

FACULDADE DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO

CÉSAR BENITO CALDAS

IPTU E SUA PROGRESSIVIDADE FISCAL

RUBIATABA – GO

2007

FACULDADE DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO

CÉSAR BENITO CALDAS

IPTU E SUA PROGRESSIVIDADE FISCAL

Monografia apresentada a Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba – FACER como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito sob a orientação da professora Cláudia P. Leal.

RUBIATABA – GO

2007

CÉSAR BENITO CALDAS

IPTU E SUA PROGRESSIVIDADE FISCAL

**COMISSÃO JULGADORA
MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO GRADUADO PELA
FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA**

RESULTADO: _____

Orientadora _____

Cláudia P. Leal – Graduação: Direito, Mestrado em Ciências Penais.

Examinador _____

Eduardo Barbosa Lima - Graduação: Direito, Especialização, Direito Penal

Examinador _____

Geruza Silva de Oliveira - Graduação: Ciências Sociais, Mestrado em Sociologia

Rubiataba, 18 de Janeiro de 2008.

DEDICATÓRIA

A minha esposa e filhos, aos meus colegas de curso, em especial a Hamilton de Moraes, por todo apoio a mim dispensado.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado forças e a oportunidade de chegar ao término deste curso, que nos possibilitará galgar novas conquistas.

Aos professores do curso que contribuíram para a nossa formação acadêmica e profissional.

Aos colegas de classe pelo companheirismo sem o qual não teríamos obtido êxito nas dificuldades encontradas ao longo do curso.

À coordenadora Roseane Cavalcante pela atenção e colaboração dedicada ao longo do curso.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO: A presente monografia busca estudar a possibilidade de aplicação progressividade fiscal sobre o IPTU no sistema jurídico vigente. Com esse objetivo, será feita a apresentação de um estudo do tributo, no que será apresentado seu conceito, suas funções, a competência para instituí-lo e sua classificação. Também será feita uma análise dos princípios constitucionais tributários, notadamente dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade tributária, que estão mais intimamente relacionados ao tema em comento. Por último, analisaremos se a alteração pretendida pela Emenda Constitucional 29/2000, qual seja de institucionalizar a aplicação da progressividade fiscal no IPTU, encontra acolhimento dentro do nosso sistema constitucional.

Palavras – Chave: IPTU. Constitucionalidade. Progressividade Fiscal

ABSTRACT: The present monograph searches to study the application possibility fiscal graduation on the IPTU in the effective legal system. With this objective, the presentation of a study of the tribute will be made, in that it will be presented its concept, its functions, *the ability to institute it and its* classification. Also an analysis of the principles will be made constitutional tributaries, notadamente of the principles of the equality, the taxpaying ability and of the graduation tax, that is more entirely related to the subject in comments. Finally, we will analyze if the alteration intended for Constitutional Emendation 29/2000, which is to institutionalize the application of the fiscal graduation in the IPTU, inside finds shelter of our constitutional system.

Key - Word: IPTU. Constitutionally. Fiscal attorney

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal.

CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil.

CTN – Código Tributário Nacional.

EC – Emenda Constitucional.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de serviço de transporte e de comunicação.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano.

IR – Imposto de Renda.

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotores.

ITR – Imposto Territorial Rural.

MG – Minas Gerais.

RE – Recurso Extraordinário.

STF – Supremo Tribunal Federal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO -----	10
1.DO TRIBUTO -----	12
1.1.A Necessidade Do Tributo-----	12
1.2.O Conceito De Tributo-----	13
1.3.Competência Tributária-----	16
2.ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS -----	18
2.1.Taxas-----	18
2.2.Contribuição De Melhoria-----	18
2.3.Contribuições Do Art. 149 Da Constituição Federal-----	19
A)Contribuições De Seguridade Social-----	19
B)Contribuições De Interesse Das Categorias Profissionais Ou Econômicas--	19
C)Contribuições De Intervenção No Domínio Econômico (CIDE)-----	19
2.4.Impostos-----	21
A)Impostos Pessoais E Reais-----	22
2.5.O Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU)-----	23
2.6.Classificação Dos Tributos-----	24
2.6.1.Quanto À Competência Do Ente Instituidor-----	24
2.6.2.Quanto Ao Sujeito Ativo Da Obrigação Tributária-----	24
2.6.3.Quanto À Finalidade Do Tributo-----	24
2.6.4.Quanto À Sua Seletividade-----	25
2.6.5.Quanto Às Espécies-----	25
2.6.6.Quanto À Vinculação Com A Atividade Estatal-----	25
3.OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS -----	26
3.1.Princípio Da Legalidade-----	28
3.2.Princípio Da Irretroatividade Da Lei-----	30

3.3.Princípio Da Anterioridade-----	31
3.4.Princípio Da Competência-----	32
3.5.Princípio Da Liberdade De Tráfego-----	32
3.6.Princípio Da Vedação Ao Confisco-----	33
3.7.Princípio Da Igualdade-----	34
3.8.Princípio Da Seletividade-----	36
3.9.O Princípio Da Capacidade Contributiva-----	37
3.10.Princípio Da Progressividade Fiscal-----	38
4.A PROGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O IPTU-----	42
4.1.O Entendimento Do STF Quanto À Progressividade No IPTU-RE 153.771-0-----	44
4.2.A Emenda Constitucional 29/2000 E Seus Efeitos-----	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS-----	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS-----	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe-se a estudar a aplicabilidade da progressividade fiscal sobre o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana - o IPTU.

Assunto de grande importância, cuja abordagem se faz necessário averiguar-se a tendência doutrinária e jurisprudencial sobre a referida progressividade fiscal do IPTU, mormente as mudanças trazidas pela EC 29/2000, principalmente sobre o seu caráter fiscal, vez que não há, ainda hoje, entendimento pacífico sobre tal questão.

Não vai se ater ao caráter extrafiscal emprestado à progressão e, desse modo, nos restringiremos a uma descrição superficial desse aspecto, quando se mostrar necessário.

O intuito aplicativo de tal estudo se demonstra pelo fato de que diversos municípios vêm aplicando em sua legislação tributária as mudanças trazidas textualmente pela Emenda Constitucional 29/2000, muitos dos quais figuram hoje como réus em processos judiciais promovidos por contribuintes que sentem-se lesados pela progressividade instituída.

Este trabalho se embasou em pesquisas bibliográficas, e através da internet, com o objetivo de compilar a maior quantidade de informações sobre a progressividade do IPTU, demonstrando assim o lado anticonstitucional de sua aplicação e as normas jurídicas que deram embasamento legal.

Buscando atingir o nosso objetivo, estruturamos nosso trabalho em quatro capítulos, acrescidos a este introdutório.

O primeiro e segundo capítulo se destinam ao estudo da figura do tributo. Atribuímos a esta etapa a característica de preparação para o estudo do nosso tema tributário. Assim, será apresentada a necessidade que se teve de instituir e atualmente de manter o tributo na sociedade contemporânea. Segue-se a apresentação e análise do conceito de tributo, a competência para a sua instituição, a discriminação das espécies tributárias e, por último, apresentamos algumas classificações dos tributos encontradas na doutrina.

O terceiro capítulo se dedica à apresentação dos princípios constitucionais tributários, destacadamente do princípio da progressividade fiscal e dos outros que gravitam ao seu redor com extrema força. Tal estudo é imprescindível para que se possa desenvolver um esforço analítico e científico adequado sobre o instituto jurídico em questão. Dessa maneira, discorreremos sobre os princípios constitucionais isolados e sistematicamente observados, submetendo assim essa análise a um maior rigor lógico.

No quarto capítulo será então deduzido o objeto central deste ensaio. Aqui será discutido se o nosso ordenamento jurídico permite ou não aplicar a progressividade fiscal ao IPTU, antes e após o advento da EC 29/2000. Para isso, assentados os ensinamentos percorridos nos capítulos anteriores, iremos analisar os argumentos apresentados pelos ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal em julgados acerca do assunto, em especial o Recurso Extraordinário 153.771-0 MG, que é tido como um divisor de águas nessa controvertida matéria.

E por conseguinte, o último tópico é dedicado à apresentação das considerações finais a respeito deste estudo.

1. DO TRIBUTO.

1.1. A Necessidade do Tributo.

A justificação da instituição dos tributos é sobejamente explicada logo abaixo:

Como organizador máximo, ex vi de sua soberania, o Estado tem que dispor do aparelhamento indispensável a sua organização, destinada a atender um fim de interesse comum. Criado, pois, para obter, manter e desenvolver o bem comum, como todo organismo que possui fins, o Estado também necessita também de meios para cumpri-los, isto é, necessita de recursos para o custeio de suas atividades, variáveis sempre no espaço e no tempo. Os recursos financeiros são essenciais e indispensáveis para a existência de qualquer governo. (MORAES, 1996, p. 251).

Entre as principais alternativas para o financiamento de recursos do Estado, destacam-se: I) emissão de moeda; II) lançamento de títulos públicos; III) empréstimos bancários (interno e externo), e; IV) tributação. (SANTOS, 2003, p. 13).

No mesmo sentido, temos a uma valiosa lição:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue á iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia. (MACHADO, 2001, p. 32).

