

# A PROGRESSIVIDADE DO IPTU

**Marco Aurélio do Nascimento Machado\***  
**Acadêmico do Curso Ciências Contábeis**  
**Univás - Pouso Alegre/MG**

**Rodrigo Rios Faria de Oliveira\*\***  
**Univás -Pouso Alegre/MG**  
**e-mail: rodrigorios.adv@uol.com.br**

## RESUMO

É de grande importância o conhecimento sobre a progressividade do IPTU. Este artigo é um estudo sobre divergências de leis, jurisprudência, controvérsia de princípios relacionados a tributação progressiva do IPTU e pretende ser uma possível explicação de debates travados sobre o tema. As pesquisas tem por base o Princípio hermenêutico da Unidade da Constituição para concluir que não há empecilho para a progressividade do IPTU em função do valor do Imóvel Urbano. A forma de pesquisa adotada para esse artigo será a pesquisa bibliográfica. Toda a fundamentação teórica se baseia nos autores de livros e artigos que expuseram suas idéias com relação ao tema abordado.

**Palavras-chave:** IPTU. Princípios. Progressividade.

## 1 INTRODUÇÃO

O IPTU e sua progressão de alíquotas constitui tema bastante controvertido. O centro das divergências sempre foi a progressividade fiscal desse imposto que se pauta no valor do imóvel urbano. Os que a defendem evocam os princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva. Os que a combatem argumentam que o IPTU ostentaria natureza real, incompatível com essa forma de progressividade.

Na trajetória das discussões, dois momentos se destacam: 1) a tomada de posição da Suprema Corte, julgando inconstitucional a progressividade em razão do valor do imóvel urbano; e 2) o advento da Emenda Constitucional nº 29, que a autorizou em termos expressos.

---

\*Marco Aurélio do Nascimento Machado -7º período do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Sapucaí de Pouso Alegre. E-mail: borelio@hotmail.com

\*\*Orientador - Rodrigo Rios Faria de Oliveira – Mestre em Direito Civil – Especialista em Direito do Trabalho. E-mail: rodrigorios.adv@uol.com.br

Nenhum dos dois marcos citados foram suficientes para cessar a controvérsia. A jurisprudência do STF não impediu que continuasse a doutrina sustentando que a progressividade fiscal do IPTU não só seria possível, como constituiria um imperativo dirigido aos municípios. A Emenda nº 29 tem, por outro lado, suscitado crescente debate a cerca da sua constitucionalidade. Opõe-se-lhe o argumento de que o constituinte derivado teria ferido o direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais. Existiria tal direito? Haveria, no ordenamento jurídico brasileiro, espaço para a classificação dos impostos em pessoais e reais? É a resposta a tais questionamentos que esse artigo se propõe a oferecer, sem a intenção de apresentar uma solução definitiva para essa interessante e controvertida temática. Ele se baseia em pesquisas em meios acadêmicos, obras de autores renomados e livros com amplo conteúdo em tributos.

A ordem seguida é discorrer sobre sua igualdade e capacidade contributiva, esclarecer sobre a classificação dos impostos em reais e pessoais e analisar a Constituição brasileira para, assim, fazer uma conclusão desse estudo.

## **2 IGUALDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE**

Tornou-se assente o entendimento de que o destinatário por excelência do princípio da igualdade é o legislador, aqui entendido em sua acepção estrita, isto é, como órgão do Poder Legislativo. Fala-se, assim, não só em igualdade perante a lei, mas em isonomia na própria lei. Aliás, se o princípio em questão não se dirigisse precipuamente ao legislador, careceria de um sentido útil, segundo Canotilho (1994).

Portanto, não só o aplicador do direito, mas também e principalmente o legislador deve observar o princípio isonômico. Fará sempre que mantiver a igualdade como conteúdo necessário à lei, de modo que a obediência ao primado da legalidade implique na submissão ao princípio da isonomia. Borges (1994) chega a afirmar que a linguagem da ciência pode unificar esses dois primados fundamentais, reduzindo-os a um só: o princípio da legalidade isonômica.

O sentido mais comum da igualdade na lei é negativo: vedar a concessão de privilégios e a imposição de discriminações arbitrárias. Reivindica um controle a ser realizado em face de um diploma legal já existente. O legislador, que é livre para exercer sua competência, não o pode fazer em desconformidade com o primado da isonomia. Se o fizer, estará incorrendo em inconstitucionalidade por ação.

