

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE – FURG
FACULDADE DE DIREITO - FADIR
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E JUSTIÇA SOCIAL**

PRISCILLA BRANDÃO PETER

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
PROGRESSIVO COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL**

Rio Grande
2016

PRISCILLA BRANDÃO PETER

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
PROGRESSIVO COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande – FURG, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito e Justiça Social.

Orientadora: Prof. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato.

Rio Grande
2016

PRISCILLA BRANDÃO PETER

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
PROGRESSIVO COMO INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande – FURG, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito e Justiça Social.

Aprovada em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Professora Doutora Liane Francisca Hüning Pazinato - PPGD MsDJSFURG

Professor Doutor Carlos André Sousa Birnfeld – PPGD MsDJSFURG

Professor Doutor Leonardo da Rocha de Souza –PPGDir UCS

*Ao meu eterno amor, Matheus,
e à todos aqueles que clamam por Justiça!*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que de uma forma ou de outra acompanharam minha caminhada até hoje, especialmente as que elenco logo abaixo:

Aos meus pais, Lorena e Roberto, por me presentear com a vida, incentivar sempre os meus estudos e por me ajudar a compreender que através da educação podemos fazer um mundo melhor;

Ao meu amor, companheiro, namorado, marido, amante e cônjuge, Matheus, por me amparar, apoiar e incentivar sempre, principalmente nos momentos em que cogitei desistir, sem você ao meu lado eu nada conseguiria;

À Universidade Federal do Rio Grande – FURG por me acolher nessa etapa de minha vida;

À Coordenação do Mestrado em Direito e Justiça Social – FURG e a todos os professores que fazem parte deste curso, por me ajudar a compreender que devemos em todas as áreas de atuação buscar concretizar a Justiça Social;

Aos colegas do Curso de Mestrado pelos debates e discussões tão proveitosos realizados em sala de aula, em especial, a minha colega e amiga Ana Maria Isquierdo pelo apoio e conselhos nos momentos em que mais precisei;

À minha estimada orientadora Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato por sua amizade, compreensão e ensinamentos na conclusão desta dissertação, o meu sincero muito obrigada;

E, ainda, a Deus a razão de tudo!

RESUMO

O presente trabalho dissertativo tem por objetivo analisar a relação existente entre a Justiça Social e o direito tributário, mais precisamente, quanto ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e suas progressividades. A partir da ideia da concepção de Justiça Social como valor supremo assegurado pelo Estado Democrático de Direito e conseqüentemente pelo Estado do Bem Estar Social, verifica-se que a sua materialização ocorre pela observância dos princípios constitucionais, mais especificamente, nessa pesquisa, pelos tributários, que devem limitar e regular a atuação dos legisladores ao instituir tributos. O tributo municipal IPTU tem a possibilidade, prevista constitucionalmente, de ser instituído de forma progressiva e esta característica possui duas funções: fiscal e extrafiscal, conforme artigos 156, §1º, I e II e 182, §4º, II. Assim, discorre-se sobre a ideia de Justiça Social, o IPTU e suas generalidades, bem como, sobre as diferentes formas de instituição da progressividade neste tributo. O método de abordagem é o indutivo, o procedimento é o monográfico e as técnicas de pesquisa envolvem a pesquisa bibliográfica com a utilização de legislação, doutrina e decisões judiciais, a título exemplificativo. Por fim, demonstra-se que a efetivação da Justiça Social pode ocorrer também por meio da tributação, através da sua materialização pelos princípios constitucionais tributários, mais especificamente com a imposição do IPTU progressivo em suas diferentes formas.

Palavras-chave: IPTU. Progressividade. Justiça Social.

ABSTRACT

This dissertational work aims to analyze the relationship between social justice and tax law, more precisely, as the Tax on Land Urban Territorial Property (property tax) and its progressiveness. From the idea of the concept of Social Justice as the supreme value provided by the democratic state of Law and hence by the Welfare State, it appears that their materialization is the observance of constitutional principles, more specifically, in this research, the tributaries, which should limit and regulate the activities of legislators to impose taxes. The municipal property tax has the possibility provided constitutionally, to be introduced gradually and this feature has two functions: fiscal and extrafiscal as Article 156, Paragraph 1, I and II and 182, paragraph 4, II. Thus, it elaborates on the idea of social justice, their property taxes and generalities as on the different forms of institution progressiveness in this tribute. The approach method is inductive, the procedure is the monographic and research techniques involve bibliographic research with the use of legislation, doctrine and judicial decisions, as examples. Finally, it is shown that the effectiveness of the Social Justice may also occur by taxation, through its materialization by tax constitutional principles, specifically the imposition of progressive property tax in its different forms.

Keywords: property tax. Progressiveness. Social justice.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 09 |
| | |
| 1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E A IDEIA DE JUSTIÇA SOCIAL | 11 |
| 1.1 A IDEIA DE JUSTIÇA SOCIAL ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO | 11 |
| 1.2 O PODER DE TRIBUTAR E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL | 15 |
| 1.3 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO | 17 |
| 1.4 ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPTU | 18 |
| 1.4.1 Princípio da Legalidade | 19 |
| 1.4.2 Princípio da Irretroatividade das Leis Tributárias | 22 |
| 1.4.3 Princípio da Anterioridade Tributária | 25 |
| 1.4.4 Princípio da Igualdade/Isonomia Tributária | 27 |
| 1.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva | 29 |
| 1.4.6 Princípio da Vedação ao Confisco | 31 |
| 1.4.7 Princípio da Função Social da Propriedade | 34 |
| | |
| 2 GENERALIDADES DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA | 37 |
| 2.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA SOBRE O SURGIMENTO DO IPTU | 37 |
| 2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA..... | 38 |
| 2.3 CLASSIFICAÇÃO | 40 |
| 2.3.1 Proposta pelo Código Tributário Nacional | 41 |
| 2.3.2 Direto e Indireto | 41 |
| 2.3.3 Pessoal e Real | 42 |
| 2.3.4 Progressivo, Proporcional, Seletivo e Fixo | 43 |
| 2.3.5 Fiscal e Extrafiscal | 44 |
| 2.4 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR | 45 |
| 2.4.1 Aspecto material ou objetivo | 46 |
| 2.4.1.1 Propriedade..... | 48 |
| 2.4.1.2 Posse | 49 |
| 2.4.1.3 Domínio útil | 51 |