Bastos, seguindo a mesma linha, além de destacar a importância do tributo como fonte de ingressos com os quais irá o Estado fazer frente às despesas que não podem ser atendidas com o seu próprio patrimônio, acrescenta:

Sem dúvida, a finalidade primacial do tributo é a obtenção de ingressos financeiros. Isto não significa, entretanto, que o Direito Tributário não tenha hoje outras finalidades, é dizer, ao mesmo tempo em que o Estado se satisfaz financeiramente por meio dos tributos, procura também exercer esta atividade arrecadadora visando objetivos econômicos e sociais. São freqüentes pois os tributos que têm uma nítida função regulamentadora da economia, como o imposto de importação, pelo qual o Estado pode graduar a sua maior ou menor vulnerabilidade ao ingresso de mercadorias estrangeiras no país. Mas os tributos são também criados levando-se em conta uma melhor distribuição da renda nacional, o que é feito pela progressividade da alíquota de certos tributos, assim como pela existência de incentivos fiscais que visam a estimular o desenvolvimento de regiões ou de indústrias. Portanto, o exercício da atividade tributária do Estado dá lugar a uma política fiscal que é um dos instrumentos fundamentais da formulação de sua política econômica global (BASTOS, 1998, p. 100).

Feitas as devidas considerações acerca da necessidade da tributação, cumpre agora determinarmos o conceito de tributo.

1.2. O Conceito de Tributo.

Com o fim de dirimir conflitos doutrinários, a lei definiu o conceito de tributo, com uma demonstração de acuracidade digna de elogios desvelados da grande maioria dos doutrinadores, sendo considerado dos mais perfeitos do mundo (COELHO, 2003, p. 392).

O Decreto-Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - o nosso Código Tributário -, traz, logo no seu Artigo 3º, a definição de tributo:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para esclarecermos tal definição não podemos prescindir da lição primorosa de Hugo de Brito Machado, senão vejamos:

a) Toda *prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em *natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro. (...)

b) *Compulsória*. Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatória, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade (*MACHADO, 2001, p. 51*).

Aqui o autor faz a ressalva sobre a distinção da obrigação tributária das demais obrigações contratuais. Nesta a obrigação nasce do acordo de vontade entre as partes; naquela, nasce *ex lege*, independentemente de sua aceitação, pois que obrigatória. Assim, diz-se que o tributo é obrigatório não porque o seu pagamento é obrigatório, mas sim porque o momento do nascimento da sua obrigação decorre de imposição de lei.

Continuemos, então, com a clássica lição do mestre tributarista:

c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, o nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*. O tributo se distingue da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *licito* (*MACHADO, 2001, p. 52 e 53*).

Este último elemento é deverasmente importante para diferenciar a sua natureza da natureza da multa. O ato ilícito, o qual se constitui como ato de descumprimento de dever legal, em geral tem como conseqüência a aplicação de sanção de caráter pecuniário, a multa, que possui o propósito de desestimular o ato ilícito.

Continuemos analisando os demais elementos, ainda sob a luz do festejado autor:

e) *Instituída em lei*. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso 1, da Constituição Federal. (...)

f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. (...) *Atividade vinculada* é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a *oportunidade* de agir. (...) Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa (...).

Esta (*a lei*) (...) deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. (...) Quando a lei contenha indeterminações, devem ser preenchidas *normativamente*, vale dizer, pela edição de ato normativo (...). Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma (*MACHADO, 2001, p. 54 a 56*).

A análise detida e pormenorizada da definição de tributo é de importância imprescindível para que se possa corretamente demonstrar a sua distinção de outras categorias de obrigações que vêm a constituir-se em receita do estatal.

Quanto à multa, como dito linhas atrás, diferencia-se porque esta tem como causa um fato ilícito; já o tributo é originado por um fato Ilícito.

Diferencia-se da indenização porque esta, ainda que também prevista em lei, se destina a compensar lesão, previamente comprovada, ao patrimônio alheio, inclusive o estatal.

O tributo encontra-se previsto unilateralmente em lei, assim extrema-se das prestações pecuniárias contratuais, porque tais receitas derivam-se de acordos de vontades (contrato). Este grupo de receitas, em que o objeto de tais obrigações é ajustado *ex voluntate*, representa um número expressivo de negócios jurídicos celebrados pelo Estado. Entre eles

podemos citar alugueres, doações, juros laudêmios, foros, os contratos de renda e mútuo, operações de crédito concedido pelo Estado.

Distingue-se o tributo de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro automobilístico obrigatório) ou da obrigação de alimentar, porque, nesses casos, o credor é pessoa jurídica de Direito Privado ou pessoa natural, e também porque a cobrança é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada á lei.

Por fim, o tributo se diferencia das apropriações de dinheiro abandonado porque o fato, ainda que lícito e não contratual, não é causador de relação jurídica, pois não há aqui obrigação a uma prestação pecuniária.

1.3. Competência Tributária.

Competência tributária pode ser simplificada conceituada como a atribuição ou poder, conferido diretamente pela Constituição Federal às pessoas jurídicas de direito público, para editar leis que abstratamente institua tributos.

Carraza a define como "a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas" (CARRAZA, 1999, p. 288 e 289).

Nesse sentido são as valiosas lições de Bastos (1998, p. 125): "Competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos".

Nenhuma outra pessoa jurídica possui competência tributária em nosso ordenamento jurídico. Inclua-se nessa restrição até mesmo as autarquias.

Não se há de confundir aqui a competência tributária com a capacidade tributária para cobrar e arrecadar os tributos. No mais das vezes, os entes federados, ao instituírem os tributos através de lei complementar, atribuem a si mesmos a capacidade tributária ativa, ou seja, a capacidade para exigir, cobrar e arrecadar o tributo criado.

Pode ocorrer, entretanto, que, ao criar o tributo, o ente outorgue a capacidade para cobrar e arrecadar a outra pessoa, a uma autarquia, por exemplo. Ainda que haja tal outorga, quem possui a competência ativa plena é a pessoa a quem a Constituição Federal atribuiu diretamente esse poder. Assim, a qualquer tempo, pode o ente outorgante da capacidade tributária alterar ou extinguir a outorga, ou mesmo extinguir o tributo.

O titular da competência não pode substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, porém, que a deixe de exercitar, que a exerça apenas parcialmente. Exercitar a competência é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Transcendendo estes do plano abstrato para o plano concreto pode o titular da competência tributária perdoar os débitos nascidos, ou parcelar-lhes o cumprimento. Tudo dentro das possibilidades previamente descritas em lei.

Obviamente, a outorga de competência tributária disposta na Constituição não são sem fronteiras. A mesma Constituição fixa vários balizamentos que resguardam valores por ela reputados relevantes, dando especial atenção aos direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência para tributar corresponde às chamadas limitações do poder de tributar.

2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

Embora o Art. 145 da Constituição Federal enumere apenas três espécies de tributos - impostos, taxas e contribuições de melhoria -, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que, além destas, integram o Sistema Tributário Nacional as demais contribuições e os empréstimos compulsórios.

2.1. Taxas.

Esta espécie tributária está prevista no Art. 145, II, da CF, onde sua instituição é possibilitada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

A definição disposta no Art. 77, *caput*, do Código Tributário Nacional -CTN, onde taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, em nada distoa da previsão constitucional.

Competente para a sua instituição é o ente que dá efetiva realização à atividade estatal que ao tributo dê ensejo. Assim, quem estiver desempenhando legitimamente a atividade estatal é a pessoa competente para instituir e cobrar este tributo.

2.2. Contribuição De Melhoria.

É o tributo que tem como fato gerador a valorização de imóvel decorrente de obra pública. Sua previsão encontra-se no inciso III, do Art. 145, da Constituição Federal.

Da definição acima, extremam-se as duas condições para sua incidência:

a) a existência de melhoria em determinado imóvel; e b) o nexo causal entre a melhoria e a realização de obra pública.

Difere-se do fato gerador da taxa pela atividade desempenhada pelo Poder Público.

2.3. Contribuições do art. 149 da Constituição Federal.

a) Contribuições de Seguridade Social.

São contribuições destinadas à manutenção ou à expansão da seguridade social, ou seja, o produto de sua arrecadação está vinculado, destinado ao custeio dos serviços relacionados à previdência social, à assistência social e à saúde.

b) Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

Caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, vale dizer, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais.

Diferencia-se da contribuição confederativa, prevista no Art. 80, IV, da CF, por esta não ter natureza tributária. Quanto a isso, assim já se manifestou o STF:

A contribuição federativa prevista no art. 8º, IV, da CF distingue-se da contribuição sindical (CF, art. 149) por não possuir natureza tributária e, portanto, não tem caráter compulsório para os trabalhadores não filiados ao sindicato. (RREE 198.092; 170.439; 193.972, Rei. Mm. Carlos Velloso, 27.08.1996)

c) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Caracterizam-se pela finalidade interventiva. São exemplos as contribuições patronais para o SESI, SENAC, SENAT e SENAR.

Mediante análise do texto constitucional, podemos extrair algumas características ditas essenciais das contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo conhecimento é de suma importância para uma boa definição desta figura tributária.

Conforme análise do art. 149 da nossa Magna Carta, podemos concluir que, ao contrário dos demais tributos, as contribuições especiais são exações com *finalidade constitucionalmente determinada*. Vale dizer, a instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico deve visar o alcance da finalidade esculpida na constituição, qual seja, a de instrumentar a atuação, direta ou indireta, do Estado no domínio econômico.

