprimento de uma política de desenvolvimento e de expansão urbana. Tal entendimento denota o escopo do ordenamento constitucional na consecução da função social da propriedade.

O plano diretor municipal é considerado instrumento básico da política de desenvolvimento da expansão urbana (art. 40 da L. 10.257/2001), deve ser criado por lei ordinária municipal e integra o processo de planejamento municipal, englobando o território do Município como um todo.

Este instrumento de planejamento municipal é obrigatório para cidades com população de mais de vinte mil habitantes, ou integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, na cidade onde será utilizada a progressividade extrafiscal do IPTU, as integrantes de áreas de interesse turístico especial, ou cidade inserida na área de influencia de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional, conforme o art. 41 da lei supracitada.

Uma vez em vigor o plano diretor, o Município poderá instituir o IPTU progressivo extrafiscal, mediante lei tributária municipal, conforme o caput do art. 182 da CFRB-88.

Cumprido salientar, que a inexistência de lei federal tratando sobre normas gerais sobre a referida progressividade não obsta o Município de aplicar tal medida extrafiscal. Sendo assim, a lei federal anterior a municipal, aquela deve prevalecer. Na hipótese de lei municipal anterior, esta terá sua eficácia suspensa na superveniência de lei federal quando em vigor.

Com isso, a inexistência de lei federal não será um obstáculo a aplicação de medida extrafiscal no Município e este poderá induzir o bom uso da propriedade.

Melo (2012) sustenta que a progressividade do IPTU busca assegurar apenas o cumprimento da função social da propriedade e da cidade. Diferente de Carraza (2000) e Coelho (2002), que defendem o caráter sancionatório do IPTU extrafiscal.

Deveras, o tributo, em sua essência e conceito, não pode constituir sanção por ato ilícito. Desse modo, defender a natureza de sanção do IPTU progressivo é conferir a um tributo caráter de penalidade, o que não é aceitável.

Por outro lado, a função social da propriedade urbana é atingida quando esta atende as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto a qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes de política urbana estatuídas no Estatuto da Cidade.

A seção III da Lei 10257/2001 trata do IPTU progressivo no tempo, estipulando o prazo máximo de cinco anos consecutivos para aplicação da alíquota progressiva em caso de descumprimento da notificação para o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Deve-se observar que a progressividade urbanística é uma das medidas adotadas pela administração para que o proprietário faça uso adequado da propriedade urbana.

Como visto, o contribuinte é notificado pela autoridade municipal a parcelar, edificar ou utilizar compulsoriamente a propriedade respeitando um prazo de 1 a 2 anos, a depender do objeto da notificação, e atendendo os termos do art. 5º da L10.257/2001.

O art. 7º da referida lei dispõe que, não atendida tal notificação, será aplicada a progressividade da alíquota do IPTU no tempo por um período de 5 anos consecutivos. A cada ano o valor da alíquota deve ser fixado na lei específica que instituir a tributação extrafiscal, sendo que a majoração não poderá ser superior ao dobro do valor referente ao ano anterior, respeitando-se o limite máximo da alíquota de 15%.

Faz-se mister dizer que transcorrido o prazo de cinco anos e a obrigação imposta pela notificação ainda não tenha sido cumprida, Município manterá a exação com a alíquota máxima, até que seja realizada a obrigação. Vale lembrar que existe vedação legal a concessão de isenção ou de anistia relativas à tributação extrafiscal progressiva no tempo.

O art. 8º do Estatuto da Cidade traz ainda, em consonância com o art. 182, § 4º, III, da CFRB-88, a possibilidade de o Município proceder a desapropriação do imóvel com pagamento em títulos da dívida pública. A desapropriação medida de liberalidade da autoridade municipal e se não procedida, como visto, a fazenda continua com a exação com a alíquota máxima de 15%.

O pagamento da indenização referente à desapropriação será em títulos da dívida pública, os quais terão aprovação pelo Senado Federal e serão resgatados no prazo de até dez anos, em prestações anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais de 6%, entre outras garantias estipuladas na lei em comento.

5 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

O artigo 150, inciso IV, da CRFB-88 traz consigo a norma jurídica que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, restringe a incidência de uma exação que possa comprometer parte significativa do patrimônio ou da renda produzida pelo contribuinte. Frise-se, ainda, que tal dispositivo está inserida na seção II, do Título VI da Constituição, cuja designação é limitações ao poder de tributar.

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

(...)

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco;

Diferente com o que ocorre com as outras vedações nos demais incisos do art. 150, a vedação ao confisco não tem ressalva. Isso implica dizer, *a priori*, que deve ser observada em toda e qualquer relação jurídica tributária.

Confiscar do latim, *confiscare*, significa tomar bens dos particulares pela força ou autoridade, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer contraprestação. A expressão “efeito confiscatório” não é conceituada pela doutrina de forma clara, o que se tem uníssono é que tributo de efeito confiscatório é aquele cuja incidência exagerada, absorve parcela considerável do patrimônio ou renda do particular.