| | |
|--|-----------|
| 2.4.1.4 Bem imóvel..... | 52 |
| 2.4.2 Aspecto espacial | 53 |
| 2.4.3 Aspecto temporal | 57 |
| 2.4.4 Aspecto pessoal ou subjetivo | 58 |
| 2.4.5 Aspecto quantitativo | 60 |
| 2.4.5.1 Base de cálculo | 60 |
| 2.4.5.2 Alíquota | 62 |
| 2.5 LANÇAMENTO | 62 |
| | |
| 3 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU E A JUSTIÇA SOCIAL..... | 65 |
| 3.1 A POSSIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO | 65 |
| 3.2 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU | 68 |
| 3.3 A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU | 76 |
| 3.4 A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL ATRAVÉS DO IPTU PROGRESSIVO.. | 80 |
| 3.5 ANÁLISE DE DECISÕES DE TRIBUNAIS SOBRE A PROGRESSIVIDADE APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 29/2000 | 86 |
| | |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 93 |
| | |
| REFERÊNCIAS..... | 95 |

INTRODUÇÃO

Na atualidade, em razão da crise econômica em que se encontra o Brasil, cumpre aos pesquisadores de diversas áreas de atuação refletir sobre os rumos que podem ser tomados pelo governo a fim de minimizar os efeitos causados principalmente sobre os cidadãos menos favorecidos.

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece diretrizes e garante direitos fundamentais a todos os cidadãos, assegurando uma vida digna, através da garantia ao mínimo existencial, bem como, dá ao Estado o poder de tributar e angariar receitas para que todos os direitos garantidos possam ser efetivados.

Desta forma, surge o direito tributário como uma fonte de auferir recursos para os entes federados, a fim de que estes possam manter-se e também promover o bem estar dos cidadãos de acordo com o previsto constitucionalmente.

Tendo em vista que os Municípios são as unidades federativas de principal alcance da sociedade, cabe a estes promover melhorias para sua população local, bem como, ao Estado promover para seus cidadãos e Municípios e, ainda, a União para todos, inclusive Municípios e Estados, sem qualquer discriminação.

Logo, a partir da Carta Maior aos Municípios coube parcela do poder de tributar, lhes sendo determinada a instituição e criação dos impostos municipais, que são: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Assim, na presente dissertação, pretende-se analisar o IPTU, imposto municipal que serve como fonte de receita própria dos Municípios e que em razão de possuir uma característica singular prevista constitucionalmente, a progressividade, quando aplicado desta forma, pode servir ou não, de instrumento de realização da Justiça Social.

A relevância e a importância desta pesquisa encontra-se no fato de que existe uma previsão constitucional sobre o IPTU com alíquotas progressivas e que através da observância dos princípios pode servir de instrumento de efetivação da Justiça Social.

Além disso, a pesquisa serve para verificar a importância dos Municípios no âmbito do direito tributário e para auxiliar na efetivação da Justiça Social, visto que

são os entes de mais fácil alcance pelo cidadão e que têm maior capacidade de promover legislações mais condizentes com a realidade local.

A Justiça Social trata-se de um valor, um ditame garantido constitucionalmente e que deve ser perseguido pelos entes federados através da elaboração de legislações que consigam enfatizá-la e concretizá-la quando aplicada ao caso concreto, dirimindo as desigualdades sociais, erradicando a pobreza, construindo uma sociedade livre, justa e solidária, objetivos fundamentais da República.

Com a presente pesquisa buscar-se-á comprovar que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana através da sua progressividade pode servir de instrumento de realização da Justiça Social.

O método de abordagem será o indutivo, o procedimento o monográfico e as técnicas de pesquisa envolvem a pesquisa bibliográfica com a utilização de legislação, doutrina e decisões judiciais, a título exemplificativo.

Para que se possa afirmar ou não que o IPTU progressivo serve como instrumento de realização da Justiça Social, a pesquisa será dividida em três capítulos, os quais retratam os objetivos específicos deste estudo e serão elaborados da seguinte forma:

O primeiro capítulo analisará os princípios constitucionais tributários e a ideia de Justiça Social, discorrendo sobre a relação existente entre a Justiça e os princípios constitucionais tributários, bem como, aplicando estes no imposto municipal objeto de estudo, o IPTU.

No capítulo seguinte, tratar-se-á do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e suas generalidades, ou seja, buscar-se-á discorrer sobre as principais características deste tributo até o momento de sua concretização pelo lançamento tributário.

Já no terceiro capítulo, discorrer-se-á sobre a progressividade do IPTU e a Justiça Social, quando será trabalhada a progressividade com função fiscal e extrafiscal, a realização da Justiça Social através do IPTU progressivo e analisar-se-á as decisões dos tribunais sobre essa característica do IPTU.

Por fim, após desenvolver os capítulos desta pesquisa se poderá verificar se o IPTU progressivo serve como instrumento de realização da Justiça Social.

1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E A IDEIA DE JUSTIÇA SOCIAL

Este capítulo que inaugura o presente trabalho tem por objetivo discorrer sobre a ideia de Justiça Social que será tratada ao longo de todo o texto, abordando brevemente o poder de tributar do Estado e o sistema tributário nacional, bem como, a relevância dos princípios na ordem constitucional, mais especificamente os tributários, no que tange ao modo de efetivação no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

1.1 A IDEIA DE JUSTIÇA SOCIAL ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO

A definição de Justiça Social não se trata de tarefa fácil, todavia, tendo em vista que o presente trabalho visa comprovar que uma das formas de efetivação dessa justiça é com a instituição pelos Municípios e Distrito Federal do IPTU progressivo nas suas diversas formas, cabe determinar a ideia que será trabalhada nesta pesquisa.

A Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 05 de outubro de 1988 em seu preâmbulo estabelece que para instituir um Estado Democrático deve-se assegurar entre outras coisas, “(..) a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos (..)”, bem como, no artigo 3º apresenta os objetivos fundamentais da República, conforme abaixo transcrito:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma **sociedade** livre, **justa** e solidária; (grifo nosso)

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Desta forma verifica-se que já no início da Carta Maior houve uma preocupação do Poder Constituinte em determinar que para realmente haver um Estado Democrático de Direito e conseqüentemente um Estado do Bem Estar Social

deverá haver Justiça, ou seja, o Estado compromete-se em assegurar a realização deste valor e para que consiga efetivá-lo deverá cumprir com seus objetivos.

