

Imposto predial e territorial urbano: progressividade e função social da propriedade ¹

Property tax and urban land: progressiveness and social function of urban property

Vanessa Hamessi Valério ²

Resumo

O Imposto Predial e Territorial Urbano admite, de acordo com seu arranjo constitucional, a progressividade fiscal e extrafiscal. O presente estudo analisa os referidos conceitos, diferenciando-os e estabelecendo os principais regramentos e algumas das discussões referentes a cada hipótese. Destaca a extrafiscalidade enquanto instrumento de conformação do uso da propriedade aos objetivos de política urbana, bem como de concretização da função social da propriedade urbana.

Palavras Chave: IPTU; Progressividade; Fiscalidade; Extrafiscalidade; Função social.

Abstract

Tax Predial and Territorial Urbano admits according your arrangement constitutional progressivity fiscal and extrafiscal. This study examine these concepts differentiating them and establishing major regramentos and some of discussions regarding each hypothesis. Highlights the extrafiscal while instrument conformation use property objectives urban policy and of concretization social function property urban.

Keywords: Property tax; Progressive; Taxation; extrafiscal; social function.

Introdução

Decorrência dos princípios federativo e da autonomia municipal, a Constituição Federal de 1988 estabelece, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, a repartição da competência tributária entre os entes políticos, atribuindo aos Municípios, no inciso I do art. 156, a competência para a instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial

¹ Artigo apresentado como requisito de conclusão do Curso de Especialização *Lato sensu* em Direito do Estado, da Universidade Estadual de Londrina, sob a orientação da discente Marlene Kempfer Bassoli.

² Pós-Graduanda do Curso de Especialização *Lato sensu* em Direito do Estado, da Universidade Estadual de Londrina.

e Territorial Urbana, *in verbis*:

Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial territorial e urbana [*omissis*]

O tributo, cuja regra matriz de incidência tributária encontra-se prevista no art. 32 do Código Tributário Nacional, é incidente sobre a propriedade imobiliária, caracterizando-se pela sujeição ao princípio da capacidade contributiva para aferição do valor a ser pago pelo contribuinte.

Trata-se de imposto cuja análise afigura-se de peculiar relevância diante das inúmeras discussões jurisprudenciais e doutrinárias que o permeiam, mormente no que se refere à progressividade de sua alíquota, bem como à sua utilização enquanto instrumento de implementação da função social da propriedade urbana, princípio consagrado na Constituição Federal.

O presente estudo tem por objetivo discorrer acerca de alguns aspectos que envolvem a progressividade no imposto predial e territorial urbano, abordando de forma menos detida as discussões que envolvem a progressividade fiscal do referido tributo e concentrando-se, principalmente, na utilização da extrafiscalidade com vistas à concretização do interesse social almejado pela Carta Magna.

Regra matriz de incidência tributária

Para o estudo do tema proposto cumpre inicialmente tecer algumas considerações gerais sobre estrutura da regra matriz de incidência tributária do IPTU, nos termos propostos por Paulo de Barros Carvalho. Não obstante a Constituição faça referência expressa à propriedade predial e territorial urbana como critério material da hipótese de incidência tributária do IPTU, não apenas a propriedade, mas também o domínio útil e a posse *ad usucapionem* devem ser compreendidas como tal.

O entendimento justifica-se tendo em vista que, conforme preleciona Valéria Furlan (1998, p. 64), a propriedade, em sua definição jurídica, consiste no direito de usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente a detenha, assim, se a Constituição determina que o critério material é a propriedade, “quem detiver alguns desses direitos,

acompanhados do *animus* de ser proprietário, poderá figurar no pólo passivo da obrigação de pagar o aludido imposto”.

Além disso, verifica-se que o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 32, que o IPTU incide sobre a propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, revelando-se, portanto, em consonância com o texto constitucional.

No que tange ao critério espacial da hipótese de incidência, inúmeras são as controvérsias existentes, tendo em vista os diversos instrumentos legislativos que ao longo do tempo cuidaram do assunto. De forma sintética e sem a pretensão de imiscuir-se no estudo do tema, pode-se concluir que o IPTU será devido pelo proprietário de imóvel localizado no perímetro urbano do Município, nos termos do art. 32 do CTN, competindo ao Município a definição daquilo que se deva entender como zona urbana, diante da missão constitucional conferida ao ente para a salvaguarda da função social da propriedade.

A data para o surgimento da relação tributária que origina a obrigação de pagar o IPTU é definida pela lei municipal, tendo sido adotado, em regra, o ano civil. Assim, é no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro que se realiza o fato imponible do referido imposto (Furlan, 2004, p. 93).

No que se refere aos sujeitos que compõem a relação jurídica tributária, em regra é do Município a competência para instituição ou majoração do IPTU ³. O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa física ou jurídica que realiza o fato imponible, ou seja, que detiver a propriedade, domínio útil ou a posse *ad usucapionem* do imóvel urbano, bem como o responsável tributário, nos termos da lei municipal.

Quanto ao critério quantitativo, ou seja, aos elementos que tornam possível a apuração do conteúdo da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo observa-se que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, nos termos do art. 33 do CTN. Valor venal corresponde ao valor que o bem alcançaria caso fosse posto à venda em condições usuais de mercado, cabendo à Administração estabelecer os critérios para a sua aferição, mediante decreto.