Destaca-se que, o princípio da vedação ao efeito de confisco é expresso em cláusula aberta e possui conceito jurídico indeterminado cabendo ao arbítrio do juiz, caso a caso, avaliar a existência ou não do efeito confiscatório do tributo.

Coelho (2002, p.253) ensina que o princípio da vedação ao efeito confiscatório nada mais é do que o princípio da razoabilidade na tributação. Para ele razoável é algo nitidamente relativo, chegando a afirmar que “o que é razoável hoje, não o será amanhã”.

O Ministro Celso de Melo se posicionou sobre o tema no julgamento pelo Tribunal pleno do STF de uma ADC em 1999,

“A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante **verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte** - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a **aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira**, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois **a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade**” (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC8/DF, Rel. Min Celso de Melo, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p38). **(Grifos nossos)**.

Dado o exposto, entende-se obrigatória a análise da carga tributária e a capacidade de pagamento do contribuinte, para que se possa concluir sobre a existência de efeito confiscatório do imposto. O Ministro também ressaltou sobre o princípio da razoabilidade que deve pautar a atividade estatal, inclusive o fisco.

Muito se fala sobre a diferença entre a vedação ao confisco e a vedação ao efeito do confisco. A primeira é disciplinada pelo art. 3º do CTN, incluso no conceito de tributo, pois este não pode constituir sanção por ato ilícito, sendo este o papel da multa. Já a segunda,

disciplinada pelo art. 150, inciso IV da CRFB-88, deve ser entendida como proibição a uma elevada carga tributária ao contribuinte que pudesse comprometer sua ou renda ou patrimônio.

No plano da significação a vedação do confisco proíbe a instituição de tributo como forma de penalizar o contribuinte, e a vedação ao efeito do confisco proíbe a exação de tributo de forma desproporcional.

Muito embora a CRFB-88 não elenque ressalvas ao princípio da vedação ao efeito do confisco, Coelho (2002) admite duas exceções ao referido princípio:

[...]

- a) Admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
- b) O direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A constituição o garante, mas subordina a garantia 'à função social da propriedade'(ao direito causador de disfunção social, retira-lhe a garantia). (COELHOM 2002, p. 247).

Bem, é inteligível que com a exação exagerada de tributo, os proprietários tendem a se desfazer de seus bens. Ademais, não é razoável adotar medidas extrafiscais com o intuito de absolver ou reduzir o patrimônio ou renda do contribuinte. A atividade estatal deve ser pautada na razoabilidade. Ávila (2009, p.102) anota que “enquanto com a ajuda da proporcionalidade focaliza-se uma relação meio-fim, a razoabilidade aprecia a proporção de uma já considerada proporcional pelas circunstâncias) obrigação de acordo com a situação pessoal do atingido”.

Seria ilógica a relativização de uma limitação do poder de tributar – vedação ao efeito do confisco – como fundamento de uma tributação extrafiscal. Pensar no efeito de confisco como instrumento meio de uma tributação extrafiscal, é suportar uma violação a um direito fundamental do contribuinte, pois CRFB-88 é clara e sem ressalvas, em dizer que é vedada à tributação com efeito de confisco.

Como é sabido, o princípio da razoabilidade resume-se em bom senso, proporcionalidade e equidade. O Estado deve nortear sua atuação nesses postulados.

Nesse sentido, Goldschmidt (2004, p.195) leciona:

Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o contribuinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não-confisco não só é plenamente aplicável à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvo casos expressos).

Tal entendimento denota com perfeição a ideia de tributação extrafiscal e princípio do não confisco. A aplicação da extrafiscalidade na seara tributária não deve obstar direitos e

garantias fundamentais do sujeito. A exação não deve ser imposta como uma penalização ao contribuinte, mas deveras nortear o comportamento deste para possa alcançar o real objetivo da tributação extrafiscal, seja ele político, social ou econômica.

A extrafiscalidade deve ser compreendida como forma da Administração Pública regular o comportamento do contribuinte, mas jamais como instrumento de efeito confiscatório.

No âmbito do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a CRFB-88 em seu art. 182, § 4º, disciplina possibilidade da aplicação de alíquota progressiva do IPTU como penalidade ao proprietário que não fizer uso adequado do imóvel situado no plano diretor municipal.

A Lei 10.257/2001, também conhecida como Estatuto da Cidade, disciplina a progressividade da alíquota do IPTU no tempo, dispondo que em caso de descumprimento da notificação para parcelamento edificação ou utilização compulsórios, o Município poderá majorar a alíquota do IPTU pelo prazo de cinco anos consecutivos, podendo a cada ano dobra a alíquota, tendo o teto de 15% – art. 7º daquela lei.

De certo que o legislador lança mão de instrumentos objetivos para a concreção do princípio da vedação ao efeito confiscatório. Entretanto, a fragilidade do art. 7º da lei supracitada aliada à discricionariedade do Executivo Municipal evidencia a possibilidade de desrespeito ao referido princípio.

Estipular uma alíquota extrafiscal, sem a premissa do princípio da capacidade contributiva, é medida que deve ser considerada inconstitucional e irrazoável e, portanto, afronta o princípio da vedação ao efeito confiscatório.