Logo, a partir da análise do dispositivo acima citado, deve-se considerar que para se efetivar a Justiça no Estado de Direito a pobreza deve ser erradicada, as desigualdades sociais e regionais reduzidas, a discriminação não pode acontecer, etc.

O termo justiça, segundo o Dicionário de filosofia política, coordenado por Vicente Paulo Barretto, pela fórmula de Ulpiano significa virtude, definição clássica, isto é, “vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é de seu direito” (2010, p. 277), ou seja, para que um Estado possa agir com justiça deve dar a cada um o que lhe pertence.

Além disso, Agostinho retomou o termo escrevendo que “a justiça é aquela virtude que distribui a cada um o seu. (..) Tomás de Aquino repete a fórmula nestes termos: (..) vontade perpétua e constante, atribuindo a cada um o seu direito.” (2010, p. 277).

Então, o Estado deve garantir o mínimo existencial de cada cidadão para que se efetive a justiça, dando a cada um o que lhe pertence.

No campo do direito tributário, o termo justiça pode ser entendido da mesma forma, isto é, o poder de tributar do Estado está assegurado a fim de que possa auferir recursos para cumprir com os objetivos constitucionais, bem como, cada contribuinte deve “ajudar” o Estado na medida de sua capacidade contributiva e cumprir com os propósitos constitucionais, por exemplo, com o princípio da função social da propriedade.

Assim, resta claro que a ideia de justiça, em que pese o termo possuir um conceito indeterminado, possui suas bases definidas no ordenamento jurídico através da Constituição Federal e também se fundamenta com a incidência dos princípios.

Segundo Torres (2011, p. 89) a justiça está classificada como um valor jurídico, ou seja, uma ideia abstrata, informadora do ordenamento jurídico sem ser traduzida em linguagem normativa. Além disso, assenta o autor, que os valores jurídicos se concretizariam primeiramente através dos princípios a eles vinculados, depois pelos subprincípios e, por fim, através das regras.

Ressalta-se o entendimento de Amaro (2012, p.132) que vai ao encontro o de Torres ao dispor sobre o assunto, quando trata a justiça como um valor, bem como,

quando enfatiza que sua materialização ocorre através da observância dos princípios:

O *valor* da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de *princípios* (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em *normas* que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.

Vale ressaltar que na presente pesquisa opta-se por utilizar-se das lições de Canotilho que, segundo Birnfeld (2008, p. 14) significa entender “a ordem constitucional brasileira como *um sistema jurídico normativo aberto que abrange princípios e regras sobre poderes, direitos e deveres.*”, ou seja, o sistema normativo constitucional divide-se em princípios e regras.

Nesse mesmo sentido, Birnfeld (2008, p. 22), analisando as contribuições de Canotilho também afirma que:

a articulação de princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da Constituição como um sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais, os quais, por sua vez, assentam em subprincípios e regras constitucionais caracterizadoras desses mesmos princípios.

Desta forma, verifica-se que o valor justiça se concretiza através dos princípios e regras, ou seja, vai se materializando pela aplicação dos princípios, dos subprincípios e das regras, as quais possuem maior grau de concretude.

A definição de justiça passa por diversos filósofos e possui diferentes pontos de vista, mas considerando que não se pretende esgotar e nem estudar as diversas concepções deste valor, deve-se apenas, em amplo aspecto, delimitar a Justiça Social que se trata de um dos pilares da Constituição Federal.

A Constituição Federal quando trata da Ordem Econômica e Financeira, no artigo 170, abaixo transcrito, determina que a Justiça Social deve ser promovida e para isso estabelece princípios que precisam ser seguidos, dentre eles destaca-se: o princípio da função social da propriedade e o da redução das desigualdades sociais e regionais.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, **conforme os ditames da justiça social**, observados os seguintes princípios:

(..)

III - função social da propriedade;

(..)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

O artigo acima citado da Constituição explicitamente dispõe sobre Justiça Social, fato esse que desperta interesse a presente pesquisa, pois a expressão encontra-se prevista justamente no título constitucional que trata da ordem econômica e financeira, ou seja, o que demonstra a grande relevância desse ditame que deve ser observado a fim de que todos os cidadãos tenham existência digna, o que pode acontecer, inclusive, através da forma de aplicação das normas sobre tributação.

Ressalta-se que no artigo 193 que trata da Ordem Social, a Constituição Federal novamente dispõe sobre o termo Justiça Social: “Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.”

Assim, com base nos referidos artigos, pode-se afirmar que apesar de ser um termo de difícil compreensão, a ordem constitucional brasileira prima pela realização da Justiça Social.

Grau (2002, p. 265) afirma que “O princípio da *justiça social* (..) conforma a concepção de existência digna cuja realização é o fim da ordem econômica que o compõe um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, III).”

De acordo com esse entendimento, pode-se dizer que para alcançar a Justiça Social deve-se partir da ideia de dar a cada um o que lhe pertence, garantir existência digna ao cidadão, que se concretiza através da realização dos princípios constitucionais e da legislação.

Ao tentar esclarecer a expressão Justiça Social Grau (2002, p. 265) dispõe:

Do que seja *justiça social* temos a ideia, que fatalmente, no entanto, sofreria reduções – e ampliações – nesta e naquela consciência, quando enunciada em qualificações verbais. É que *justiça social* é expressão que, no contexto constitucional, não designa meramente uma espécie de justiça, porém um seu *dado ideológico*. O termo “*social*” (...) não é adjetivo que qualifique uma forma ou modalidade de justiça, mas que nela se compõe como substantivo que a integra.

Desta forma, resta claro que a expressão Justiça Social deve ser compreendida em sua forma global e não como uma espécie de justiça, haja vista que conforme analisado nos dispositivos acima citados, ela engloba diversos campos

de atuação, objetivos constitucionais, princípios e diretrizes, os quais somados conduzem a realização da existência digna.