A alíquota, cuja finalidade consiste em determinar, juntamente com a base de

³ Excepcionalmente o tributo pode ser instituído pela União (art. 154, II, CF) e pelo Distrito Federal (art. 147, CF).

cálculo, o montante tributário devido, consiste em uma fração do valor venal do imóvel. No que tange a este aspecto, impõe-se observar que de acordo com a variação da alíquota os impostos podem ser proporcionais, progressivos ou regressivos, conforme será abordado a seguir.

IPTU e progressividade

Segundo o escólio de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 353), a alíquota pode assumir a feição de um valor monetário fixo ou variável em função de escalas

progressivas da base de cálculo ou ainda de uma fração, percentual ou não, da base de cálculo. Caso se apresente sob a forma de fração, a alíquota pode ser proporcional invariável (uma proporção da base de cálculo, seja qual for o seu valor), proporcional progressiva (aumentando a proporção conforme aumente também a base de cálculo) ou proporcional regressiva (diminuindo a proporção conforme aumente a base de cálculo).

Aires Fernandino Barreto, por sua vez, esclarece que imposto proporcional é o que apresenta alíquota fixa e base de cálculo variável; progressivo, aquele cuja alíquota é majorada conforme aumente sua base de cálculo; e regressivo quando sua alíquota diminui conforme cresça sua base de cálculo (apud FURLAN, 2004).

Os impostos regressivos, porém, não são admitidos em nosso ordenamento, vez que ferem o princípio da igualdade e implicam grave injustiça. Assim, seria inconstitucional a norma que os consagrasse.

Já a progressividade pode ser compreendida como “a qualidade do tributo que se eleva mais do que proporcionalmente em razão da elevação de sua base de cálculo” (Machado, 2002, p. 248). Com o intuito de tornar mais clara a compreensão, pode-se afirmar que é proporcional o imposto cuja alíquota seja fixada, por exemplo, em 5%, seja qual for a sua base de cálculo. Progressivo seria aquele cuja alíquota fosse estabelecida, por exemplo, em 1% para uma base de cálculo de 10 mil, em 5% para base de cálculo de 100 mil e assim sucessivamente.

Cumpra, ainda, registrar o entendimento de Valéria Furlan, para quem os impostos podem ser progressivos, regressivos ou “aparentemente proporcionais”, sendo que os últimos não se coadunam com as exigências estabelecidas no texto constitucional. Isso porque os impostos simplesmente proporcionais não satisfazem o princípio da isonomia e,

especialmente, ao da capacidade contributiva, “uma vez que não incidem diferentemente sobre os contribuintes desiguais, na medida de suas desigualdades” (2004, p. 113).

A progressividade pode ser classificada, de acordo com o fim visado, em fiscal ou extrafiscal. Em linhas gerais, fala-se em progressividade fiscal quando o fim visado for tão somente o abastecimento dos cofres públicos, devendo estrita obediência ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, e em extrafiscal quando o objetivo for incentivar ou desestimular certos comportamentos.

No que se refere ao IPTU verifica-se que o texto constitucional consagra ambas as modalidades de progressividade: no art. 156, §1º, I, encontra-se prevista a progressividade fiscal e no art. 182, 4º, II a extrafiscal, a respeito das quais este estudo se ocupará mais detidamente nas linhas seguintes.

Progressividade fiscal

A progressividade fiscal, ou seja, aquela decretada tão somente no interesse da arrecadação, é informada pelo princípio da capacidade contributiva, cujas bases encontram-se alicerçadas no §1º do art. 146 da Constituição brasileira, que preceitua:

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 as preciosas lições de Roque Carrazza (2004, p. 84), o princípio da igualdade impõe a não discriminação, pela lei, dos contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e a discriminação, na medida de suas desigualdades, daqueles que não se encontrem em situação jurídica equivalente. Tais objetivos, no que se refere aos impostos, são alcançados mediante o princípio da capacidade contributiva. Disso resulta que, ao criar impostos, a pessoa política deve levar em consideração as manifestações objetivas de riqueza do contribuinte e não as condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado.

Significa, pois, que a capacidade contributiva a que se refere a Constituição é objetiva e não subjetiva, de forma que é atendida quando a hipótese de incidência do

imposto alberga fatos-signos presuntivos de riqueza, na denominação de Alfredo Augusto Becker (Carraza, 2004, p. 84).

Não obstante, convém registrar que tal entendimento não é unânime entre os estudiosos do tema, existindo aqueles que defendem, como Aires Fernandino Barreto e Ives Gandra da Silva Martins(2002, p. 50)., que a Constituição reclama uma capacidade contributiva subjetiva, que leve em consideração “a pessoa do sujeito passivo e não o fato objetivo tributário”

Impende ressaltar, ainda, que o referido princípio não é, como pretendem alguns, norma constitucional programática ou mera diretriz incapaz de produzir efeitos. Trata-se de princípio cuja aplicação é imperiosa, devendo orientar, portanto, a atividade legislativa em relação aos impostos.

Diante de tal exigência, a progressividade revela-se de fundamental importância, tendo em vista que a graduação dos impostos é um dos caminhos para se alcançar a justiça tributária preconizada pelo princípio da igualdade e, especialmente, o da capacidade contributiva. Por esta razão, é lícito afirmar que todo imposto deve ser progressivo (Furlan, 2004, p. 132).