Outro traço essencial, que decorre do acima exposto, é a destinação da arrecadação. Isto é, os recursos auferidos pela cobrança da contribuição se destinarão à finalidade para a qual o tributo foi instituído. Frise-se que não se deve confundir a finalidade da exação com o destino da receita, pois, conforme assevera Paulo Roberto Lyrio Pimenta, "*enquanto a finalidade alcança a fase de criação do tributo, com a produção normativa impositiva tributária (norma geral e abstrata), o destino da arrecadação diz respeito à momento posterior à extinção da obrigação tributária*". Neste sentido, continua o referido mestre: *o disposto no art. 4º, II, do CTN não se aplica às contribuições especiais, valendo somente para os tributos validados através da técnica causal, mormente porque a norma geral de direito tributário desconhece a técnica finalista,...*

Uma terceira característica essencial, também mencionada pelo professor supramencionado, é o fato da exação ser setorial. Vale dizer, a contribuição especial em estudo atinge um determinado setor econômico. Alcança sempre um grupo limitado, e não um conjunto ilimitado de pessoas. Dessa característica, resulta que o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser membro do grupo atingido pela exação.

Finalizando o rol dos traços essenciais referentes à contribuição de intervenção no domínio econômico, mencionemos o fato dela só poder ser instituída mediante existência de um *motivo*, isto é, de uma situação de fato que justifique a criação da exação. Como a intervenção no domínio econômico não é atividade ordinária, mas excepcional do Estado, a situação de fato motivadora da exação deve expressar a necessidade da intervenção. Normalmente, se trata de uma situação de distorção de um dos setores econômicos, cuja intervenção se faz necessária para corrigir o defeito.

Podemos, então, diante do exposto, afirmar que são traços essenciais das contribuições em análise:

- a) Possui finalidade qualificada em sede constitucional,
- b) Há destinação dos recursos auferidos à finalidade para a qual a exação foi instituída,
- c) Atinge setor econômico determinado,
- d) É criada diante da existência de um motivo.

Firmadas essas características marcantes da contribuição de intervenção no domínio econômico podemos conceituar a referida contribuição como espécie tributária, que atinge setor determinado, instituída diante da existência de motivo justificador, com destinação da renda auferida à finalidade constitucionalmente qualificada, qual seja, a intervenção no domínio econômico.

2.4. Impostos.

Sua definição é encontrada no Art. 16 do CTN, nos seguintes termos: imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Temos, assim, que a instituição dos impostos não está vinculada a uma atuação estatal específica, como assim o estão as taxas e as contribuições de melhoria, conforme vimos.

As competências para a sua criação está prevista na Constituição Federal, que utilizou o critério da identificação do fato gerador para reparti-las com os entes estatais. Disso se ocuparam os artigos 153 (que prevê os impostos de competência privativa da União), 154 (prevê a competência residual no primeiro inciso e a competência extraordinária no segundo inciso, ambas da União), 155 (lista os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal) e 156 (que cuida dos impostos de competência dos Municípios).

a) Impostos Pessoais e Reais.

Faremos aqui a distinção dos impostos em uma classificação amplamente adotada pela doutrina, que consiste em classificar os impostos em pessoais e reais.

Tem-se como impostos pessoais aqueles que visam levar em consideração certos aspectos juridicamente qualificados dos possíveis sujeitos passivos, recaindo essencialmente sobre sua pessoa, mediante as características econômicas concernentes a cada indivíduo. Neste mesmo sentido, corrobora, Baleeiro (1999, apud TOLENTINO, 2003) que:

Os impostos pessoais, ou subjetivos, são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam variações para mais, ou menos, na fixação do quantum a ser reclamado pelo fisco.

De outro lado, tem-se como reais, impessoais ou objetivos aqueles impostos assentados sobre a materialidade da coisa tributável, em que não se toma como parâmetro mediador a pessoa do contribuinte. Para Moraes (apud TOLENTINO, 2003), imposto real é aquele que:

[...] é calculado sem atender as condições pessoais do contribuinte, ou melhor, ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o sujeito passivo). Os impostos reais gravam o contribuinte tendo em vista apenas a matéria tributável, segundo seus caracteres objetivos específicos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte. A alíquota tributária é fixada exclusivamente em função apenas das circunstâncias materiais da situação de fato prevista em lei.

Nos dizeres de Ataliba (apud DIB 2003):

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da Lei limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.

2.5. O Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

Desde muito, tem-se notícia no Brasil da incidência de uma espécie tributária que lograva as propriedades imobiliárias urbanas. Com a designação de "décima urbana", este imposto teve sua criação avençada pelo Alvará datado de 27 junho de 1808.

Em um retrocesso histórico, constata-se que tal tributo foi estabelecido pelo Príncipe Regente com a chegada da Família Real Portuguesa no país. Contudo, era mantida precocemente sob cogitação já no ano de 1799 pela Rainha D.Maria, a viabilização de uma possível instituição da "décima urbana". Aponta Baleeiro (2003, p. 243) acerca de uma carta enviada pela Rainha em 19 de maio daquele ano ao Governador da Bahia na qual transmitia o seguinte teor:

Atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria de baleias, me proponho estabelecer o imposto de décima, nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado já se paga nos meus domínios do continente da Europa.

Contudo, somente com a regulamentação em 1809 mediante o Alvará de 13 de maio, tornou-se viável a delimitação de traços que vieram especificar contundentemente as características relativas à extensão em que a cobrança do tributo deveria sopesar.

Imposto de competência municipal, conforme previsão no Art. 156, I, da CF, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município (CTN, Art. 32).

2.6. Classificação dos Tributos.

Classificar consiste no procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios pré-estabelecidos. No entanto, não deve a classificação limitar-se a notas ou características tão abrangentes que façam a classificação perder a utilidade, a qual consiste em traduzir um instrumento de catalogação analítico de diferentes realidades jurídicas, permitindo que sejam apreendidas nos seus variados matizes.

A doutrina tem apresentado diversos critérios de classificação dos tributos. Vejamos aqui algumas das classificações que justificam o seu exame, ainda que superficialmente.

2.6.1. Quanto à competência do ente instituidor.

- a) Federais: instituídos pela União. Ex: Imposto de Renda (IR);
- b) Estaduais: sob a competência dos Estados-membros. Ex: Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotores (IPVA);
- c) Municipais: de competência dos Municípios. Ex: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

2.6.2. Quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária.

- a) Fiscais: quando o sujeito ativo é o Estado (União, Estados-membros, Municípios ou Distrito Federal). Ex: os impostos, de maneira geral;
- b) Parafiscais: quando o sujeito ativo é pessoa distinta do Estado. Ex: contribuições para a OAB.

2.6.3. Quanto à finalidade do tributo.

- a) Fiscais: têm a finalidade de prover de recursos a entidade estatal arrecadadora;

- b) Parafiscais: objetivam prover de recursos alguns entes distintos do Estado;
- c) Extrafiscais: possuem o fito de induzir comportamentos.

2.6.4. Quanto à sua seletividade.

- a) Seletivos: quanto têm as suas alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais e mais brandamente os bens considerados essenciais,
- b) Não-seletivos: não possuem a preocupação descrita acima.

2.6.5. Quanto às espécies.

- a) Impostos;
- b) Taxas;
- c) Contribuições de Melhoria;
- d) Contribuições: Sociais: de Intervenção no Domínio Econômico, de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas e de Seguridade Social;
- e) Empréstimos Compulsórios.

2.6.6. Quanto à vinculação com a atividade estatal.

- a) Vinculados: as taxas, as contribuições e as contribuições sociais;
- b) Não Vinculados: os impostos, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições.

3. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.

Célebre tornou-se o conceito de "princípio", cujo conteúdo fora tomado emprestado por todos os ramos do direito, tal a força de suas palavras:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeira alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (MELLO, 2002, p. 807)

O termo "princípio" (do latim *principium, principii*) contém a idéia de começo, origem, alicerce. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer (CARRAZA, 1997, p. 29):

Sob o ponto de vista jurídico, Diego, (1916), conceituou princípio de direito como "o pensamento diretivo que domina e serve de base à formação das disposições singulares de Direito de uma instituição jurídica, de um Código ou de todo o direito positivo" Diego (apud BUFFON, 2003, p. 20).

Na mesma linha seguiu Carraza (1997, p.31), para o qual princípio jurídico consiste em um:

(...) enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Ante os presentes ensinamentos, evidencia-se que os princípios jurídicos integram todo o sistema normativo. Assim, há princípios constitucionais, legais e infralegais:

De acordo com Carraza, (1997, p. 27), "(...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma" o que significa

que as normas inferiores buscam validade nas normas que lhe são superiores. Dessa maneira, todas as normas legais devem buscar seu fundamento de validade na Constituição; do mesmo modo, o decreto deve fundamentar-se na lei. Contrariar essa lógica é eivar com vício de invalidade a norma em descompasso.

Aqui, oportuna é a valiosa lição de Carraza (1997, p. 28):

(...) a Constituição não é mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional. E por esse motivo que dizemos que a Constituição é a lei fundamental do Estado.

Assim, fácil de se concluir que os mais importantes, indubitavelmente, são os princípios constitucionais, uma vez que, por se tratarem de normas emanadas diretamente pela Carta Maior, ocupam o cume da pirâmide jurídica, o que lhes conferem poder de imperatividade sobre as demais normas, sobrepassando-se, destarte, aos outros princípios e regras.

A não observância dos princípios constitucionais importa na maculação das normas tributárias com vício irremissível de inconstitucionalidade.