Nesse sentido pode-se pensar que uma das formas de realização da Justiça Social será através do poder de tributar do Estado, que ao instituir seus impostos pode fazer com duas funções: fiscal e extrafiscal, as quais buscam a realização de uma finalidade maior, seja auferindo recursos para manutenção do ente federado e conseqüentemente dos seus cidadãos, seja moldando condutas dos contribuintes.

Vale acrescentar o que dispõe Birnfeld (2013, p. 81) sobre a tributação:

Verifica-se que com a formação do Estado, houve a necessidade de tributação para a efetivação dos Direitos Fundamentais garantidos constitucionalmente. Mas não se pode esquecer que o Estado, ao tributar também tem a intenção de atender as finalidades sociais e essenciais à vida e ao bem comum.

Assim, constata-se que havendo tributação se conseguirá efetivar os direitos garantidos constitucionalmente, atendendo as finalidades sociais e ao mínimo existencial de cada indivíduo, fazendo com que se possa concretizar a Justiça Social.

Nesta linha, a ideia de Justiça Social explanada neste tópico se revelará através da tributação, mais especificamente pela sua realização com imposição pelos Municípios do IPTU progressivo, que será abordado no terceiro capítulo.

1.2O PODER DE TRIBUTAR E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A fim de discorrer sobre o poder de tributar e o Sistema Tributário Nacional, cabe primeiramente, tratar do poder do Estado de criar e exigir tributos, o qual segundo Moraes (1996, p. 252) é inerente do próprio Estado e advém de sua soberania política. Veja-se:

Poder fiscal vem a ser, pois, a faculdade ilimitada que o Estado possui para criar tributos e exigí-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributos, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas.

Nesse sentido, o poder fiscal do Estado trata-se da faculdade para criar tributos e extrair compulsoriamente dos cidadãos parcela de sua riqueza a fim de que possa atender as necessidades da coletividade.

Desta forma o Estado soberano através da Lei Maior define previamente a competência tributária dos entes federados pela instituição e criação de suas exações tributárias correspondentes.

Logo, em que pese o poder fiscal do Estado soberano ser ilimitado, quando esse distribui o poder de tributar entre os entes federados, há uma limitação na atuação de cada um ao seu tributo previamente estabelecido.

Então, por meio do poder fiscal o Estado define o poder de tributar de cada ente federado, bem como, estabelece limitações ao exercício desse poder, cria princípios gerais que devem ser seguidos e, ainda, determina como serão repartidas as receitas.

Esse conjunto de normas que irão compor o poder de tributar estão definidas na Constituição Federal sob o título de Sistema Tributário Nacional.

A Constituição Federal de 1988, principal fonte de direito tributário, prevê no Capítulo I do Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento, o Sistema Tributário Nacional, dividido em seis seções, que disciplinam os princípios gerais, os limites do poder de tributar, os impostos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como, a repartição das receitas tributárias (artigos 145 a 162).

Carraza (1999, p. 30) apresenta a seguinte definição de sistema:

é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

Nesse sentido, com base no autor, o sistema tributário refere-se a um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que tratam da atividade de tributar, a qual engloba instituir tributos, arrecadar e fiscalizar.

E, ainda, Birnfeld e Birnfeld (2010, p. 11) apresentam interessante definição de sistema tributário que relaciona o poder fiscal e o poder de tributar, ao estabelecer que “o sistema tributário constitucional é formado por um significativo e bem ordenado conjunto de princípios e regras que se destinam a orientar o exercício do poder fiscal e a capacidade de tributar, efetivada pelos entes tributantes.”

Cabe ressaltar neste contexto que o sistema tributário determina as competências tributárias dos entes federados no âmbito nacional, estabelecendo a *regra-matriz*¹ de incidência tributária dos tributos e seus limitadores, os princípios.

Como bem assinalado, um sistema é composto por regras e princípios e na seara tributária não seria diferente, logo, cabe agora adentrar no estudo da importância dos princípios no direito tributário.

1.3 A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme já salientado, os princípios também fazem parte do Sistema Tributário Nacional e são extremamente relevantes para os diversos campos do Direito, inclusive, o do Direito Tributário.

O vocábulo princípio no Dicionário de Filosofia do Direito, coordenado por Vicente de Paulo Barretto, significa “Etimologicamente, a palavra princípio, de matriz grega e origem no latim *principium*, significa início, começo e poder, tendo tido grande importância em estudos políticos e filosóficos.” (2006, p. 657), ou seja, trata-se do início de alguma coisa, do ponto de partida; pode-se dizer assim que os princípios dão origem a um sistema, que neste caso, denomina-se Sistema Tributário.

Costa (2009, p. 35) apresenta definição importante sobre os princípios ao dizer que:

constituem os vetores, e podem ser definidos como normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.

Desta forma pode-se observar que os princípios são o núcleo de um sistema, a origem do sistema, visto que estabelecem a base geral para a formação do mesmo, devendo sempre ser respeitados pelas demais normas que formam o ordenamento jurídico.

¹ Termo utilizado por CARVALHO (2014), o qual será usado nesta pesquisa por conveniência didática.

Bandeira de Mello (2013, p. 540) também apresenta o significado de princípio, estabelecido pela “Criação de Secretarias Municipais, RDP 15/284 -286, 1971”, abaixo transcrito:

é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.

E, Birnfeld (2008, p. 21) ao tratar do significado dos princípios afirma que os considera legítimas “*balizas de sinalização*, que servem para revelar o melhor trajeto entre as regras e o caso concreto.”, razão pela qual possuem crucial importância na análise da ordem normativa constitucional brasileira.

Nesse sentido, na seara do Direito Tributário os princípios servem como alicerce do Sistema Tributário Nacional e tem função importante ao delimitar o poder de tributar do Estado, na medida em que estabelecem uma relação de confiança entre o Fisco e o contribuinte, a qual garante segurança jurídica e também auxiliam na realização da Justiça, seja tributando de forma diferente os desiguais seja estimulando através da tributação a concretização do bem estar da coletividade.

Vale acrescentar, como bem assenta Caliendo (2009, p. 58) que “A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade.”

Logo, a partir desta análise preliminar sobre a importância dos princípios no Direito Tributário e sua vinculação a noção de Justiça, passa-se a analisar alguns dos princípios tributários aplicáveis ao IPTU, bem como, como esses princípios servem de fundamentação para efetivação da Justiça Social.