Neste sentido pondera sabiamente Roque Antonio Carraza (2004, p. 83):

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.

Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (base de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

No caso do IPTU a progressividade calcada no princípio da capacidade contributiva vem prevista no inciso I do art. 156 da CF, *in verbis*:

§ 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.

Conforme se depreende do dispositivo supra mencionado, a progressividade no IPTU implica a necessidade de majoração da alíquota de acordo com o valor do imóvel. Assim, a capacidade contributiva, *in casu*, é aferida de acordo com as características do imóvel, tais como localização, dimensões, luxo, entre outras, e não por meio da fortuna de seu proprietário.

Desta forma, não será atendido o princípio da capacidade contributiva na hipótese de, por exemplo, um imóvel urbano "A" cujo valor é 1.000 e um imóvel "B" cujo valor é 10.000 em que o primeiro paga 1 e o segundo 10, tendo em vista que ambos pagarão proporcionalmente o mesmo valor. No caso, como "B" revela maior capacidade contributiva, é necessário que "A" pague 1 e "B" pague, por exemplo, 20⁴.

Portanto, para que o Imposto predial e territorial urbano cumpra os objetivos constitucionais, é mister que seja progressivo nos termos acima indicados.

Progressividade fiscal e a EC 29/2000

Conforme se pôde observar, a Constituição Federal estabelece a possibilidade de o IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel, ou seja, prevê expressamente a progressividade fiscal do referido imposto. Não obstante, muitos não a admitem e sustentam a inconstitucionalidade de tal previsão, pelas razões a seguir expostas.

A Constituição brasileira, à época de sua promulgação, continha dois dispositivos relacionados à progressividade do IPTU: o §1º do art. 156 e o §4º do art. 182. De acordo com o primeiro, o IPTU poderia "ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade". O inciso II, parágrafo 4º do art. 182, por sua vez, ao tratar da Política Urbana, faculta ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor e nos termos da lei federal, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, sub-utilizado ou não utilizado, que promova o seu adequado aproveitamento, sob pena de imposto sobre propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Quanto ao art. 182, §4º e incisos, os intérpretes concordaram que se tratava da

⁴ Exemplo citado por Roque Antonio Carraza (2004, p. 100).

chamada progressividade extrafiscal, cujo objetivo consiste em direcionar o comportamento dos proprietários de solo urbano não edificado, não utilizado ou sub-utilizado.

Entretanto, o mesmo não ocorria no concernente à compreensão do §1º do art. 156. Alguns autores sustentaram que o dispositivo contemplava uma outra hipótese de progressividade, de feição fiscal e caráter arrecadatório, distinta, portanto, da prevista no art. 182, §4º.

De outro lado, outros argumentavam que ambos os artigos estariam ligados, sendo que o art. 182, §4º seria uma especificação do art. 156, §1º. Desta forma, para os adeptos de tal linha interpretativa, não seria possível a adoção, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, da progressividade fiscal da alíquota do IPTU, sendo admissível tão somente a progressividade extrafiscal (Pessoa, 2007, p. 210).

Além disso, pugnavam pela inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da progressividade fiscal, aos impostos ditos reais considerando que a Constituição dispõe que os impostos, sempre que possível, devem ter *caráter pessoal* e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º). Assim, para a doutrina mencionada, somente os impostos pessoais estariam sujeitos à graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o que não seria o caso do IPTU, compreendido como imposto real.

Foi este o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal ao considerar que o inciso II do §4º do art. 182 limitava a disposição do art. 156, §1º, tendo em vista que este permitia apenas a progressividade-sanção, ou seja, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade (Rossi, 2002, p. 25), considerando inconstitucionais, desta feita, as leis municipais que estabeleceram a progressividade fiscal do IPTU à época⁵.

Porém, a EC 29 de 13.09.2000 alterou a redação do §1º do art. 156, permitindo expressamente a progressividade em razão do valor do imóvel bem como distinguindo as alíquotas de acordo com a sua localização e uso. Duas são, portanto, as novidades por ela trazidas: a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas para o IPTU com finalidade fiscal e a autorização para a adoção de alíquotas distintas, considerando-se o uso e localização do imóvel. Esclareça-se que neste último caso não se trata de progressividade fiscal, mas de verdadeira função extrafiscal do tributo, relacionada à política de

⁵ Cf. STF, 1ª T., RE 230.343/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.10.1998, v. u.

desenvolvimento urbano a ser executada pelo Poder Público municipal e que será abordada em capítulo próprio.

Com o advento da mencionada Emenda, vozes surgiram no sentido de sua inconstitucionalidade, sob o fundamento de que a progressividade fiscal não seria cabível nos impostos reais, consistindo em violação a cláusula pétrea, entendimento que foi inclusive abraçado por alguns setores da jurisprudência pátria.

Conforme se depreende do exposto, porém, a EC 29/2000 veio tão somente explicitar o que já era implicitamente admissível diante do desenho constitucional conferido à matéria. Isso porque, o próprio legislador constituinte originário ao prever a observância ao princípio da capacidade contributiva (art. 146, §1º) já autorizava e até mesmo exigia a progressividade do IPTU. Pode-se dizer, em verdade, que a Emenda tentou reverter a equivocada jurisprudência de nossa Corte Suprema (Harada, 2002, p. 171).