O estudo dos princípios constitucionais tributários não é despiciendo de finalidade. Sua utilidade maior concentra-se na correta interpretação e aplicação da legislação tributária, assim funciona como norteador e delimitador da produção mesma desta, quer pelo Poder Legislativo, quer pelo Poder Executivo (quando do exercício de atribuições legiferantes). Dessa maneira, os princípios constitucionais funcionam como limites ao poder estatal de tributar, ou seja, imitadores das competências tributárias dos entes de Direito Público.

Um exame interpretativo do sistema jurídico feito com maior rigor científico, mesmo das normas constitucionais, deve iniciar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, tomando-se a direção do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta á qual irá se subsumir a espécie.

Nesse sentido, bem elucida Carraza, (1997, p. 35):

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui.

São deles que passaremos a tratar a seguir. Mister, no entanto, ressaltar que estudaremos mais detidamente os princípios substancialmente ligados ao tema objeto desse trabalho.

3.1. Princípio Da Legalidade.

Estado Democrático de Direito, segundo a consciência jurídica fim de evitar os desmandos e arbitrariedades, tão comumente na história da civilização, busca submeter também o poder dos ao primado da legalidade.

O princípio da legalidade, especificamente no campo da tributação, tem como marco histórico a *Magna Carta* imposta a João Sem Terra pelos barões normandos, consignando, numa de suas prescrições, a fase no *taxation without representation*. Insurgindo-se contra o poder unipessoal de tributar, o princípio incorporou a conotação de autotributação.

Assim, desde então, ao poder de tributar; associou-se o ideal da representação popular. (Coelho, 2003, p. 197):

A idéia de autotributação se manifesta: a) no consentimento de representantes das pessoas que devem suportar os tributos; b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações fiscais. Respeitadas ta medidas, há uma maior garantia de que as pessoas só irão pagar os tributos em cu cobrança consentiram. Esse consentimento há de ser dado, por meio de ordinária, pelo Poder Legislativo (apud CARRAZA, 1997, p. 167).

O princípio da legalidade da tributação assume conotação de norma feita pelo poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Em outras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (*lex scripta*) formal (ato do parlamento) e material (norma impessoal, abstrata obrigatória).

Outra conotação que se integra no princípio da legalidade da tributação de que a lei fiscal deve conter norma clara (especificidade da lei). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Desta feita, para se criar um tributo é necessário descrever abstratamente a sua hipótese de incidência seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

No direito pátrio, o princípio da legalidade que não é exclusivamente tributário, visto que se projeta sobre todos os ramos do direito - vem enunciado no Art. 5,II, da Constituição Federal de 1988: "ninguém será obrigado a fazer ou deixa de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse dispositivo constitucional, por si só, bastaria para afirmar-se que a cobrança de qualquer tributo pelo Fisco só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. Não obstante, o legislador constituinte, visando a acautelar direitos dos contribuintes, destacou ainda mais essa idéia em outro dispositivo da Constituição, qual seja o seu Art. 150, I, da seguinte maneira, *in verbis*: Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.*

Face o exposto, resta indúvidoso que somente a lei pode criar e somente a lei pode majorar os tributos, ressalvadas as hipóteses previstas na própria Constituição Federal.

Há de se advertir, no entanto, que o princípio da legalidade não dispensa mecanismos revisores da legalidade destes mesmos tributos, quer seja na própria esfera administrativa, quer seja perquirida judicialmente:

No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com

observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis"
(MACHADO, 2001, p. 65)

As ressalvadas hipóteses estão previstas no § 1º do artigo 153 da CF, *in verbis*: "é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V". Tais incisos tratam, respectivamente, do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, do imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, do imposto sobre produtos industrializados e, por último, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Além dessas, há a possibilidade de instituição de impostos extraordinários (Art. 154, II) através de Medida Provisória.

Discordamos de Coelho (2003, p.202), quando este, entre as exceções ao princípio em análise, inclui a possibilidade de criação de empréstimo compulsório por Medida Provisória, vez que a CF exige lei complementar para a sua instituição (Art. 148, caput) e ser vedada edição de MP sobre matéria reservada a lei complementar (Art. 62, § 10, III).

3.2. Princípio da Irretroatividade da Lei.

Como dito anteriormente, o Estado Democrático de Direito pretende, como alguns de seus objetivos, garantir a segurança das relações jurídicas e também coibir o surgimento e manutenção de arbitrariedades.

Não sem motivo, um dos pilares do Direito Moderno exige que as leis não retroajam para prejudicar alguém. Conforme ensinamento do Baleeiro (2003, p. 669), "o Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança". O princípio da irretroatividade das leis foi, entre nós, erigido ao *status* constitucional, estando previsto no Art. 5º, inciso XXXVI: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Dessa maneira, a segurança jurídica em matéria tributária não poderia prescindir dessa garantia. Afinal, "a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas" (CARRAZA, 1997, p.

219). Tanto é, que o legislador constituinte ressaltou a necessidade de atender a este princípio ao incluí-lo no Capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Assim dispõe a Carta Magna, *in verbis*:

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

3.3. Princípio da Anterioridade.

De acordo com este princípio, é vedada a cobrança de tributo em um exercício financeiro, se a lei que o instituiu ou aumentou não tenha sido publicada antes do seu início. Tal princípio encontra-se consagrado no Artigo 150, inciso III, alínea b, da CF, *in verbis*:

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Também a este princípio a Constituição Federal fez ressalvas. Assim, podem ser cobrados imediatamente, assim que instituídos, aumentados ou diminuídos os tributos previstos nos incisos I, II, IV e V do Artigo 153, no Artigo 154, II - e no Artigo 148, I. Além dessas hipóteses, convém esclarecer que, para as contribuições sociais, previstas nos Artigos 149 e 195 da CF, não é aplicado o princípio da anterioridade, incidindo-lhes a exigência de lapso temporal mínimo, após a sua publicação, de noventa dias para a sua válida exigência, conforme expresso no § 60, Artigo 195, da vigente Carta Maior.

3.4. Princípio Da Competência.

A forma de Estado adotada em nosso país - a forma federativa - prevê a existência de diversas esferas políticas atuando harmônica e coordenadamente em um mesmo território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas pelo próprio texto constitucional. Desse modo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios coexistem na República Federativa do Brasil como pessoas políticas isonômicas e autônomas, dotadas de competência legislativa plena, capazes, portanto, de editar atos normativos primários sobre as matérias a elas atribuídas pela Constituição: "O princípio da competência, destarte, consiste em que a entidade tributante deve limitar a sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada" (MACHADO, 2001, p. 40).

3.5. Princípio da Liberdade de Tráfego.

O presente princípio vem expresso na vigente Carta Maior, assim prescrito, *in verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.*

Esta norma veda que o fato gerador de qualquer tributo seja especificamente a circulação intermunicipal ou interestadual de pessoa ou mercadoria, ou seja, proíbe a criação de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal. No entanto, não significa que operações interestaduais ou intermunicipais sejam imunes à tributação geral, tanto que não impede a incidência do ICMS sobre as operações interestaduais ou intermunicipais.

Este dispositivo conjuga-se com outros princípios constitucionais, tais como o princípio da igualdade, da liberdade e o princípio federativo. Dessa forma, não permite seja violada liberdade de locomoção e veda a discriminação de pessoas ou bens.

3.6. Princípio da Vedação Ao Confisco.

Assim estabelece a CF de 1988, in verbis: “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”.

Consoante Coelho (2003, p. 249), "em sua formulação mais vetusta o princípio do não confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis".

O princípio da vedação ao confisco é decorrência lógica de a Constituição Federal ter assegurado, como garantia fundamental, o direito de propriedade (Art. 5º, XXII) e, desse modo, impõe-se como limite constitucional à progressividade fiscal. Destarte, não é juridicamente admissível que a tributação absorva, no todo ou em parte significativamente insuportável, o patrimônio ou a renda, posto que isso implicaria confiscar indiretamente a propriedade.

Pode-se afirmar, também, que a vedação ao confisco é derivada da idéia de capacidade contributiva, visto que a exigência tributária que ultrapasse tal capacidade de contribuir terá caráter confiscatório.

O princípio do não-confisco tributário não pode ser visualizado distante do direito individual à propriedade, garantido por nossa Constituição; antes, andam emparelhados. No entanto, dois pontos fundamentais devem ser considerados, seguindo ainda os ensinamentos de Coelho (2003, p. 246):

a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia;

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 de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia).

A vedação ao confisco está relacionada ao tributo, não à penalidade pecuniária imposta por não cumprimento de obrigação tributária, ou seja, à multa:

"Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida", leciona Machado (2001, p. 43). Prosseguindo, conclui:

"já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas".

3.7. Princípio Da Igualdade.

A igualdade de todos perante a lei abre o capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos em nossa Constituição. Ressurge no Art. 19, III, que veda a criação de distinções entre brasileiros. É novamente ressaltada, particularmente no campo tributário, no Art. 150,11, que assim dispõe, *in verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

Concordamos, desse modo, com a oportuna colocação de Luis Fernando Simões Tolentino, para o qual "a sua abrangência [da igualdade] não está apenas apoiada em meandros esparsos e específicos da Lei Maior, e sim permeia implicitamente todos os regramentos, aderindo e incorporando-se a ela".

Pretende o nosso sistema constitucional com o princípio da igualdade tributária repelir qualquer situação em que indivíduos numa mesma situação jurídica sejam tributados de forma desigual, enquanto aqueles que apresentam características diversas sejam submetidos a uma tributação uniforme. Esse é o entendimento de Carraza, (1987) conforme podemos apurar:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burlar ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas (CARRAZA, 1987, p. 58).