A igualdade possui, entretanto, um sentido positivo, que não se dirige diretamente ao controle da lei, mas a exige como meio, e instrumento para a sua realização. Reclama-se, desta feita, o estabelecimento positivo de um trato desigualitário. Segundo as autoras Derzi e Coelho (1982) a dimensão positiva do princípio isonômico não mereceu, contudo, maior atenção por parte da doutrina. O brilhantismo do tratamento que dispensou à matéria, também deu-lhe a seguinte abordagem: “é vedado ao legislador distinguir”. Mais do que simplesmente igualdade, exige-se uma equiparação mediante a lei. A atividade legislativa surge aqui, não apenas como algo a ser controlado, mas fundamentalmente como um instrumento de realização daquele princípio, cuja ausência recai a eiva de inconstitucionalidade por omissão.

O ângulo positivo do princípio da igualdade está a exigir, no campo do Direito Tributário, a graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva. Reconheceu-o Derzi (1982, p.63), referindo-se ao sistema jurídico inaugurado pela Constituição de 1967, em cujo contexto sequer havia a formulação expressa daquele último princípio:

Para nós, a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades. Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva é, pois, a principal forma de expressão da isonomia no Direito Tributário. Nessa seara a riqueza surge como fator discriminante, estremando os indivíduos mais ricos daqueles menos abastados. Trata-se assim, desigualmente, exigindo de cada contribuinte segundo a riqueza que possui.

A satisfação do princípio da capacidade contributiva reclama o emprego da técnica da progressividade de alíquotas. Não se realiza a contento com a simples proporcionalidade, já que esta última mostra-se incapaz de diferenciar os indivíduos de acordo com seu poder econômico. Vale lembrar que um imposto é simplesmente proporcional quando a alíquota não acompanha o crescimento da base de cálculo, preservando-se sempre uniforme. Será progressivo, por outro lado, quando as alíquotas crescerem na medida em que houver o incremento da matéria tributável. O primeiro instrumento, a proporcionalidade, não atende ao princípio da capacidade contributiva, acaba antes penalizando o contribuinte de menor poder aquisitivo. Quem ganha 10 e paga 1 sofrerá maior oneração em relação a quem ganha 100 e paga 10, ainda que ambos estejam respondendo proporcionalmente pelo mesmo tributo (10% sobre a base de cálculo).

A distorção só é corrigida com a progressividade. Aqueles que aceitarem essa premissa surpreenderão a existência de vínculos de implicação sucessivos entre o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva e a técnica da progressividade; o primeiro implica o segundo e este, a terceira. Não se pode sacrificar esta última sem comprometer os dois primeiros.

A idéia de que a igualdade importa a progressão de alíquotas está longe, porém, de ser pacificamente acolhida. Para muitos não haveria semelhante implicação. Mais do que isso: a progressividade fiscal só seria mesmo compatível com os chamados impostos pessoais. Aos reais estaria reservada tão somente a técnica da proporcionalidade. É por sustentá-lo que um forte segmento doutrinário reputa inconstitucional a Emenda n. 29, na parte em que esse veículo introdutor de normas consagrou a progressividade do IPTU segundo o valor do imóvel urbano.

A tese funda-se, como se pode perceber, no dualismo impostos pessoais/ impostos reais. Examiná-lo é necessário para que se possa averiguar se aquela emenda malfere, de fato, um suposto direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais.

### **3 A CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS EM REAIS E PESSOAIS**

Moraes (1993) observa que são dois os critérios utilizados para a construção da dicotomia em perspectiva. O primeiro deles é o critério do objeto; o segundo, o critério da forma de cálculo. Consideremo-los de per se, tomando como ponto de partida a lição desse autor.

De acordo com esse fundamento, os impostos pessoais seriam aqueles que recaem sobre pessoas, sendo também chamados de impostos sujeitos ou impostos subjetivos. Os reais seriam, por outro lado, aqueles que incidem sobre as “coisas”, sobre os bens, um patrimônio, um ato econômico ou situação jurídica.

O critério do objeto tem merecido críticas de melhor doutrina, pois leva a crer que possam existir vínculos jurídicos entre pessoas e coisas. É neste sentido o parecer de Carraza (2001, p 458): “Por outro lado, impostos pessoais, são os que se referem a pessoas, e impostos reais, a coisas.” Estaria justificando a diferença entre duas classes de impostos pela circunstância de figurar, no pólo passivo da relação jurídico-tributária, uma pessoa (imposto pessoal) ou um objeto (imposto real), o que é decisivamente rejeitado pela Teoria Geral do Direito. Não é necessário insistir nesse ponto. Disse Moraes (1993, p.438):

Os objetos inanimados não são dotados de capacidade tributária e, portanto, não podem liquidar obrigações tributárias, independentemente das pessoas que as possuem ou que as realizem.