Imposto real e progressividade

Como visto, os adeptos da inconstitucionalidade da EC 29/2000 propugnam pela impossibilidade da aplicação da progressividade aos impostos reais, sustentando, outrossim, ofensa a cláusula pétrea.

Imposto real, de acordo com a classificação doutrinária, “é o imposto que incide sobre o patrimônio em geral, sem levar em conta os aspectos ‘pessoais’ do contribuinte” e imposto pessoal aquele que “estabelece diferenças tributárias em função das condições ‘próprias’ do contribuinte” (Cassone, 2006, p. 82).

Não assiste razão aos defensores do mencionado entendimento, conforme se extrai dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2002, p. 259), segundo o qual a Constituição Federal de 1988 não prevê qualquer vedação à utilização do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, existindo, ao contrário, norma expressa que a preconiza.

Esclarece o tributarista (2002, p. 262) que a natureza de certos produtos, mercadorias e serviços, bem como o local, ambiente e as circunstâncias em que ocorre o seu consumo ou uso demonstram a capacidade contributiva daquele que a consome ou utiliza. Conclui, portanto, que não se deve afastar dos impostos reais o princípio da capacidade contributiva

Além disso, ainda que existisse norma constitucional vedando a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, não se poderia pretender atribuir a ela *status* de cláusula pétrea, pois se trataria de um princípio flagrantemente injusto, dissonante do ideário pretendido pela Constituição Federal de que todos contribuam para o custeio das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica (Machado, 2002, p. 263).

Oportunas, neste contexto, as ponderações de Valéria Furlan (2004, p. 134), para quem os impostos são sempre pessoais, já que a obrigação tributária, enquanto obrigação jurídica, encerra sempre um vínculo entre pessoas, ou seja, entre um sujeito ativo e um sujeito passivo e nunca entre pessoa e coisa. Assim, as espécies tributárias possuem como sujeito passivo o contribuinte, pessoa física ou jurídica, que deverá pagar impostos de acordo com sua capacidade contributiva, “cuja aferição poderá, conforme o caso, levar ou não em conta as condições pessoais do contribuinte”.

A partir de tais considerações conclui que o caráter pessoal está relacionado a todos os contribuintes que assumem efetivamente o encargo tributário, não se contrapondo, portanto, ao caráter real de alguns impostos. Conseqüentemente, não vislumbra impedimentos à progressividade fiscal dos impostos reais.

Aplicação temporal da progressividade fiscal do IPTU

Ainda em relação à progressividade fiscal impende registrar a existência de controvérsia a respeito de sua aplicação temporal. Conforme visto anteriormente, tal progressividade somente foi prevista expressamente no texto constitucional a partir da vigência da EC 29/2000.

Em razão disto, parte da doutrina e jurisprudência pátrias posicionou-se no sentido de que o ente municipal somente poderia instituir alíquotas progressivas em conformidade com a capacidade contributiva, para o imposto predial e territorial urbano, após a vigência da supracitada emenda, dada a ausência de anterior previsão expressa.

Porém, tal entendimento não se coaduna com as diretrizes fixadas pela Constituição ainda antes da emenda, já que a progressividade, como demonstrado, era admitida e até mesmo implicitamente exigida em decorrência do princípio da capacidade contributiva (Furlan, 2004, p. 140).

Neste sentido corroboram as palavras de Roque Carraza (2004, p. 106):

A EC n. 29/2000 não redefiniu, em detrimento do contribuinte, o alcance do IPTU (hipótese em que se poderia cogitar de inconstitucionalidade por ofensa a *cláusula pétrea*), mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição – ou seja, que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, a qual, independentemente da existência de plano diretor no Município, revela-se com o próprio imóvel. Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado o seu caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a idéia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota.

Não obstante a pertinência dos argumentos, não foi esta a posição que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal. A Corte Suprema pacificou o entendimento de que é inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas para o IPTU, segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, para eventos tributários ocorridos antes do advento da EC 29/2000. Neste sentido decidiu a primeira turma do Pretório Excelso no julgamento referente à lei do Município do Rio de Janeiro, *in verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE ANTERIOR À EC Nº 29/2000. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS EX NUNC. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. É inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (Súmula nº 668/STF) 2. Pacifica a jurisprudência desta Corte no sentido da impossibilidade de aplicação de efeitos ex nunc, nos termos do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, à declaração de inconstitucionalidade de legislação do Município do Rio de Janeiro que, anteriormente à EC nº 29/2000, instituiu o IPTU na forma progressiva. 3. Agravo regimental desprovido, com aplicação de multa (STF – AI-AgR 478903/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, j. 10.06.2008. D.J 08.08.2008) .

Diante de reiteradas decisões, o entendimento foi sumulado pelo Supremo, no sentido de que é “inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (Súmula 668), afastando, portanto, a tese de que a Constituição admitia implicitamente a progressividade fiscal do imposto em análise.

Progressividade extrafiscal

Tecidas algumas considerações a respeito da progressividade do IPTU baseada na capacidade contributiva, buscar-se-á traçar, nas linhas que se seguem, um panorama concernente à progressividade extrafiscal do tributo.