Esse princípio traz, como primeira implicação, que, diante da lei, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente prevista ficará sujeita ao mandamento legal. Em segundo lugar, o princípio se destina ao próprio legislador e tende a impedir que ele dispense tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Por terceiro, se depreende a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Ante o exposto, facilmente se observa que o princípio da igualdade deve estar atado ao princípio da legalidade.

Modernamente vem-se captando no princípio informador da igualdade não só o sentido jurídico formal do liberalismo clássico, mas igualdade também na ordem econômico-social. Prescreve Buffon (2003, p. 54):

A nova acepção de igualdade supera a clássica acepção aristotélica, pois está a exigir do Estado que não apenas trate formalmente os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, como também aja no sentido de que as desigualdades econômicas e sociais, que produziram as diferenças, sejam combatidas, minimizadas e eliminadas.

A nossa Constituição vigente preconiza esta última conotação, uma vez que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem com alguns de seus fundamentos a cidadania e a dignidade da pessoa humana (Art. 1º, II e III). Além disso, o Art. 3º traz em seus incisos a busca pela minimização das desigualdades econômicas e sociais.

Nessa esteira, resta evidente que o princípio da igualdade é inerente e elemento formador do Estado Democrático de Direito.

O mesmo autor ressalva, no entanto, que esta busca da igualdade substancial implica, em muitos dos casos, imposição de tratamento jurídico diferenciado, e, portanto, discriminatório, o que torna imprescindível analisar quais as "formas de discriminar" compatíveis com este novo modelo constitucional.

Em sua análise, prossegue esclarecendo que o tratamento tributário diferenciado apenas se legitima quando estiver em consonância com os princípios que harmonicamente alicerçam o Estado Democrático de Direito nos moldes hodiernamente concebidos:

Dentro dessa linha, mostram-se plenamente compatíveis com este modelo de Estado as discriminações fundadas na manifestação de diversidade de riqueza, isto é, discriminações concretizadas através da exigência de tributos, de uma forma mais elevada em relação aos cidadãos que possuem maior capacidade de contribuir para com a coletividade, e, via de consequência, um tratamento mais favorável para aqueles que possuem uma menor capacidade contributiva. (BUFFON, 2003, p. 68).

Nisso consiste o princípio da capacidade contributiva associado à progressividade fiscal, como veremos à frente.

3.8. Princípio da Seletividade.

Este princípio relaciona-se com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, sobre os quais incidirão alíquotas maiores ou menores, de acordo com as suas essencialidades.

No sistema tributário brasileiro, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - deve atender a esse princípio por expressa imposição constitucional (Art. 153, § 3º, I, da CF). Já ao ICMS o legislador constituinte concedeu a faculdade de utilizá-lo.

Aplicar a seletividade significa dizer que incidirão alíquotas maiores sobre bens e serviços menos essenciais e que, de outro modo, menores alíquotas incidirão sobre produtos e serviços mais essenciais.

Enfim, o princípio da seletividade busca a igualdade do consumo mínimo e não o atendimento da capacidade contributiva dos adquirentes e dos contribuintes. Tanto assim o é, que os ricos e os pobres pagarão indiretamente o mesmo imposto, como contribuintes de fato.

3.9. O Princípio Da Capacidade Contributiva.

Princípio que havia desaparecido do texto constitucional de 1967, ressurgiu na Carta Maior de 1988 ao lado do princípio da personalização, estando expresso no Art. 15, § 1 do seguinte modo, *in verbis*:

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.

O princípio da capacidade contributiva é tido como corolário da justiça fiscal, porquanto a carga tributária é repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la.

Buffon, (2003, p. 69) sustenta que o princípio da capacidade contributiva "é uma das maneiras pelas quais o princípio da igualdade aplica-se dentro do sistema constitucional tributário", pois que o referido princípio visa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida das desigualdades.

Na mesma linha segue Carraza (1997, p. 65), para quem "o princípio da capacidade contributiva - que informa a tributação por meio de impostos - hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos".

Também para Ferreira, (2003, p. 72) o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, mas também está vinculado ao princípio da liberdade. Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva não deve e não pode restringir em demasia a liberdade pessoal dos contribuintes.

Segundo ainda o mesmo autor (2003, p. 76), “o termo capacidade contributiva é sinônimo de capacidade econômica, mas distinto de capacidade financeira”. Este último traduz-se na disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e forma previstos, conceito que deriva dos conceitos econômicos e contábeis. Já a capacidade contributiva é a capacidade que uma pessoa tem de contribuir, sempre na proporção de suas rendas e patrimônio, para fazer frente às despesas públicas.

Em maravilhosa passagem, Amaro (1999, p. 134) ensina:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto; além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os 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.

Em conformidade com o exposto acima, depreende-se que, em verdade, a capacidade contributiva é um subprincípio da igualdade, bem como assim o é a seletividade (ambos previstos constitucionalmente).

3.10. Princípio da Progressividade Fiscal.

O princípio da progressividade tributária implica, dentro de uma concepção tradicional, elevação da exigência de tributos à medida que cresça capacidade de contribuir para com a coletividade. Tal princípio é operacionalizado pela incidência de alíquotas maiores à medida que a base impositiva seja maior.

O exposto trata da denominada progressividade fiscal, que objetiva aumentar a arrecadação de recursos para o ente tributante. Paralela a esta, existe também a progressividade extrafiscal, que possui a função de induzir comportamentos.

Assim, através de alíquotas maiores aquela parcela de contribuintes que possui uma maior capacidade de contribuir, isto é, são detentores de maior riqueza material, contribui de uma forma efetivamente maior para a coletividade.

A progressividade é justificável e compatível com o princípio da igualdade na acepção predominante neste novo Estado Brasileiro, pois que funciona como instrumento de realização do direito à igualdade (substancial), ou seja, busca diminuir as diferenças econômicas e sociais, um dos objetivos expressos em nossa Constituição. Nesse sentido conclui Buffon (2003, pp. 63 e 64):

Enfim, a progressividade tributária deve ser vista como um princípio densificador da igualdade, razão pela qual pode ser entendida também como um dos meios de concretização/efetivação deste novo modelo de Estado, vigente desde 1988.

Grande parte da doutrina considera a progressividade fiscal como um subprincípio do princípio da capacidade contributiva, como bem assevera Ferreira (2003, pp. 79 e 80).

Assim, em um exercício lógico podemos concluir pela seguinte estrutura: o princípio da progressividade fiscal decorre o princípio da capacidade contributiva, que é um instrumento utilizado, em matéria tributária, para se atingir a igualdade, o que se constitui em princípio constitucional.

A Constituição Federal dispõe que o imposto de renda deve ser progressivo (art. 153, §2º, I), assim como o imposto territorial rural (ITR, art. 153, §4º, I) e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU, art. 156, §1º, I). Na progressividade, quando maior a base de cálculo, maior a alíquota. No imposto de renda, por exemplo, as alíquotas são escalonadas em conformidade com a base de cálculo. Quanto maior for a renda, maior será a alíquota.

O princípio da progressividade, para alguns autores, estaria vinculado ao princípio da capacidade contributiva, podendo ser aplicado a todos os impostos. A Constituição Federal faz referência ao princípio da progressividade apenas para o IPTU, ITR e o imposto de renda.

Os impostos podem ser pessoais ou reais. No imposto pessoal a tributação é modulada em conformidade com os aspectos pessoais do devedor (imposto de renda), enquanto que nos impostos reais a estruturação do tributo é baseada em elementos objetivos (IPTU, IPVA, etc.).

O IPTU , por exemplo, é imposto de natureza real: o que interessa é a propriedade e não o proprietário (sujeito passivo).

Acontece que a redação original do art. 156, §1º da CF dispunha que o IPTU poderia ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Em razão disso, muitos municípios estabeleceram alíquotas progressivas para o IPTU em função do valor venal do imóvel. Quanto maior o valor do imóvel, maior seria a alíquota.

Porém, considerando que o IPTU é um imposto de natureza real. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771/MG, entendeu que o imposto não poderia variar da presumível capacidade contributiva do sujeito passivo. A única progressividade que o STF admitiu para o IPTU, à luz da redação original do art. 156, §1º da CF era a de natureza extrafiscal, destinada a assegurar a função social da propriedade urbana, nos termos de art. 182, §4º, II da CF, *in verbis: 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.* Neste caso, a progressividade no tempo tinha por objetivo compelir o proprietário a dar ao imóvel sua função social. Não havia óbice, porém, que a legislação previsse alíquotas distintas para terrenos vazios e terrenos edificados porque isto não poderia ser confundido com a progressividade.

Depois de inúmeros precedentes sobre o mesmo tema, que deram origem à Súmula 668 do STF, a EC 29, de 13.09.2000, alterou a redação do art. 156, §1º da CF, dispondo que, sem prejuízo da progressividade no tempo referida no art. 182, § 4º, II, ou seja, da progressividade de natureza extrafiscal, a fim de compelir o proprietário a dar à propriedade a sua função social, o IPTU também poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel

(incisos I e II do § 1º do art. 156), ou seja, a Constituição foi alterada para permitir a progressividade de natureza fiscal. Quer dizer, apenas a lei municipal posterior à EC 29/2000 é que poderá estabelecer a progressividade das alíquotas do IPTU de acordo com o valor do imóvel (alíquotas maiores para imóveis de maior valor), bem como fixar alíquotas distintas, dependendo da localização do imóvel (zona nobre, periferia) e de seu uso (residencial, comercial, industrial).