O dizer que os impostos referem-se a coisas ou a pessoas pode conduzir a outras impropriedades de se compreender a palavra “imposto” na acepção de norma jurídica. Sobre essa acepção, observou Borges (1994, p.50):

(...); não cabe apreciá-las aqui (as acepções do termo “tributo”), mas uma delas será que tributo é norma, se não fosse norma, ou melhor, subconjunto de normas, não poderia ser objeto sequer da nossa investigação, sem transposição, sem ultrapassagem do nosso campo de investigação científico-jurídica.

Para demonstrá-lo, façamos inicialmente a seguinte pergunta: sobre o que recai ou a que se refere a regra-matriz de incidência tributária? Qualquer norma e com a tributária não poderia ser diferente, refere-se sempre e necessariamente a um comportamento interpessoal. Este é o objeto de toda regra de direito. Sequer é possível, sob esse ângulo de análise, dizer que as normas jurídicas dirigem-se às pessoas. Não há referência imediata a um sujeito X ou Y, mas às condutas desses sujeitos em suas interferências intersubjetivas. Sobre esse ponto preciso a lição de Kelsen (1986, p.38):

De mais a mais, é, porém, de considerar como já notado no precedente que a expressão: ‘a norma é dirigida a uma pessoa’, não significa outra coisa senão que a norma estatui como devida a conduta de um ser humano ou de um determinado ou indeterminado número de pessoas, quer dizer, conduta humana, e nenhum outro acontecimento. Não é um indivíduo na totalidade de sua existência e de sua conduta, e sim uma determinada conduta humana, à qual a norma se refere quando a estatui como devida.

Em outra passagem de sua obra, averba o mestre de Viena que o objeto da norma é somente a conduta humana.

Reconheçamos que o termo “tributo” não significa apenas norma jurídica. É polissêmico, como tantos outros da linguagem normativa. Carvalho (2000, p.19) chegou a registrar seis conteúdos semânticos distintos. São eles: a) tributo como quantia em dinheiro, b) tributo como dever jurídico, c) tributo como direito subjetivo, d) tributo como relação jurídica tributária, e) tributo como norma jurídica tributária, e f) tributo como norma, fato e relação jurídica. Escusado insistir, contudo, que as expressões “recaem sobre coisas” e “recaem sobre pessoas” não encontram sentido em qualquer das indigitadas acepções da palavra “tributo” e, por via de consequência, também da palavra “imposto”. Podem até ter significado em outros setores do conhecimento científico, mas já não nos domínios da Dogmática Jurídica.

Defende-se aqui a separação entre os impostos em função do modo de calculá-los. Disse Morais (1993, p.438-439):

O imposto é pessoal quando o mesmo é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, a sua situação familiar, os encargos de família, o conjunto de rendimentos etc. O imposto é real quando o mesmo é calculado sem atender às 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).

O fundamento centra-se no aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Pessoal seria o imposto em que aquele critério vê-se influenciado pelas condições subjetivas do contribuinte ou, o que é o mesmo, pela sua capacidade pessoal de arcar com a imposição da carga tributária. Já os impostos reais seriam, a contrário senso, aqueles sobre cujo aspecto quantitativo não exerce qualquer influência as condições financeiras do sujeito passivo da exação.

Semelhante critério presta-se a uma distinção quantitativa entre os tributos não vinculados, mas jamais qualitativa. Alguns impostos, por sua própria estrutura constitucional, são mais aptos a atender à personalização da carga tributária do que outros. O IPTU, ninguém o contestará, é menos propenso a satisfazê-la do que IR. Mas ambos devem persegui-la. O ser pessoal não é um traço característico de alguns tributos não vinculados (e só deles), mas uma meta a ser perseguida na instituição de todos. É o que determina o Art. 145, §1º da CF, ao exigir que os impostos, sempre que isso for possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva.

Esse dispositivo não se traduz como querem alguns, num vetor negativo, mas positivo. Não pode servir, dizendo-o com outras palavras, de fundamento para uma proibição de tributar progressivamente “impostos reais”. Antes, e pelo contrário, exige que o legislador tenha presente a personalização da carga tributária, um de cujos instrumentos talvez o mais eficaz radique precisamente na progressividade de alíquotas. É necessário, contudo, avançar um pouco mais nesse raciocínio, o que se fará nos próximos tópicos.