1.4 ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO IPTU

A Constituição Federal de 1988 apresenta diversos princípios aplicáveis no campo tributário, contudo, tendo em vista que o presente trabalho pretende tratar do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU buscou-se apenas

discorrer sobre alguns princípios aplicáveis a esse imposto, os quais servirão de fundamentação para a existência de uma Justiça Social.

A partir de tais premissas torna-se necessário o estudo, mesmo que breve, dos princípios da legalidade, irretroatividade das leis tributárias, anterioridade tributária, igualdade/isonomia tributária, capacidade contributiva, vedação ao confisco e da função social da propriedade; uma vez que esses são imprescindíveis para a análise da imposição do IPTU e da Justiça Social.

1.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade genericamente encontra-se descrito no artigo 5º, inciso II da CF que estabelece “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” e significa dizer que o Estado somente através de lei pode modular o comportamento dos cidadãos seja determinando ou proibindo alguma conduta.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade ou, mais especificamente, princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege* – não há tributo sem lei) está definido no artigo 150, I, CF, o qual determina que os tributos para serem exigidos ou aumentados devam ser estabelecidos através de lei. Veja:

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;

E, ainda, o parágrafo 6º do mesmo artigo, exige lei específica para estabelecer determinados institutos tributários, reforçando o princípio da legalidade, especialmente nos assuntos citados no parágrafo conforme se pode verificar:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido **mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#)). (grifo nosso).

Resta claro que o princípio da legalidade possui alcance maior do que o simples fato de exigir lei para instituir ou aumentar tributo (reserva de lei formal); a

legislação que trate do tributo deve conter todos os elementos necessários em abstrato para a sua imposição na situação concreta (reserva de lei material), sem necessitar do poder de decisão da autoridade administrativa fiscal, de forma discricionária, ao impor ou não determinada exação.

Assim, o princípio da legalidade tributária, por consequência, dá origem a reserva absoluta de lei, que significa dizer que a atuação da administração tributária depende sempre de lei.

Analisando o princípio da legalidade no IPTU, pode-se dizer que deve ser instituído pelos Municípios e o Distrito Federal através de lei e esta deve determinar a hipótese de incidência tributária do imposto, ou seja, o fato gerador (aspecto objetivo), o sujeito passivo (aspecto subjetivo), fixar alíquota e estabelecer a base de cálculo (aspecto quantitativo), bem como, os aspectos temporal e espacial para que somente assim o tributo possa ser exigido.

Ressalta-se, ainda, como bem assevera Amaro (2012, p.135) que outra forma de exprimir o princípio da legalidade da tributação seria pelo princípio da tipicidade tributária, isto é, o legislador quando formula a lei estabelece de modo completo e taxativo, *in abstrato*, os tipos tributáveis que ensejarão o nascimento da obrigação tributária caso ocorram *in concreto* e o aplicador da lei, a autoridade fiscal, limita-se ao descrito na norma, não podendo interpretar extensivamente ou por analogia (artigo 108, § 1º, CTN).

O Código Tributário Nacional em seu artigo 97 expressa o princípio da legalidade tributária:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Logo, tanto a Constituição Federal quanto o CTN apresentam expressamente dispositivos que exprimem o princípio da legalidade tributária que deve ser respeitado pelos entes federados quanto da instituição de tributos.

O instrumento formal da legalidade tributária, mediante o qual o Município exercita sua competência tributária na criação do IPTU, é a lei ordinária, que determinará a regra-matriz de incidência do imposto.

Desta forma, a lei ordinária municipal instituidora do IPTU para que possa entrar em vigor deve ter sido aprovada pela Câmara Municipal, órgão titular da função legislativa em âmbito municipal, que alberga os representantes eleitos pelo povo, respeitando o aspecto formal da legislação, sendo que a aprovação se dá por maioria simples.

Cumpra esclarecer que caso o Município resolva atualizar a base de cálculo do IPTU, não há a necessidade da edição de lei, já que não há majoração de tributo; podendo ser feito através de decreto, por exemplo, desde que respeitando o índice de correção monetária, conforme prevê a Súmula n.º 160 do STJ: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

Corroborando o disposto acima, colaciona-se decisão do STF em Recurso Extraordinário:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido. (RE 648245, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG 21-02-2014 PUBLIC 24-02-2014). (grifo nosso).

E, ainda, cabe apresentar a decisão do STF no que tange ao vencimento das parcelas do IPTU, o que também dispensa a exigência de lei, visto inexistir previsão constitucional sobre o assunto, logo, não há qualquer desrespeito ao princípio da legalidade.

TRIBUTÁRIA. IPTU. PARCELAMENTO. VENCIMENTO DAS PARCELAS. FIXAÇÃO POR DECRETO. UTILIZAÇÃO DA UNIDADE FISCAL DO MUNICÍPIO - UFM PARA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA, FAIXA E TRIBUTAÇÃO, ISENÇÃO FISCAL E OUTROS FINS. TAXAS DE CONSERVAÇÃO E DE LIMPEZA. Precedente do Plenário do STF

assentando o entendimento de que os elementos acima, relativos ao IPTU, por não terem sido submetidos pela Constituição Federal ao princípio da legalidade estrita, podem ser fixados por meio de regulamento. A utilização da UFM, para fim de atualização do tributo, só há de ser considerada indevida se comprovado que, com sua aplicação, os valores alcançados extrapolam os que seriam apurados mediante cálculo efetuado com base nos índices oficiais fixados pela União, no exercício de sua competência constitucional exclusiva, hipótese não configurada no caso. No que concerne às taxas, é manifesta a sua inconstitucionalidade, por não terem por objeto serviço público divisível e referido a determinados contribuintes, não havendo possibilidade, por isso, de serem custeados senão pelo produto dos impostos gerais. Declaração de inconstitucionalidade dos arts. 86, I, II e III; 87, I e III; 91; 93, I e II; e 94, I e II, todos da Lei nº 6.989, de 29.12.66, do Município de São Paulo. Recurso conhecido e, em parte, provido. (RE 188391, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/06/2000, DJ 01-06-2001 PP-00089 EMENT VOL-02033-04 PP-00759).(grifo nosso).