A Lei 10.257/01 regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, instituindo o chamado Estatuto da Cidade. Trata-se de uma lei que estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental (art. 1º, parágrafo único). O art. 5º dispõe que a lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação. O art. 7º estabelece que o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos e que, decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública (art. 7º).

4.APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O IPTU.

O presente capítulo consiste no objeto de estudo central de nosso trabalho, qual seja, de analisar a questão da progressividade fiscal das alíquotas, especificamente no IPTU, antes e após a edição da Emenda Constitucional nº 29, publicada em 14/09/2000, à luz dos argumentos lançados pelos eminentes Ministros do STF no Recurso Extraordinário nº 153.771-0, vez que a partir deste a Suprema Corte firmou entendimento quanto à matéria, pelo menos até a edição da supracitada emenda.

A Progressividade é um forma de cobrança aplicada em alguns impostos, para que seja estabelecida a justiça social e contributiva de quem paga esses impostos. Essa forma de cobrança somente pode ser aplicada em impostos pessoais, como o Imposto de Renda por exemplo. pois a base de cálculo é a renda auferida, ou seja aquilo que você efetivamente obteve de renda, e portanto tem condições econômicas de pagar esse tributo. O IPTU é classificado como um imposto real ou seja, sua base de cálculo é pré-definida, a base do IPTU é o valor venal do imóvel definido pela Prefeitura, através da Planta Genérica, e por ser imposto de natureza real *não pode ser originalmente progressivo*.

O imposto progressivo é aquele que permite aumentar o peso da tributação na medida do aumento da riqueza alvo desta tributação, ou seja, quanto maior a riqueza tributada, maior a alíquota incidente sobre ela. Isto não é o mesmo que proporcionalidade, onde há o auferimento de maior receita tributária quanto maior for a base de cálculo do tributo. Na progressividade estabelece-se, como próprio nome diz, uma progressão de alíquota na medida em que o contribuinte demonstra uma maior capacidade contributiva.

A progressividade é um refinamento do princípio da capacidade contributiva expresso no art. 145, § 1º da CRFB/88. O referido dispositivo preceitua, *in verbis*:

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

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Segundo a tese paragrafária acima sempre que possível os impostos deverão levar em conta a capacidade econômica do contribuinte. A expressão "sempre que possível" traduz-se pela condição operacional que tenha ou não o fisco de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A progressividade do IPTU dá eficácia, em um certo ângulo, ao princípio da capacidade contributiva, pois grava de maior ônus aquele que detenha maior riqueza, atribuindo pessoalidade ao foco tributante, pois leva em conta não apenas os elementos centrais da hipótese de incidência, mas também a condição econômica do contribuinte.

Poderíamos dizer portanto, que a progressividade do IPTU encontra azo tanto art. 145, § 1º, como no art. 156 § 1º da CRFB/88. Esta progressividade é chamada de progressividade simples, aquela onde há adoção de alíquotas variáveis, proporcionais a base de cálculo do imposto.

Existe ainda a chamada progressividade temporal que tem assento constitucional no art. 182 § 4º, inciso II, *in verbis*, abaixo transcrito:

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.

A progressividade temporal do IPTU é uma penalização imposta ao proprietário do imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, quando este negar-se a dar um adequado aproveitamento a seu imóvel, de acordo com o estabelecido no plano diretor. Tal penalidade é aplicada por lei, após a imposição da penalidade de parcelamento ou edificação compulsória e, nos termos de lei federal, embora entendam alguns que, no caso do IPTU progressivo no tempo, sendo um tributo de competência municipal, não haveria por que lei federal traçar-lhe qualquer limite, estando, portanto, apto o Município a criar o IPTU progressivo segundo seu próprio Poder Legislativo.

4.1. O Entendimento do STF quanto à progressividade no IPTU - RE 153.771-0.

Grande discussão iniciou-se, principalmente após a primeira metade da década de 1990, nos terrenos doutrinários e judiciais, a respeito da constitucionalidade do aumento progressivo das alíquotas do IPTU.

Milhares foram as ações interpostas por contribuintes que sentiam prejudicados nos municípios que resolveram por adotar a progressividade fiscal no IPTU, objetivando incrementar a as suas arrecadações tributárias.

Diferentes foram entendimentos dos diversos Tribunais pelo país.

O STF, em julgamento do Recurso Extraordinário 153.771-0 MG, manifestou seu posicionamento pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal aplicada ao IPTU. A partir de então as graduações fiscais de alíquotas do IPTU foram rechaçadas e reiteradamente julgadas inconstitucionais.

Para entendermos os fundamentos desse entendimento, mister se faz analisarmos a Ementa do Acórdão:

No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade

decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.1989, no município de Belo Horizonte.

Examinemos por partes essa ementa, a par dos votos preferidos pelos eminentes Ministros.

De início, observamos que a Suprema Corte deliberou que incontestavelmente o nosso sistema tributário é informado pela classificação que doutrinariamente se faz dos impostos, classificando-os em pessoais e reais, tendo definido que o IPTU, de acordo com o sistema tributário nacional, é, um imposto real.

Em seu voto, o Ministro Moreira Alves defende esse entendimento, fundamentando-se em ampla literatura da doutrina pátria e do direito comparado, e conclui:

Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele fato como 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, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo.

Da mesma lavra foi o voto do Ministro Corrêa (2006), onde este afirma que:

(...) o caso específico de que ora se cuida é exatamente o de imposto predial, que pela sua própria natureza é um tributo real, incidente sobre o imóvel urbano, não recaindo sobre a pessoa, como é o caso do imposto de renda e de outras exceções similares.

O Ministro Néri da Silveira decide-se logo pela impossibilidade da progressão aqui discutida: "cuidando-se de IPTU, cumpre, por primeiro, ter presente sua natureza real. Não tenho como aplicável, desde logo, o art. 145, § 1º, da Constituição, para apoiar a legitimidade da impositividade fiscal discutida".

Tais citações são suficientes para evidenciar o indiscutível caráter real do IPTU face a atual legislação tributária brasileira, conforme apregoa a maior parte da doutrina nacional.

Ultrapassada a questão do caráter real do IPTU, passemos a discutir aplicação da progressividade a este tributo.

A esse tópico assim se manifestou o Ministro Alves(2006):

Desse dispositivo que decorre a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham caráter pessoal, caso em que serão graduados - e um dos critérios poderá ser a progressividade - segundo a capacidade econômica do contribuinte.

E prosseguindo, mais a frente conclui:

(...) Naturalmente, não queremos dizer - nem poderemos - que todos os impostos devem ser progressivos, porque sabemos como isso seria impossível ou cientificamente errado: porque bem sabemos que a progressão não condiz com os impostos reais (...)

No mesmo sentido apresentou seu voto o Ministro Galvão(2006):

O critério, como se vê, é de natureza objetiva, certamente porque se está diante de um tributo, não de natureza pessoal, cuja alíquota possa variar em função das condições econômicas do proprietário do bem, na forma preconizada no art. 145, § 1º, da CF, parte final, mas de natureza real. Com efeito, o tributo incidente sobre o imóvel não é necessariamente de responsabilidade de quem lhe detinha o domínio, no exercício tributado, mas de quem o detém, á época da cobrança ou execução.

O entendimento da Excelsa Corte veio corroborar o posicionamento de Filho, o qual já sustentava que:

Somente os impostos pessoais podem ser objeto do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, pode ser admitida a progressividade das alíquotas. E o que ocorre com o imposto de renda. Quanto maior a renda, maior é a alíquota. Somente sobre impostos pessoais é que se pode aferir a capacidade contributiva do contribuinte. Nesses impostos pessoais é que a progressividade das alíquotas pode ser admitida, ao contrário dos impostos reais que não admitem tal progressividade. (2001 apud BUFFON, 2003,112)

Deste modo, cumpre concluir que, consoante o entendimento da Suprema Corte, o maior óbice à constitucionalidade da aplicação da progressividade fiscal sobre o IPTU decorre do fato de que este imposto tem natureza real, razão pela qual não pode estar relacionado à capacidade econômica do sujeito passivo, manifestada (presumidamente) através da titularidade de um patrimônio imobiliário de valor mais elevado. Desse modo, o IPTU não pode ser progressivo de acordo com o valor venal do imóvel objeto da tributação.

O Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG (julgado pelo Plenário do STF em 20.11.1996, nove votos a um, com acórdão publicado no DJU, Seção 1, em 05.09.1997 e na LEX-STF, vol. 229, pp. 177-219), definiu a posição da Corte Suprema sobre os limites constitucionais à instituição, pelos Municípios, do IPTU progressivo. A ementa oficial do acórdão desse julgado foi assim redigida:

"EMENTA: - IPTU. Progressividade. – No sistema tributário nacional, o IPTU inequivocamente é um imposto real.

Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com arrimo no art. 156, § 1º (específico).

A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3. do setor II da Tabela III da Lei nº 5.641, de 22.12.1989, no Município de Belo Horizonte."

Entendeu portanto o STF que a progressividade expressa no art. 156 § 1º estava ligada umbilicalmente a progressividade temporal do art. 182 § 4º da CRFB/88. Sendo assim, entendeu aquela Corte que era uma só a previsão constitucional de progressividade de IPTU, limitada inclusive pelas disposições contidas no art. 182 da CRFB/88.