### **3.1 A tese que luta pela ausência de tributação progressiva nos “impostos reais”**

Autores de elevada consideração têm questionado a constitucionalidade da Emenda nº 29, sob o argumento de que teria o poder constituinte derivado malferido cláusula pétrea, consubstanciada num direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos

reais. De acordo com esse segmento doutrinário, o art. 145, §1º, da CF haveria consagrado a dicotomia em causa. Teria sido igualmente assegurado, o princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais. À referida emenda constitucional não seria lícito, portanto, malferir um princípio acolhido pelo Poder Constituinte Originário. É importante conhecer a tese nas palavras de seus próprios artífices Martins e Barreto (2002, p. 117-118):

Segundo o critério do objeto, denominam-se reais os impostos que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerado, sem analisar a situação do titular desses bens. São, pois, os que gravam determinadas coisas, em consideração à riqueza global dos contribuintes. Com efeito, quando a Constituição Federal de 1988 (art. 145§1º) diz que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, está inexoravelmente a absorver a dicotomia de impostos reais e pessoais. Ora, no caso da progressividade, é inquestionável que a Emenda nº 29/00 não apenas tende a abolir, como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais.

De acordo com o referencial teórico, o texto normativo, em si mesmo considerado, não possui qualquer sentido, vale dizer, não é uma caixa que se possa abrir e retirar uma significação pronta e acabada. Dista de constituir, com outras palavras, um repositório de “essências”, que acabam por ser “reveladas” pelo intérprete. O processo de interpretação, longe de ser simplesmente declarativo, é construtivo.

Se os textos não veiculam “essências”, é perfeitamente possível haver duas interpretações diametralmente opostas sobre um mesmo conjunto de enunciados. Kelsen (1984) já o averbava, realçando a inexistência de um sentido unívoco para os textos normativos. Esse autor entendia que a norma pode gerar várias significações. De acordo com modelo teórico adotado, há de se dizer que a interpretação dos enunciados de um texto pode criar mais de uma norma. Isto porque não se interpretam normas. As regras jurídicas não possuem existência material. Possuem-na os textos. Esses consistem no ponto de partida do processo de geração de sentido; aquelas, no termo, no resultado da atividade de interpretação, que não se deve concluir sem uma passagem pelos princípios fundamentais do sistema.

A tese de que estamos cogitando oferece um sentido possível para os comandos do texto constitucional, particularmente para o artigo 145, §1º. Ao dizer que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal”, o constituinte os teria distinguido qualitativamente em dois grupos: pessoais e reais. É sem dúvida uma interpretação possível, mas não nos parece a melhor. Na tentativa de demonstrá-lo, vamos nos apoiar em dois pilares, o da exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro, e o do princípio da unidade da Constituição.

#### 4 UM SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO EXAUSTIVO

A Constituição brasileira reservou um número considerável de seus dispositivos ao tratamento da matéria tributária. Forjou, com isso, um subsistema constitucional tributário exaustivo, cujo nível de detalhamento e perfeição não encontra paradigma em outros ordenamentos jurídicos.

Ataliba (1968) chamou a atenção para essa singularidade do nosso sistema em relação aos ordenamentos de outros países de cultura ocidental. O autor enfatizou a reduzida margem de atuação cometida ao legislador ordinário no Brasil. A este último caberia explicitar apenas os comandos fixados pela Constituição, sendo-lhe inteiramente defesa qualquer iniciativa no sentido de modificar o que já foi pré-estabelecido pela Carta Magna. Ataliba (1968, p.18) chegou mesmo a afirmar que o constituinte “esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar”.

Não é diferente o pensamento de Gonçalves (1997, p.213), para quem a “exaustividade do subsistema tributário brasileiro não encontra paralelo no direito comparado em geral e, em especial, no direito norte americano”. Esse traço peculiar do sistema tributário brasileiro compele-nos a passar pelo texto constitucional, quando pretendermos averiguar que impostos poderiam ser considerados reais ou pessoais, na suposição provisória de que é possível assim classificá-los. Isso porque é lá que estão as chamadas regras-matrizes de incidência ou normas-padrões de incidência constitucional, que predefinem as materialidades possíveis de cada tributo conforme Carraza (2001).