Portanto, pode-se verificar a necessidade de lei em sentido formal e material para a imposição do IPTU, bem como, para extinguir, majorar, reduzir, isentar, etc. em relação ao referido imposto, restando claro que assim se alcançará a segurança jurídica necessária na relação fisco-contribuinte.

Nesta linha, conclui-se que a observância do princípio da legalidade, desmembrado no princípio da tipicidade tributária e da reserva absoluta de lei, serve como limitador da atuação do ente federado, neste caso, limita os Municípios, bem como, traz segurança jurídica aos contribuintes que encontram na legislação a fundamentação para o exercício do poder de tributar pelo ente.

Além disso, a legalidade tributária viabiliza a realização da Justiça Social, já que no momento da imposição do imposto, no caso, do IPTU, deve-se considerar a realidade local na formulação da legislação, buscando reduzir as desigualdades sociais, erradicar a pobreza, promover o bem social, o desenvolvimento nacional a fim de que se possa construir uma sociedade livre, solidária e justa.

Após discorrer sobre o princípio da legalidade, analisar-se-á o princípio da irretroatividade da lei tributária, o qual também possui suma importância na instituição dos tributos e na realização da Justiça Social.

1.4.2 Princípio da Irretroatividade das Leis Tributárias

Da mesma maneira que o princípio da legalidade possui norma genérica expressa, o princípio da irretroatividade também possui previsão genérica no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF que dispõe “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato

jurídico perfeito e a coisa julgada;”, ou seja, preconiza implicitamente que a lei não poderá retroagir, deverá surtir seus efeitos para o futuro, observando também o princípio da segurança jurídica.

No âmbito tributário o princípio da irretroatividade das leis tributárias encontra previsão específica no artigo 150, III, “a” da CF que estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à 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;

Assim, com base no princípio da legalidade e no princípio da irretroatividade das leis, pode-se afirmar que só haverá tributo se houver lei, logo, essa lei deve ser anterior ao fato imponible e não o contrário, pois seria caso de retroatividade da lei.

Em regra, a lei tributária irá dispor sobre fatos futuros, isto é, não retroagirá. O princípio da irretroatividade da lei tributária é uma garantia para o contribuinte de que atos e fatos lícitos não serão atingidos por lei futura, corroborando com o princípio da segurança jurídica e também com a relação de confiança que deve existir entre o fisco e o contribuinte.

O STF recentemente decidiu sobre a aplicabilidade da lei tributária no tempo, resguardando a aplicação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade, conforme ementa abaixo citada:

LEI – APLICAÇÃO NO TEMPO – TRIBUTO – IRRETROATIVIDADE. Lei regedora de tributo há de ser editada em certo exercício, para observância no subsequente. BALANÇO – CORREÇÃO MONETÁRIA – EXERCÍCIO DE 1989 – ARTIGO 30, § 2º, DA LEI Nº 7.799/89. Ante o princípio da irretroatividade, surge inconstitucional o § 2º do artigo 30 da Lei nº 7.799/89, no que impôs a correção monetária das demonstrações financeiras referentes ao exercício de 1989. (RE 188083, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-209 DIVULG 19-10-2015 PUBLIC 20-10-2015).(grifo nosso).

Quanto a aplicação desse princípio ao IPTU, claro está que lei tributária que institua ou aumente o referido imposto não pode alcançar fatos pretéritos, ou seja, fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

Como bem assenta Amaro (2012, p. 141) a redação do texto constitucional não é técnica, ou seja, o legislador tratou de fatos geradores e isso apenas pode ser

assim entendido para o caso de aumento de tributo, visto que os fatos geradores já existiam antes da nova legislação que majorou o imposto, todavia, em relação a legislação que institui o tributo, há improbidade técnica vez que não existem os fatos geradores, o que pretendia o legislador constituinte era dizer “fatos pretéritos”, fatos não geradores, os quais estariam excluídos da vigência da lei.

Ressalta-se, ainda, a possibilidade de ocorrer a retroatividade de leis tributárias, desde que seja de forma expressa na legislação e que abarque hipóteses benéficas ao contribuinte, como por exemplo, nas hipóteses de redução ou remissão de tributos.

Cabe, a título exemplificativo, acostar ementa de decisão do STJ sobre a possibilidade de retroatividade de lei tributária mais benéfica no caso de ato não definitivamente julgado, conforme dispõe o artigo 106 do CTN.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. **MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. ART. 106, II, "C", DO CTN. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. POSSIBILIDADE.** ART. 44, INC. I, DA LEI Nº 9.430/96. APLICABILIDADE.
 1. Aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte (art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96), nos termos do art. 106 do CTN. Incide no caso a multa moratória menos gravosa, eis que inexistente decisão definitiva sobre o montante exato do crédito tributário.
 2. Recurso especial improvido.
 (REsp 549.688/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2005, DJ 01/08/2005, p. 382). (grifo nosso)

Desta forma, caso seja formulada legislação que perdoe o IPTU, por exemplo, do exercício anterior incidente sobre imóveis que estejam localizadas em regiões alagadiças, tal lei em que pese retroativa, incidente sobre fatos pretéritos a sua vigência, será válida, pois não contraria a Constituição e tampouco os princípios constitucionais.

Nesta linha, evidenciado está que na imposição do IPTU deve ser respeitado o princípio da irretroatividade das leis tributárias e desta forma também observada a Justiça Social pretendida constitucionalmente, uma vez que ao definir o momento de aplicação de determinada lei que majora ou institui o imposto, o faz de acordo com a sua realidade local, buscando a igualdade entre os contribuintes.

Após discorrer sobre o princípio da irretroatividade e também sobre o princípio da legalidade, cabe analisar o princípio da anterioridade tributária, pois esses três princípios constituem relevantes desdobramentos da segurança jurídica.

1.4.3 Princípio da Anterioridade Tributária

O princípio da anterioridade tributária está expressamente previsto na atual Constituição Federal no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” e estipula regras para a tributação na esfera municipal, estadual, distrital e federal.