Inicialmente, faz-se necessário diferenciar mais claramente uma e outra situação e, para tanto, serão de grande valia os ensinamentos do festejado Paulo de Barros Carvalho. Explica o autor que os termos fiscalidade e extrafiscalidade são empregados pelo legislador com o intuito de representar a finalidade que deseja imprimir à lei tributária. Desta forma, pode-se se dizer que há fiscalidade quando o tributo é organizado juridicamente de forma a demonstrar que os objetivos de sua instituição ou de alguns aspectos de sua estrutura “estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (2007, p. 244).

Em outras situações, no entanto, o tributo pode ter a sua estrutura legislativa direcionada no sentido de prestigiar determinadas situações consideradas social, política ou economicamente relevantes, exigindo, assim, um tratamento legislativo mais confortável ou menos gravoso. “A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade” (Carvalho, 2007, p. 245).

Importante assinalar ainda, conforme esclarece o ilustre jurista, que alguns tributos prestam-se de forma admirável para a introdução de expedientes extrafiscais, enquanto outros encontram-se mais inclinados à fiscalidade. Porém, não se pode falar em tributo puro, que se destine exclusivamente a um ou outro fim, já que em verdade ambos os objetivos convivem harmonicamente em uma mesma entidade tributária, sendo lícito afirmar que muitas vezes um predomina sobre o outro (Carvalho, 2007, p. 246).

Valéria Furlan (2004, p. 145), por sua vez, explica que a extrafiscalidade dos impostos é a forma pela qual o Estado busca atingir, exclusivamente via tributação, fins não meramente arrecadatários, mas precipuamente ordinatórios, seja para incentivar ou desestimular (impostos proibitivos) determinados comportamentos. Trata-se, portanto, de forma indireta de atuação do Estado sobre os comportamentos humanos.

Quando a extrafiscalidade é utilizada para desestimular uma situação considerada contrária ou lesiva ao bem comum diz-se que o imposto é proibitivo. Impende salientar que

o imposto proibitivo não possui natureza de sanção, uma vez que esta constitui expediente utilizado pelo Estado para, de forma direta, desestimular ou impedir um ato proibido pela ordem jurídica, enquanto aquele é instrumento utilizado para, de forma indireta, impedir ou desestimular um fato permitido pelo ordenamento jurídico, mesmo porque, somente os fatos lícitos podem integrar a hipótese de incidência de uma norma tributária (Furlan, 2004, p. 149).

Além disso, seja qual for a finalidade buscada com a instituição de impostos, esta deverá sempre observar os limites impostos pelo princípio da não-confiscatoriedade. Com assento constitucional no art. 150, IV o referido princípio veda a utilização de imposto com efeito de confisco, ou seja, “limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados” (Carraza, 2004, p. 93). Desta forma, independentemente das finalidades almejadas com a instituição de um tributo, os encargos acarretados não podem se afigurar tão acentuados que sejam desproporcionais ao atingimento dos referidos fins, sob pena de inconstitucionalidade.

A função extrafiscal revela-se, no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, nos artigos 156, §1º, I (alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel) e 182, §4º, II (progressividade no tempo) da Constituição Federal, consistindo em importante instrumento para a efetivação da função social da propriedade.

Função social da propriedade

A função social da propriedade é consagrada, no art. 170, III da Constituição Federal, como princípio informador da ordem econômica e relativizador do próprio direito de propriedade, que é garantido e reconhecido, pelo art. 5º, XXII da Carta Magna, enquanto garantia individual. Porém, também o inciso seguinte do referido dispositivo prevê que esta atenderá a sua função social. Desta forma, pode-se afirmar que somente é garantido o direito de propriedade que atenda a sua função social.

Historicamente, afirma-se que a propriedade foi concebida dentre os povos antigos em uma concepção coletiva, considerada como bem comum de todos. Caminhou-se, então, para uma idéia de direito individual e absoluto, própria do capitalismo e do Estado Liberal clássico, até se chegar à compreensão atual de que, não obstante assegurada constitucionalmente, a propriedade deve atender a sua função social (Tavares, 2007, p. 603).

Tendo sido compreendido como uma relação entre uma pessoa e uma coisa, o direito de propriedade era considerado, pois, absoluto, natural e imprescritível. Observa-se esse caráter absoluto e exclusivo na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, bem como no Código de Napoleão, cujo caráter individualista influenciou inclusive o Código Civil Brasileiro de 1916. Assim, o proprietário poderia usar e dispor de sua propriedade de forma apenas a satisfazer seus interesses particulares, sem quaisquer outras preocupações.

Contudo, esta compreensão foi sendo superada a partir da aplicação da teoria do abuso de direito, do sistema de limitações negativas e de imposições positivas até chegar-se à concepção da propriedade como função social, como lembra José Afonso da Silva (2008, p. 272).

A disciplina social da propriedade foi, portanto, uma conquista histórica, fundamentada na concepção de Estado Social originada nas constituições Mexicana e Weimariana do início do século XX.

Verifica-se, contudo, que mesmo no Código Civil Brasileiro de 2002 a propriedade é disciplinada ainda sob a influência ideológica do regime liberal, conferindo ao proprietário, no art. 1228, a faculdade de “usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Não se pode admitir, contudo, uma compreensão do direito de propriedade limitada tão somente à sua disciplina privatística, já que toda ela encontra-se submetida aos princípios fundamentais estipulados pela Constituição Federal. Conforme bem assevera José Afonso da Silva (2008, p. 273), “em verdade, a Constituição assegura o direito de propriedade, mas não só isso, pois, como assinalamos, estabelece também seu regime fundamental, de sorte que o Direito Civil não disciplina a propriedade, mas tão somente as relações civis a ela inerentes”.