Diverge boa parte da doutrina quanto a este entendimento, sendo o dizer Machado(2001), o mais lúcido sobre o tema:

"Em face da Constituição Federal de 1988, voltou a reinar divergência em torno da validade do IPTU progressivo. Em síntese, tem sido sustentado que o § 1º do art. 156 da vigente Constituição, segundo o qual o IPTU 'poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade', não autoriza outra forma de progressividade para este imposto além da prevista pela própria Constituição, em seu art. 182, § 4º, inciso II".

Não obstante defendida por tributaristas os mais eminentes, a tese não nos parece procedente.

Em primeiro lugar, porque não é razoável admitir tenha a Constituição utilizado a norma do art. 156, § 1º, inutilmente, e a prevalecer a interpretação segundo a qual é

inadmissível outra progressividade que não seja a do art. 182, § 4º, a regra do art. 156, § 1º, restaria absolutamente inútil, podendo ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer qualquer falta.

Em segundo lugar, porque não se pode deixar de ter em conta a técnica legislativa utilizada pelo constituinte de 1988. A Constituição de 1988 trata de cada assunto em seu lugar, podendo ser a relativa autonomia no trato, ali, de cada matéria, facilmente demonstrada.

Em terceiro lugar, pode ser invocado, ainda, o elemento teleológico ou finalístico. Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há que ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ‘ser’ tratado pelas normas de política urbana.

A posição da Corte Suprema só entendia o IPTU progressivo com parafiscal, ou seja como elemento ensejador de um objetivo além do arrecadatório, e era justamente este entendimento que estava fazendo do IPTU, um imposto incapaz de prover os cofres públicos dos recurso pensados pelo constituinte na promulgação da Carta.

4.2. A Emenda Constitucional 29/2000 e Seus Efeitos.

Como dito, a decisão emanada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 153.771-0 MG, perante o Pleno, concluiu pela impossibilidade constitucional de aplicar-se a progressividade fiscal no IPTU.

No entanto, o Estado, visando incrementar a arrecadação da receita municipal, editou a Emenda Constitucional 29/2000, a qual veio, através do seu Art. 3º, alterar significativamente o Art. 156, § 1º, da Constituição Federal. Assim, instituiu-se, pelo menos em tese, a progressividade fiscal sobre o cogitado imposto. O Art. 156, § 1º, passou a ter a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 156. (...)

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

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

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

Essa alteração: *"foi o bastante para novamente trazer à tona uma grande divergência doutrinária, que, aparentemente, pensava estar 'adormecida' pela pacífica jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal"* (TOLENTINO, 2003).

Haidar se mostrou menos conformado:

Ao que parece, os nossos governantes descobriram a pólvora ou reinventaram a roda em matéria fiscal. Quando a Justiça decide que determinada forma de tributar é inconstitucional, muda-se a Constituição, essa colcha que já tem mais de 30 retalhos (ou emendas) mal costurados. Isto é: a Constituição brasileira, que deveria ser a lei das leis, foi transformada em ferramenta de arrecadação, mudando várias vezes ao ano, ao sabor dos interesses do erário, esse monstro insaciável que já devora mais de um terço da economia nacional. (TOLENTINO, 2003, p. 54)

Com a edição da emenda, pretendeu-se dar azo de constitucionalidade à progressividade incluindo-a expressamente no texto constitucional.

Entretanto, temos que o objeto preponderante que desvencilhou pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal do imposto imobiliário urbano e que foi debatido repisadas vezes pelo Supremo Tribunal Federal tratava-se da natureza jurídica de tal tributo. Permaneceu, dessa forma, intocável o espírito que norteou os acórdãos, no nosso entendimento.

A mudança operada na Constituição buscou possibilitar a aplicação da graduação das alíquotas do IPTU pela inserção de uma exceção à regra geral, a qual encontra-se delineada e, diga-se de passagem, vigente no Art. 145, § 1º.

Pretende, então, a mudança constitucional instituir a progressividade fiscal sobre um imposto de caráter real, o que implica dizer que na sua apuração não é levado em consideração, como parâmetro mediador, a capacidade contributiva do contribuinte.

Como o Imposto Predial e Territorial Urbano é, etimologicamente, considerado um tributo real, é notório a impossibilidade premente de personalizá-lo e, sobretudo atrelá-lo ao princípio da capacidade contributiva. Pretende-se com a progressividade conferida pela alteração do art. 3º da EC 29 dar azo de legalidade a preceito categoricamente vetado pela Constituição (bem assim ficou patente nos fundamentos da decisão de inconstitucionalidade da progressão pelo STF, conforme tivemos a oportunidade de ver).

Aceitar a progressividade (característica de imposto pessoal) num imposto real seria criar a falsa presunção de que quem tem o bem tem o dinheiro que lhe corresponde.

Na verdade, o IPTU progressivo com função fiscal vai incidir em alíquotas diferentes, conforme o valor do imóvel for crescendo, utilizando o próprio valor do imóvel para "presumir" a capacidade contributiva do contribuinte, Coelho(2003):

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Ai temos "signos presuntivos de capacidade contributiva". Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte. (apud, CALMON, 2003, p. 79)

Derzi, apud Coelho (2003, p. 251), observa:

Como regra geral, a doutrina e a jurisprudência tendem a reconhecer a constitucionalidade das presunções, ficções ou somatórios que sejam definidos em lei. Entretanto, a norma inferior legal não pode ofender a norma constitucional superior.

Em voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105-3 SP, assim manifestou seu entendimento o ilustre Ministro Sepúlveda Pertence analisando o princípio constitucional expresso no Art. 145, § 1º, da CF:

*[...] Parece claro daí que a capacidade contributiva a tomar critério de graduação do imposto é a capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte, o que lamentavelmente para mim, afasta o meu primeiro impulso, que seria o de admitir, com os professores Roque e Elizabeth Carrazza, a tese de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção *juris et de jure* de capacidade contributiva: deveria gerar, de **lege ferenda**, mas a Constituição impede que assim se considere. Não me animo a sobrepor-lhe o meu **wisshfull thinking**.*

Daí, forçoso é concluir que o Constituinte apontou a capacidade econômica real quando criou este dispositivo. Aceitar a capacidade econômica objetiva, e aceitar a tributação às cegas, que não distinguirá sempre aquele que tem daquele que não tem, uma vez que nem sempre os signos presuntivos de capacidade exprimem a verdadeira situação financeira do contribuinte.

Ao que vimos acima, a EC 29/2000 vem maculada com vício insanável de inconstitucionalidade, pois que agride o princípio constitucional de observância, sempre que possível, da capacidade econômica do contribuinte para sua graduação. Inconstitucional, porque se trata de exceção a uma garantia ao contribuinte não prevista pelo legislador constituinte originário, o que é vedado expressamente no Art. 60, § 4º, IV.

A tentativa encampada pelo Art. 3º da EC 29/2000 de institucionalizar a progressividade sobre o IPTU permite a possibilidade absurda de que um mesmo contribuinte, portanto, possuidor de uma mesma capacidade contributiva, possa vir a ser tributado de forma distinta, o que, por si só, aniquila o princípio da isonomia. E a hipótese de um contribuinte possuir dois imóveis com valores venais extremamente distintos.

Outro exemplo amplamente utilizado pelos que atacam a sobrecitada emenda, passamos abaixo a descrever:

PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

Fonte: César Benito Caldas - 2007

	Nº total de imóveis	Áreas dos imóveis	Valores venais dos imóveis (R\$)	Alíquota aplicada a cada imóvel	Total do tributo devido (R\$)
Contribuinte 1	1	1000	200.000,00	2,0%	4.000,00
Contribuinte 2	10	1000	200.000,00	1,0%	2.000,00

Tabela 01 – Exemplo de aplicação progressiva do IPTU

A tabela 01 acima apresenta a situação hipotética de dois contribuintes. O primeiro possui um único imóvel, com valor venal de R\$ 200.000,00, sobre o qual, na apuração do IPTU, aplica-se a alíquota de 2%, no que se encontra o valor devido do tributo de R\$ 4.000,00. O contribuinte 2, por sua vez, possui dez imóveis, com valor de venda de R\$ 200.000,00, sobre os quais incide a alíquota de 1%, no que leva a um valor devido do tributo de R\$ 2.000,00. Conforme se pode verificar, embora os dois contribuintes tenham a mesma capacidade econômica presumida, lhes são lançados valores de tributos essencialmente distintos. O princípio da igualdade tributária, como claramente se nos aparece, é frontalmente violado.

Hugo de Brito Machado, em citação de Marciano Buffon (2003, p. 126), contrapõe-se ao raciocínio exposto acima, o qual, segundo o autor, não resiste a uma análise mais profunda da questão. O ilustre tributarista sustenta que, de qualquer maneira, o princípio da capacidade contributiva, na medida que o proprietário dos dez imóveis repassa ao locatário (o que reconhecemos ocorre em quase todos os casos) o ônus do pagamento do IPTU, atingindo, assim a capacidade contributiva do locatário.

O festejado autor, *data venia*, parece não previsto a possibilidade de uma mesma pessoa ser locatária de todos os imóveis; ou mesmo locatária de mais de um imóvel, de um ou mais locadores, casos em que o tributo devido certamente seria inferior ao imposto à pessoa proprietária (ou locatária) de um único imóvel com valor venal igual, mas disposto em faixa de alíquota superior.

Carraza (1997, p. 77), ao iniciar um exemplo para convencer-nos que ao IPTU se aplica a progressividade, informa que duas pessoas que possuam imóveis idênticos devem pagar o mesmo montante de IPTU. "Por quê? Porque ambas têm a mesma capacidade contributiva (pelo menos em relação a este imposto)". Diante dessa afirmação há de se indagar: uma mesma pessoa pode, simultaneamente, mais de uma capacidade contributiva? Para cada imposto o contribuinte possui uma capacidade distinta? A nossas perguntas a negativa se impõe.