A tributação enquanto atividade estatal deve ser condicionada pelo princípio da razoabilidade e, além disso, deve ser aferida a o grau de insuportabilidade econômico financeira do contribuinte, do contrário, tal ação descumprirá o princípio constitucional da vedação ao efeito confiscatório, estampado no art. 150, IV da CRFB-88.

A utilização do IPTU progressivo não deve ser diminuir significativamente o patrimônio do contribuinte, mas, nos termos da razoabilidade, deve ser suportável ao ponto do contribuinte ter possibilidade de fazer uso adequado do bem ou então ter possibilidade de aliená-lo sem perda patrimonial. A tributação extrafiscal deve atender aos princípios constitucionais atribuídos à tributação

Portanto, é imperioso que na aplicação da tributação extrafiscal do IPTU, o Município leve em consideração o princípio da capacidade econômica do contribuinte, e atue

de de forma razoável, do contrário, é factível a possibilidade de descumprimento aos princípios da vedação ao efeito confiscatório, da capacidade contributiva e da isonomia.

6 CONCLUSÕES

A previsão legislativa da progressividade extrafiscal da alíquota do IPTU tornou factível a concreção da função social no âmbito das municipalidades. A CRFB-88 facultou ao Município a implementação de medidas indutoras de comportamentos, previstas no art. 182 do referido Carta, para a promoção do uso adequado da propriedade urbana. Por sua vez, o Estatuto da Cidade garantiu suporte normativo para a criação do plano diretor, determinou o conceito de função social, além de disciplinar o instrumento do IPTU progressivo no tempo.

Muito embora seja de interesse coletivo a efetividade da função social da propriedade, a utilização da referida medida extrafiscal pode gerar prejuízos para o contribuinte, e terminar por ferir princípios e garantias individuais constitucionalmente asseguradas.

Nesse sentido, a exação tributária que reduza significativamente a renda ou o patrimônio do contribuinte é considerada confiscatória e ilegal. Dessa maneira, é inadmissível a cobrança de tributo que imponha o contribuinte neste contexto.

A problemática da aplicação ao princípio da capacidade contributiva na instituição e cobrança de tributos de natureza real, a atuação discricionária da municipalidade e a omissão legislativa são os principais fatores que obstam a aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório e a utilização razoável da progressividade no tempo do IPTU.

Outrossim, a atuação discricionária do Município na implantação das medidas elencadas no art. 182 da CRFB-88 e a legislação precária no que tange critérios objetivos para cobrança deste tributo fragilizam a vedação ao efeito confiscatório.

Para que a tributação extrafiscal seja legítima, é primordial que ela esteja em perfeita harmonia com a legislação e com os princípios constitucionais. Dessa forma, a atuação municipal deve ser pautada na isonomia, capacidade contributiva e razoabilidade para que não fira o princípio da vedação ao efeito confiscatório. A exacerbação da tributação (efeito de confiscatório) como exercício do poder de polícia não pode ser argumento para relativizar um princípio constitucional.

Ademais, a instituição da progressividade extrafiscal da alíquota do IPTU deve respeitar as exigências elencadas pelo Estatuto da Cidade e pela CRFB-88, de forma a não ferir princípios e garantias individuais, como a vedação ao efeito confiscatório. A

razoabilidade do Executivo Municipal e o respeito a capacidade contributiva despontam como elementos essenciais a aplicação da tributação extrafiscal referente ao IPTU.

Por fim, a progressividade extrafiscal no tempo mostra-se como poderoso instrumento de tributação capaz de induzir o desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. Entretanto, a discricionariedade do Município na tributação extrafiscal pode ferir princípio da vedação ao efeito confiscatório. Desta feita, a observância aos princípios constitucionais garante a correta aplicação do IPTU extrafiscal e a consecução da sua real finalidade, a promoção da função social da propriedade urbana.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *IPTU: Progressividade*. Revista de Direito Público (RDP) 93/233. 1990.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

BARBOSA, Evandro Paes. *IPTU: progressividade*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica. Direito tributário constitucional. São Paulo, SP, 146p, 2006.

BRASIL. *Código Civil*. Publicada no Diário Oficial da União em 11 de Janeiro de 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm >. Acesso em: 01 de jul . 2018.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*: Publicado no Diário Oficial da União em 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/ L5172](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172)>. Acesso em 04 jul. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 91, de 18-02-2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 05 jul. 2018.

BRASIL. *Lei 10.257/2001*. Publicada na Diário Oficial da União em 11 de julho de 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm >. Acesso em 09 jul. 2016.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Ação direta de constitucionalidade. ADC 8 MC / DF - DISTRITO FEDERAL. Min. Relator: Celso de Melo. Data do julgamento: 13/10/1999. Tribunal Pleno. Data da Publicação: DJ 04/04/2003.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário. RE: 590360 ES, Min. Relator: Celso de MELLO. Data do Julgamento: 31/05/2011, Segunda Turma. Data da Publicação: DJe -125 – 30/06/2011.

BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016.

CÂMARA, Sophia Nóbrega. *A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro*. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3501, 31 jan. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23585>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares; PALSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.