Através desse princípio, a Constituição limita a atuação os entes federados que devem respeitar as regras de vigência de lei nova sobre os tributos. Assim, não basta respeitar o princípio da legalidade e da irretroatividade tributária, deve a legislação tributária respeitar as regras de anterioridade.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à 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;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

A partir da análise do dispositivo acima se verifica que o princípio serve para dar garantia, segurança jurídica ao sujeito passivo de que (1) no mesmo exercício financeiro em que a lei tenha sido publicada não poderá o ente federado cobrar o tributo que instituiu ou aumentou, conforme alínea “b” do referido artigo, tampouco (2) antes de decorridos noventa dias da publicação de lei que instituiu ou aumentou o tributo, o mesmo não será cobrado, conforme alínea “c”.

Em relação ao disposto na alínea “b” vale dizer que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, ou seja, trata-se do princípio da anterioridade genérico.

Através do simples respeito ao princípio da anterioridade na sua forma genérica, os entes federados acabavam editando leis sobre aumento ou instituição de tributos no final do ano, as quais já se tornavam eficazes no início do ano seguinte, o que causava insegurança e incerteza aos contribuintes que poderiam ser surpreendidos com a nova tributação ou aumento de tributo.

Logo, refletindo-se sobre a questão, visualiza-se que a norma constitucional não se prestava a sua finalidade somente com a explicitação do princípio da anterioridade disposto na alínea “b” do inciso III, artigo 150 da CF, o qual deveria

assegurar certo tempo para conhecimento pelos contribuintes da nova legislação tributária.

Assim, com a EC 42/2003 houve a inclusão da alínea “c” do inciso III do artigo 150 da CF, a qual estabeleceu nova anterioridade, a anterioridade nonagesimal ou da noventa, que tornou o princípio mais forte ao prever que antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que instituiu ou aumentou tributo é vedado cobrá-lo, ou seja, se reestabeleceu a segurança jurídica para os contribuintes, que não se verificava mais apenas com a aplicação da alínea “b” do referido dispositivo.

Desta forma, tanto o princípio da anterioridade genérico quanto o da anterioridade nonagesimal devem ser observados de forma cumulativa, sendo aplicáveis na imposição ou majoração os tributos e especialmente do IPTU.

Vale esclarecer apenas que em relação ao IPTU existe a exceção prevista no § 1º o artigo 150 da CF abaixo transcrito, a qual dispõe que o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica na fixação da base de cálculo.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, **nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.** ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)) (grifo nosso).

Cumprе salientar existir outras exceções ao princípio da anterioridade, todavia, aplicáveis a outras espécies tributárias, não cabendo discorrer neste momento visto que no presente trabalho pretende-se apenas estudar alguns princípios constitucionais tributários aplicáveis ao IPTU.

A partir da análise do princípio da anterioridade tributária, pode-se dizer que quando o mesmo é respeitado na instituição ou majoração dos tributos, no presente caso, do IPTU, haverá também efetivação da Justiça Social, pois conforme anteriormente dito quando da formulação de legislação deve o legislador considerar a realidade local, garantindo segurança jurídica em suas deliberações.

Logo, passa-se a analisar o princípio da igualdade/isonomia, também classificado como princípio constitucional tributário.

1.4.4 Princípio da Igualdade/Isonomia Tributária

Genericamente o princípio da igualdade encontra previsão constitucional no *caput* do artigo 5º, bem como, no inciso I deste dispositivo e no campo tributário a previsão está disposta no artigo 150, inciso II, que estabelecem:

Art. 5º **Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza**, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade **do direito** à vida, à liberdade, **à igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - **homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações**, nos termos desta Constituição; (grifo nosso)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à 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**; (grifo nosso)

De acordo com esse princípio, tanto o aplicador da lei quanto o legislador não podem fazer discriminações ao aplicar a legislação nem ao editá-la, visto que todos são iguais, principalmente quando se encontram em situações iguais ou equivalentes.

Além disso, conforme a máxima aristotélica igualdade significa tratar de forma igual os iguais e desigual os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Desta forma, pode-se dizer que o dispositivo que trata da igualdade/isonomia tributária comporta dois tipos de igualdade: formal e material.

A igualdade tributária formal se verifica quando a regra-matriz de incidência do imposto for aplicada indistintamente entre os contribuintes, uma vez que todos são iguais perante a lei, não podendo haver qualquer tipo de discriminação; essa feição assumida pelo princípio denomina-se princípio ou critério da generalidade da tributação, isto é, a exigência fiscal se sujeita a todos os que se encontrem na mesma situação.

Enquanto a igualdade formal garante aplicação uniforme da lei, a igualdade material ou igualdade na lei, conforme demonstra Ávila (2009, p. 76-77) ocorrerá quando houver isonomia no conteúdo da norma, de tal modo que se possam

estabelecer distinções entre os contribuintes, desde que fundadas em comparações atreladas a finalidades determinadas constitucionalmente.

Todavia, cumpre questionar, o modo como se pode alcançar essa igualdade tributária e Ávila (2009, p. 42) ao discorrer sobre o tema assenta:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.

Pode-se dizer que a igualdade tributária será alcançada se o legislador ou o aplicador da legislação cumprir com os elementos estruturais acima, respeitando as diferenças, pois a verdadeira igualdade só se efetiva desta forma.

Logo, ao ser instituído o IPTU pela regra matriz, deve o legislador municipal considerar os contribuintes do imposto (relação entre sujeitos), sua riqueza ou presunção de riqueza – capacidade econômica (medida de comparação), o valor da propriedade (elemento indicativo) e a finalidade da regra, fiscal e/ou extrafiscal.

O princípio da isonomia se verifica na instituição do IPTU quando a lei determina alíquota maior do imposto para imóveis com destinação comercial, por exemplo, visto que neste caso está se privilegiando a moradia, direito fundamental estabelecido constitucionalmente.

Vale lembrar, também, que nos casos de isenções, imunidades e outros benefícios fiscais, esses podem ser estabelecidos em prol da coletividade, do interesse público sobre o privado e, apesar de tratar-se de uma forma de tratamento desigual em relação aos demais contribuintes, não ofenderá ao princípio da isonomia, justamente pelo fato de poder tratar de forma desigual os desiguais.

Portanto, deve-se observar o princípio da igualdade/isonomia tributária no momento da imposição do imposto para que ocorra uma tributação justa, respeitando os contribuintes que se encontram em situações iguais e identificando desigualdades que podem ensejar tributação diferente, para que desta forma a carga tributária seja distribuída e repartida dentro da sociedade de forma isonômica.