A Carta Fundamental refere-se, em diversos dispositivos seus, ao direito de propriedade. Dentre eles destacam-se, porém, o inciso XXIII do art. 5º e o inciso III do art. 170. O primeiro, conforme já se afirmou, prescreve que a propriedade atenderá a sua função social, enquanto o segundo elenca a função social da propriedade como princípio geral da atividade econômica. Disto resulta que não se pode mais pretender considerar a

propriedade exclusivamente como um direito individual, afastando-se a idéia de direito subjetivo pleno para compreendê-la como função.

É necessário, portanto, nas palavras de André Ramos Tavares (2007, p. 611), que se proceda a uma compatibilização entre os preceitos constitucionais, vez que a propriedade serve, concomitantemente, ao individualismo e às necessidades sociais. Assim, enquanto direito individual, é garantia que não pode ser suprimida da ordem constitucional, porém, seu conteúdo é também delimitado pela própria Constituição ao exigir que cumpra a finalidade de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Significa, portanto, que o proprietário deve usar e desfrutar do bem, exercendo esse direito em prol da coletividade.

Cumpra ressaltar que a função social da propriedade não se confunde com os sistemas de limitação da propriedade, ou seja, com restrições, servidões e desapropriações. Estas, são decorrências do poder de polícia e, portanto, são limitações e ônus externos ao direito de propriedade, relacionando-se tão somente à atividade do proprietário. A função social, por seu turno, diz respeito à própria estrutura do direito, à propriedade (Silva, 2008. p. 282).

No que se refere à propriedade urbana, o princípio da função social adquire especial relevo na medida em que a Constituição de 1988 consagrou capítulo à política urbana (arts. 182 e 183). Assim, de acordo com o art. 182 da CF, a política de desenvolvimento urbano tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes, sendo executada pelo Poder Público municipal, de acordo com diretrizes gerais fixadas em lei. Além disso, o §1º do art. 182 preceitua que “a propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”.

Destarte, na lição de José Afonso da Silva (2008, p. 817) conclui-se que a “propriedade urbana é formada e condicionada pelo direito urbanístico a fim de cumprir sua função social específica: realizar as chamadas funções urbanísticas de propiciar habitação, condições adequadas de trabalho, recreação e de circulação humana”.

Extrafiscalidade e urbanismo

Conforme se pôde observar, o princípio da função social da propriedade urbana

está intimamente ligado ao direito urbanístico, que corresponde às normas reguladoras da atividade do Poder Público com vistas a ordenar os espaços habitáveis.

Regina Helena Costa (2003, p. 103), discorrendo sobre o conteúdo do referido princípio assevera que dele se extraem dois sub-princípios, quais sejam, o da remissão ao plano e da proteção ambiental. Explica que o plano urbanístico é o meio pelo qual o Poder Público orienta e racionaliza a atuação urbanística. Como exemplo, cite-se o plano diretor, previsto constitucionalmente como instrumento básico de desenvolvimento e expansão urbana.

É indispensável tecer breves considerações acerca do tema, tendo em vista a relação existente entre o direito urbanístico e o direito tributário, especialmente no que se refere ao entroncamento possibilitado pela extrafiscalidade.

Assim, conforme já se observou, a tributação extrafiscal, na busca concretizar outras finalidades que não a meramente arrecadatória, ou seja, de realizar outros valores constitucionalmente consagrados, afigura-se importante instrumento de concretização da função social da propriedade e, por consequência, do direito urbanístico.

Neste contexto, cumpre reproduzir o já mencionado art. 182 da Constituição Federal, que dispõe sobre a política urbana:

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.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 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.

Conforme se extrai do dispositivo supra transcrito, o legislador constituinte autoriza, no inciso II do §4º, a utilização do IPTU progressivo no tempo como forma de estimular o adequado aproveitamento do imóvel urbano.

Além disso, a Lei n. 10.257 de 2001, autodenominada Estatuto da Cidade, ao regulamentar os arts. 182 e 183 da Constituição, 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.

O referido Estatuto abriga, outrossim, diversas regras relacionadas à tributação da propriedade urbana. Em seu art. 2º aponta como uma das diretrizes gerais, para ordenar o pleno desenvolvimento das funções da cidade e da propriedade urbana, a adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, privilegiando os investimentos que possibilitem o bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais.

Além disso, estabelece no art. 4º os instrumentos tributários e financeiros à disposição da política urbana: o imposto predial e territorial urbano, a contribuição de melhoria e os incentivos e benefícios fiscais e financeiros. Tendo em vista o objetivo deste estudo, cumpre analisar mais detidamente os aspectos relacionados ao IPTU enquanto tal instrumento.

IPTU progressivo no tempo

O IPTU revela-se bastante apropriado ao emprego da extrafiscalidade, como meio de desestimular a especulação imobiliária e propiciar que a propriedade privada desempenhe sua adequada função.

Desta forma, o já mencionado art. 182 da Constituição prevê a progressividade no tempo, facultando ao Poder Público, no inciso II de seu §4º, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de IPTU progressivo no tempo.