Diante do explicitado acima, a mais uma conclusão chegamos na análise: a EC 29/2000 fere o princípio da igualdade protegido constitucionalmente:

A maioria dos doutrinadores defende a impossibilidade de a mesma Constituição originária abrigar em seu interior antinomias normativas ou normas inconstitucionais, como decorrência do princípio da unidade constitucional, donde se pode inferir inexistir hierarquia entre as normas da mesma Constituição. Porém, observam a possibilidade de existirem normas constitucionais derivadas (Emendas Constitucionais) viciadas de inconstitucionalidade (BUFFON, 2003, p. 48).

Do mesmo modo leciona o aclamado constitucionalista:

Toda modificação constitucional, feita com desrespeito do procedimento especial estabelecido (iniciativa, votação, quorum etc.) ou de preceito que não possa ser objeto de emenda, padecerá de vício de inconstitucionalidade formal ou material, conforme o caso, e assim ficará sujeita ao controle de constitucionalidade pelo Judiciário, tal como se dá com as leis ordinárias. (SILVA, 2000, p. 70)

Nesse sentido, já manifestou a doutrina na ocasião da promulgação da Emenda Constitucional nº 3 e, posteriormente, o STF, ao julgá-la inconstitucional.

Assim, reconhecendo que a retrocitada emenda não se coaduna com os direitos e garantias constitucionais do contribuinte, por violar frontalmente os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, e tendo em assentada a lição de Buffon e Silva, acima transcritas, a conclusão única que se nos apresenta é de que o Art. 3º da EC 29/2000 é inconstitucional.

Colacionamos abaixo relatório do Desembargador Ventura(2006), no Acórdão do processo 1.0024.02.878551-7/001 do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que versa sobre o assunto em pauta, não sem antes ressaltar que este não é entendimento pacífico no Egrégio Tribunal, mas bem reflete quão controvertida é essa matéria:

Encena-se, na espécie, mais uma exorbitância do Poder Público, contemplada, desta feita, pela Emenda constitucional 29/2000, dispositivo esse que, cum permissa, veio em total desarmonia com a própria ordem constitucional-tributária.

Obviamente que referida Emenda Constitucional, ao conferir o permissivo da progressividade do IPTU, através do disposto no parágrafo ia do art. 156 da CF, subverteu a própria natureza do imposto em voga, que, pela

própria Carta Fundamental, possui natureza real, o que, por imediata decorrência, veda para a auferição de sua base de cálculo, fatores de ordem pessoal, imediatamente afeitos à capacidade contributiva do sujeito passivo. Para tanto, em homenagem ao princípio constitucional da proporcionalidade, não terão como prevalecer parâmetros outros a influírem na base de cálculo do imposto, que não o domínio útil ou a posse do bem imóvel.

A progressividade eminentemente fiscal, concebida por aumento da base de cálculo, através de legislação editada pelos Municípios, dissona, certamente, da simples atualização monetária do valor do imóvel, único mecanismo de reajustamento que deve ser admitido, na atual ordem jurídico-tributária, para o Imposto Territorial Urbano.

As detectadas inconstitucionalidade e ilegalidade dos dispositivos tratados na composição decisória sub examine, se me parecem incontestáveis, pelo que, estou, por inteireza, dando, em reexame necessário, por sua confirmação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nosso trabalho teve como alvo, discutir a permissibilidade do nosso sistema jurídico à instituição da progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, como pretendido através da alteração constitucional promovida pelo Art. 3º da Emenda Constitucional nº 29/2000.

Nossa pesquisa, focada dentro dos princípios constitucionalmente albergados, nos levou às seguintes conclusões:

a) A nossa Constituição Federal encampou a classificação dos impostos segundo a sua natureza pessoal ou real (impostos pessoais e reais);

b) Tendo em vista que a hipótese de incidência do IPTU não abarca elemento mediador da capacidade econômica do contribuinte, é inegável que se trata de imposto real no sistema tributário vigente;

c) A aplicação da progressividade fiscal sobre imposto real, como o é o IPTU, significa a graduação do imposto tendo como critério uma capacidade contributiva presumida, o que se choca com o manso entendimento de que a Constituição Federal exige seja respeitada a capacidade econômica real para que se possa aplicar a graduação dos impostos;

d) Da alínea acima extrair-se que a EC 29/2000 viola o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no Art. 145 § 1º, segundo o qual os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, caso em que serão graduados - e um dos critérios poderá ser a progressividade - consoante a capacidade econômica do contribuinte. Não tendo o IPTU caráter pessoal, é-lhe vedado a aplicação da progressividade fiscal;

e) A aceitação da progressividade fiscal do IPTU implica sejam aceitos casos em que duas pessoas com as mesmas capacidades contributivas tenham tributações distintas. Ou o absurdo de aceitar que uma mesma pessoa possua duas capacidades distintas. A só existência dessas possibilidades são suficientes para se constatar que a graduação fiscal das alíquotas do IPTU ferem o princípio constitucional da igualdade;

f) Uma vez que a Constituição Federal, em seu artigo 60, § 4º, IV expressamente repele mudança que tende a abolir direito ou garantia individual, resta indubitável que a EC 29/2000, no aspecto que vimos analisando, é inconstitucional;

g) Em síntese, concluímos que a graduação de alíquotas para imóveis situados numa mesma cidade, escalonadas progressivamente em função de fatores objetivos que transcendem uma presunção da capacidade econômica do sujeito passivo, tem por consequência o aumento da arrecadação fiscal municipal em contraposição ao atropelo de direitos e garantias individuais constitucionalmente preconizadas, o que macula o Art. 3º da EC 29/2000 com vício insanável de inconstitucionalidade.

È dever do Poder Público apresentar soluções que visem distribuir melhor a enorme concentração de riqueza de nossa nação. Temos obviamente outras formas que podem ser utilizadas para incrementar a arrecadação de recursos. A modernização da fiscalização, a fim de tentar minimizar a sonegação de tributos, que sem dúvidas traz resultados imediatos. A melhoria de mecanismos que visem melhor acesso a prestação de informações e, por conseguinte, da cobrança de tributos, formulando uma revisão cultural tributária de nosso país contribuindo para a arrecadação. Por fim, vale ressaltar que uma maior arrecadação de tributos não necessariamente significa melhor distribuição de renda, como demonstra uma rápida análise histórica de nosso país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 330 questões.** 5ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Impetus Editora. 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 4ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva. 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª edição. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2003.

BARROS, Felipe Luiz Machado. **A tributação progressiva do IPTU e a Emenda Constitucional nº 29/2000.** 2003. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3896>>. Acesso em: 14/04/2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** 6ª edição. São Paulo: Saraiva. 1998.

BRASIL. **Constituição Federal, código comercial, código tributário nacional /** organizadora do código comercial Vera Helena de Mello Franco ; organizador do código tributário nacional Roque Antonio Carrazza. 5ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003.

BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988.** São Paulo: Memória Jurídica Editora. 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 10ª edição revista. São Paulo: Malheiros Editores. 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 6ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2003.

DIB, Cristiano Cury. **A progressividade no IPTU após a Emenda Constitucional nº 29/00.** 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3475>>. Acesso em: 14/04/2007.

FERREIRA, Abel Henrique. O Princípio da Capacidade Contributiva frente aos Tributos Vinculados e aos Impostos Reais e Indiretos. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT.** Belo Horizonte: ano 1, n. 6, p. 1 - 256, nov./dez. 2003.

FURLAN, Valéria. **Imposto Predial e Territorial Urbano.** 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Comentário acerca das decisões do STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal.** 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1399>>. Acesso em: 14/04/2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. 2001

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª edição refundida, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros. 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13ª edição. São Paulo: Atlas. 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 1996.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Imposto real (?) e progressividade no IPTU**. 2003. Disponível em: <<http://vvvwl.jus.com.br/doutrina/texto.85p?id=4468>>. Acesso em: 01/05/2007.

OLMO, Manolo del. **A nova progressividade do IPTU na emenda constitucional nº 29/00**. 2003. Disponível em: <<http://wwwl.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1392>>. Acesso em: 24/04/2007.

SANTOS, Alan Vasconcelos. **Análise de Modelos de Séries Temporais para a Previsão Mensal do Imposto de Renda**. 2003. 98 f. Dissertação (Mestrado) -Universidade Federal do Ceará - CAEN. Curso de Mestrado em Economia. Fortaleza. 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros. 2000.

SILVEIRA, Sandro Cabral. **A inconstitucionalidade do IPTU progressivo com finalidade fiscal**. 2003. Disponível em: <<http://wwwl.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3109>>. Acesso em: 10/04/2007.

TOLENTINO, Luis Fernando Simões. **A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU ante as decisões do STF e a Emenda Constitucional nº 29.2003**. Disponível em: <<http://wwwl.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4163>> . Acesso em: 20/04/2007.

PARECER DO DESEMBARGADOR SCHALCHER VENTURA – ACORDÃO DO PROCESSO 1.0024.02.878551-7/001 – TJE - MG – 2006.

PARECERES DOS MINISTROS DO STF SOBRE A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU - RE – 153.771-0 MG – Ministro Moreira Alves, Ministro Maurício Corrêa, Ministro Ilmar Galvão – 2006.