Desde que se admita como defesa a tese acima referida, que os impostos pessoais sejam apenas aqueles que consideram a “riqueza global dos contribuintes”, será forçoso concluir que a Constituição já predefiniu um número excessivamente pequeno de impostos dessa índole. Salvo melhor juízo, apenas o imposto de renda e o imposto sobre grandes fortunas poderiam atender àquele requisito. Isso porque apenas esses dois gravames consideram a riqueza global dos contribuintes. O primeiro, numa perspectiva dinâmica, recai sobre o acréscimo patrimonial, que se afere pelo cotejamento do patrimônio do sujeito passivo da cobrança, compreendido como universalidade de bens e direitos, em dois momentos distintos. Já o segundo, agora numa dimensão estática, irá considerar se for instituída, a riqueza global num instante específico, como já havia dito Mosquera (1996).

Nenhum outro imposto da competência da União, dos Estados, ou dos Municípios tem por característica a consideração do patrimônio integral do contribuinte. Como, então, supor



que haja o texto constitucional exigido a personalização da carga tributária, prefixando ao mesmo tempo um sistema de impostos reais?

## **5 A INCONSISTÊNCIA DA DICOTOMIA EM FACE DO PRINCÍPIO HERMENÊUTICO DA UNIDADE DA CONSTITUIÇÃO**

Sabe-se que a Constituição deve ser sempre compreendida como um todo harmônico, não comportando interpretações isoladas que possam conduzir a antagonismos, vale dizer, a incoerências internas em seu próprio texto. Suas normas devem ser consideradas a partir do sistema em que se encartam, e ao intérprete cabe evitar entendimentos que possam levar a situações de incongruência. Exige o princípio da unidade constitucional. Disse Canotilho (1989, p.162):

O princípio da unidade da Constituição ganha relevo autônomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que o direito constitucional deve ser interpretado de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as normas e entre os princípios jurídicos e políticos constitucionalmente estruturantes. Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais, não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Seguramente não se conciliará com esse princípio hermenêutico a suposição de que a Carta Magna determinou que os impostos sejam, sempre que isso for possível, pessoais e, ao mesmo tempo, só admitiu que assumam essa natureza os impostos que levam em consideração a riqueza global do sujeito passivo da exação.

Se o constituinte quis que os impostos fossem pessoais, como admitir que esse mesmo constituinte tivesse construído um sistema de impostos reais? Poderia esse entendimento conviver com a coerência interna do texto constitucional? Quer nos parecer que não. E o afirmaríamos mesmo que outorgássemos sentido à cláusula “sempre que possível”. Do contrário, seríamos obrigados a admitir que o constituinte tenha pretendido comunicar ao legislador infraconstitucional o seguinte: faça, sempre que isso for possível, com que os impostos tenham caráter pessoal, mas só atribua essa qualidade ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre grandes fortunas. E logo se vê que seria uma mensagem prescritiva dirigida exclusivamente ao legislador da União, já que os impostos estaduais e municipais, todos eles, estariam alijados da exigência de personalização. O que não parece ser a melhor interpretação para o §1º, do artigo 145, da CF.

Se a Constituição instituiu a pessoalidade à condição de valor a ser perseguido, não poderia restringi-la previamente a um universo tão pequeno de impostos. O entendimento contrário conduz a um antagonismo entre comandos constitucionais, não compatíveis com o

já mencionado princípio da unidade da Constituição. Cria um paradoxo incontornável: exige-se, em termos genéricos, sejam os impostos pessoais e, ao mesmo tempo, forja-se um sistema constitucional tributário constituído, em sua grande maioria, por impostos reais. Tal entendimento compreende, no dizer de Grau (2002), o texto constitucional “em tiras”, deixando de assimilá-lo como um todo de sentido.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao fim desse artigo, pode-se concluir que todos os impostos devem atender à exigência de personalização da carga tributária, veiculada pelo artigo 145, §1º, da Constituição da República. Não existem “impostos reais”, assim entendidos aqueles cujo critério quantitativo deixa de ser influenciado pela referida exigência. Também não há “impostos pessoais”, pois carece de sentido cogitar de uma classe que não possua um complemento.

A partir da conclusão anterior, chega-se a uma outra: a Emenda nº 29 não é inconstitucional por ferir um suposto direito, a não ser tributado progressivamente por impostos reais por não existirem no sistema tributário brasileiro exações que possam ser assim classificadas.

Nada impede, portanto, que o IPTU seja progressivo em função do valor do imóvel urbano. Essa conclusão decorre de uma interpretação sistemática, apoiada no princípio hermenêutico da unidade da Constituição.

## **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. **IPTU - progressividade**. Revista de direito tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, 1991.

BORGES, José Souto Maior. **IPTU: progressividade**. revista de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1994.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Almedina, 1994.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & progressividade: Igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

GONÇALVES, José Artur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRAU, Eros Roberto, **Interpretação e aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e seu conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.