Trata-se de progressividade sancionatória, tendo em vista que constitui penalidade cuja finalidade é constranger o proprietário para que amolde a propriedade segundo sua função social, ou seja, punir aquele que não atenda aos fins de política urbana (Silva, 2004, p. 150).

É necessário ter presente, porém, que não se está diante de sanção de ato ilícito, vez que tal situação descaracterizaria a própria aceção de tributo. Assim, tem-se uma situação lícita mediante a qual o Poder Público municipal atribui ao contribuinte o ônus de suportar alíquota maior, no tempo, como forma de constrangê-lo a cumprir a função social da propriedade.

Nos dizeres de Maria de Fátima Ribeiro (2002, p. 451), a progressividade extrafiscal do imposto em questão assegura o atendimento da função social da propriedade, tendo em vista que os interesses da sociedade sobrepõem-se aos interesses individuais, impondo-se ao proprietário a adequação de seu imóvel urbano com o plano diretor, elevando-se a alíquota do imposto de forma a melhorar o aproveitamento do terreno ou edificação.

O IPTU progressivo no tempo, conforme se depreende do art. 182 da CF, somente pode ser instituído mediante lei municipal específica, para área incluída no plano diretor, nos termos da lei federal. Desta forma, vislumbram-se já alguns dos requisitos estabelecidos pelo texto constitucional para sua cobrança.

A existência de plano diretor, como se vê, é requisito indispensável para que o Poder Público municipal possa instituir o IPTU progressivo neste caso. De acordo com o próprio dispositivo, o plano diretor é instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana, sendo obrigatório para municípios com mais de vinte mil habitantes. O planejamento revela-se essencial para qualquer atividade urbanística, pois fixa as diretrizes a serem observadas para a solução dos problemas da cidade. Desta forma, para a instituição do IPTU progressivo no tempo exige-se que a área esteja previamente incluída no plano diretor.

A Lei Maior exige ainda, além de lei municipal, uma lei federal que trace normas gerais para a utilização dos instrumentos apontados para compelir o proprietário a dar uma destinação adequada à função social do imóvel urbano, que, no caso, é o Estatuto da Cidade - Lei 10.257/01.

O referido Estatuto versa sobre o IPTU progressivo no tempo em seu art. 7º, dispondo que a sua aplicação encontra-se condicionada ao descumprimento das condições e prazos previstos no *caput* do art. 5º, bem como das etapas previstas no §5º do mesmo artigo, que se referem ao parcelamento, edificação ou utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Portanto, conforme acentua Regina

Helena Costa (2003, p. 110), o dispositivo encontra-se em consonância com o art. 182, §4º do texto fundamental que prescreve a utilização do IPTU progressivo no tempo como instrumento a ser empregado de forma sucessiva ao parcelamento ou edificação compulsórios. Não se utilizará a progressividade no tempo, portanto, caso o parcelamento ou edificação compulsórios sejam cumpridos.

Outro aspecto relevante a ser considerado sobre a técnica de tributação em questão, é que o *caput* do art. 7º do Estatuto prevê a maneira pela qual se deve dar a sua utilização: através da majoração da alíquota do imposto pelo prazo de 5 anos consecutivos. Significa, pois, que o percentual incidente sobre a base de cálculo do imposto deve aumentar anualmente, até o limite de 5 anos.

O §1º proclama que o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano deve ser fixado em lei específica (referida no art. 5º), não podendo exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior e desde que respeite a alíquota máxima de quinze por cento. Por sua vez, o §2º dispõe que caso o proprietário não cumpra a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar durante este prazo, o Município manterá a alíquota máxima até que seja cumprida a obrigação, assegurada a prerrogativa prevista no art. 8º, ou seja, de desapropriação do imóvel com pagamento em títulos da dívida pública.

Os parágrafos mencionados, porém, merecem cuidadosas reflexões no que tange à sua constitucionalidade, pois conforme analisado anteriormente, a Carta Fundamental veda aos entes políticos a utilização de tributos com efeito de confisco, constituindo, pois, princípio que informa e limita o poder de tributar.

A respeito, valiosas são as lições de Regina Helena Costa (2003, p. 111), ao advertir que a alíquota máxima de quinze por cento, ainda que utilizada uma única vez, dificilmente não configuraria tributo confiscatório tendo em vista a substancial absorção da propriedade que representaria. Portanto, revela-se descabida a manutenção da alíquota neste patamar máximo além do prazo de cinco anos, caso não seja cumprida a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o solo urbano, já que nesta hipótese, indubitavelmente restaria consumado o confisco.

Destarte, conclui a jurista que diante da continuidade do descumprimento da função social por parte do proprietário urbano, ao Município caberia apenas valer-se da desapropriação, prevista no art. 8º do Estatuto da Cidade, já que a eternização da técnica

como parece admitir o Estatuto da Cidade implicaria vulneração do princípio constitucional que veda tributos confiscatórios.

Além disso, a desapropriação prevista no art. 182, §4º, III da Constituição é limitada, pelo Estatuto da Cidade, ao decurso do prazo de cinco anos de cobrança do IPTU progressivo no tempo sem que o proprietário tenha atendido à obrigação imposta, ocasião em que se autoriza a desapropriação pelo Município. Desta forma, esgotados os instrumentos para a implementação da política urbana, entre os quais o IPTU progressivo no tempo, para não confrontar o princípio da vedação ao confisco, deve o Município promover a transferência compulsória do bem para o seu patrimônio ou, caso assim não proceda, abandonar a técnica da progressividade no tempo quanto ao IPTU (Costa, 2003, p. 113).

Registre-se, porém, que para Roque Antonio Carraza (2004, p. 106), a insistência do proprietário em descumprir a função social da propriedade pode até mesmo redundar em perda da propriedade, tendo em vista o caráter sancionatório do IPTU progressivo no tempo.

Diante do exposto, verifica-se que o IPTU progressivo no tempo, tributo ambiental nas palavras de Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2002, p. 44), é importante instrumento de “viabilização real das funções sociais da cidade em consonância com as necessidades vitais que asseguram a dignidade da pessoa humana”.

Extrafiscalidade e o art. 156, II da Constituição Federal

O IPTU revela, ainda, a sua função extrafiscal no já mencionado inciso II do art. 156 da CF, que prevê a possibilidade de instituição, pelo Município, de alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel, que não se confunde com as hipóteses de progressividade até aqui delineadas.

Para Hugo de Brito Machado (2002, p. 252) o dispositivo em questão não alberga mais uma hipótese de progressividade do IPTU, mas de seletividade. Segundo o tributarista, um tributo é seletivo quando incide de forma diferente sobre objetos diferentes, funcionando como elemento de discriminação entre os diversos objetos tributados. Desta forma, sustenta que a existência de diferentes alíquotas do IPTU em relação a diferentes imóveis, seja em função do uso ou da localização destes caracteriza a seletividade.

A Carta Fundamental autoriza, como visto, que o ente municipal estabeleça alíquotas diferentes de acordo, por exemplo, com o índice de aproveitamento do terreno, tipo de construção, suas dimensões, localização, número de pavimentos do imóvel, sua destinação, entre outras hipóteses (Carraza, 2004, p. 103).

Nesta hipótese, uma vez mais o plano diretor do Município avulta de importância, tendo em vista que é a partir de suas diretrizes que se pode avaliar a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano.

Assim, por exemplo, a construção de um depósito de supermercado em uma região que de acordo com o plano diretor é destinada a imóveis residenciais, poderia justificar a majoração da alíquota do IPTU. Da mesma forma, a alíquota do imposto pode ser maior para desestimular a construção de prédios de apartamentos em regiões nas quais, de acordo com o plano diretor, estes sejam desaconselháveis. Estabelece-se, pois, uma tributação diferenciada com o objetivo de estimular o proprietário a conferir ao imóvel a destinação mais apropriada de acordo com as finalidades previstas no referido plano e, conseqüentemente, de cumprir a sua função social.

Conclusão

A partir da análise realizada, observa-se que o imposto predial e territorial urbano consiste em poderoso instrumento jurídico tributário para a efetivação dos interesses coletivos e fins sociais consagrados pelo texto constitucional, tais como a justiça tributária e a função social da propriedade.

Para tanto, revelam-se de fundamental importância as técnicas de tributação fiscal e extrafiscal que permitem a instituição de alíquotas progressivas, seja em função da capacidade contributiva do sujeito passivo ou do tempo, bem como diferenciadas de acordo com o uso ou localização do imóvel.

A Constituição Federal admite e até mesmo exige, em decorrência do princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, a instituição de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, nos termos do art. 156, I. Assim, é perfeitamente possível a utilização da progressividade fiscal do IPTU mesmo antes da EC 29/2000, tendo em vista que esta somente explicitou aquilo que já era implicitamente admissível no sistema constitucional pátrio.

A função extrafiscal do imposto, por sua vez, vem prevista no art. 182, §4º, II, que trata do IPTU progressivo no tempo e art. 156, II, que permite a instituição de alíquotas diferenciadas de acordo com o uso e a localização do imóvel.

Em ambos os casos, a extrafiscalidade tem por fundamento precípua o atendimento à função social da propriedade urbana, erigida pela Constituição Federal a princípio relativizador do direito de propriedade, que não é mais compreendido de forma absoluta como outrora. Desta forma, de acordo com os ditames da Lei Fundamental, a garantia ao direito de propriedade está condicionada ao cumprimento de sua função social.

Neste contexto, o Estatuto da Cidade afigura-se diploma legal de importância fundamental para a concretização de tais finalidades, já que arrola o IPTU dentre os instrumentos de política tributária aptos a realizarem os objetivos do desenvolvimento urbano e 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.

Referências

BARRETO, Aires Fernandino; MARTINS, Ives Gandra da Silva. "A Inconstitucionalidade da Progressividade Prevista na EC nº 29/2000". In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, et al. *IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20 ed. Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vitorio. *Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana (art. 7º). In DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio. (Coords.). *Estatuto da Cidade*. Comentários à Lei Federal 10.257/2001.

FURLAN, Valéria. *Imposto Predial e Territorial Urbano*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e Seletividade no IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU – Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, progressividade e a EC 29/2000: o julgamento do Supremo Tribunal Federal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, mai./jun. 2007, ano 15, n. 74, p. 209-217.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU conforme disposições do Estatuto da Cidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, et al. *IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. A Emenda Constitucional 29/2000 e a progressividade do IPTU. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, mar./abr. 2002, ano 10, n. 43, p. 23-33.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.