Após análise do princípio da igualdade/isonomia tributária, cumpre tratar agora do princípio da capacidade contributiva, de suma importância para a concretização do princípio da isonomia e também da Justiça Social, vez que pode servir de critério de comparação na imposição de imposto com função fiscal.

1.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, encontra-se previsto na atual Constituição no artigo 145, parágrafo 1º, que dispõe:

§ 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.

A partir da análise do dispositivo constitucional, pode-se dizer que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível, ou seja, tudo indica que o intuito do legislador foi determinar que esse princípio fosse aplicável a todos os impostos desde que haja compatibilidade prática para auferir a riqueza dos contribuintes e a realização da graduação, que pode ocorrer de forma progressiva, seletiva ou proporcional.

Segundo Costa (2012, p.28) o princípio pode ser entendido em dois sentidos: princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva e o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva. O primeiro diz respeito ao elemento, fato escolhido pelo legislador a ser considerado como manifestação de riqueza, já o segundo, refere-se a capacidade econômica do contribuinte individualmente suportar o impacto tributário.

A expressão “sempre que possível” pode ensejar o entendimento de que o princípio somente será aplicado quando possível, todavia, como bem assenta Machado (2003, p. 46) há a possibilidade de o princípio ser sempre observado, parecendo desta forma que a expressão trata do caráter pessoal dos impostos, o que nem sempre é possível tecnicamente.

Vale lembrar que Elizabeth Carraza (2015, p. 86) ao discorrer sobre a expressão “sempre que possível” entende que a mesma tem maior alcance do que o simples fato de ser aplicável o princípio da capacidade contributiva aos impostos pessoais, mas sim pode ser compreendida como “sempre que com o objetivo fiscal”, “sempre que praticável” e “sempre que não incompatível com o imposto” desta forma poderá ser aplicado o princípio no IPTU.

Como bem assevera Domingues (2011, p. 26):

A conceituação do princípio como pressuposto da tributação, e como critério de graduação e limite do tributo, decorre dos sentidos absoluto e relativo da capacidade contributiva, sem o que não se dá consequência à ideia de *necessário mínimo à vida humana digna*, nem se garante a propriedade privada contra a chamada confiscatoriedade tributária, que estorva a liberdade de trabalho e de empresa.

Vale acrescentar também a importante definição do princípio da capacidade contributiva proposta por Sousa (1981, p. 95) “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.”, ou seja, para que se possa mensurar a capacidade econômica dos contribuintes deve-se garantir primeiro um mínimo vital e após tributar o restante, sem que com isso ocorram efeitos confiscatórios.

Todavia, cumpre ressaltar que a maneira para se verificar a riqueza de cada contribuinte dependerá do fato tributável pelo imposto que pode ser a renda, o patrimônio, etc. e, como bem assenta Carraza (1999, p. 67) a riqueza nos impostos sobre a propriedade revela-se com o próprio bem.

Desta forma, conclui-se que ao IPTU é cabível a imposição do princípio da capacidade contributiva, uma vez que essa se verificará no bem imóvel de propriedade do sujeito passivo do imposto, não sendo aceitável a proibição de aplicação desse princípio em razão de tratar-se de imposto real, visto que tal classificação já se mostra ultrapassada, pois todos os impostos são pessoais na medida em que são suportados por pessoas, quer através de sua renda, de seu patrimônio, de sua riqueza.

Além disso, quando imposto pelo Município o IPTU na forma progressiva, pode-se afirmar que está sendo aplicado também o referido princípio, vez que a graduação do tributo ocorrerá a partir da riqueza disponível do contribuinte, que quanto maior for maior será a sua exação tributária.

O princípio da capacidade contributiva revela-se de suma importância para que se possa alcançar a Justiça Social na imposição dos impostos, mais precisamente, no IPTU, especialmente considerando a sua principal característica a progressividade. Nesse sentido, Nogueira (1989 *apud* HARADA, 2012, p. 101) relacionou ambos os institutos de forma a captar sua essência:

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já se dizia na antiguidade, 'onde nada existe, até o Imperador perdeu seu tributo'. Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos.

Se esse levantamento tem de ser feito dentro do conceito de justiça social, deve ser medido pelo critério da capacidade contributiva.

Assim, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva serve de critério para se alcançar uma tributação isonômica e justa, especialmente no que tange aos impostos progressivos fiscais, como bem assenta Tipke e Yamashita (2002, p. 21).

Ressalta-se que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade tributária, conforme orientação de Amaro (2012, p. 164) quando expõe sobre o princípio:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte e imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Logo, tendo em vista a interligação entre os diversos princípios tributários, passa-se a análise de mais um princípio, o da vedação ao confisco, para ao final comprovar-se que com a observância dos princípios constitucionais tributários aplicáveis ao IPTU se efetivará a Justiça Social, especialmente quando o imposto atuar na sua principal característica, a progressividade.

1.4.7 Princípio da Vedação ao Confisco

A Constituição Federal preceitua em seu artigo 150, inciso IV que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.”

Esse princípio, assim como os demais, se trata de uma limitação à atuação do legislador e do aplicador da lei na imposição dos tributos. E como bem assenta Amaro (2012, p.169):

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação de confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

Portanto, constata-se que apesar de tratar-se de uma segurança para o contribuinte de que não terá sua riqueza confiscada pelo Estado através da tributação, tal assertiva não inviabiliza o poder de tributar do ente, ao contrário, o legitima sempre que não tiver efeitos confiscatórios.

Costa (2012, p. 83) define confisco como “absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.”, razão pela qual não é legítimo e sua vedação serve para garantir o direito de propriedade dos sujeitos passivos dos tributos e dar segurança jurídica.

Vale lembrar que a dificuldade de aplicação do princípio está no fato de saber dosar até que ponto a incidência do imposto sobre a renda, patrimônio, riqueza do contribuinte não está sofrendo com os efeitos do confisco, cabendo, desta forma, ao aplicador da lei estabelecer critérios de razoabilidade e proporcionalidade.

A aplicação do princípio da vedação ao confisco no IPTU é de fácil constatação, uma vez que o valor do imposto não pode ser tão alto que importe na perda da propriedade pelo contribuinte. A exação tributária deve ser compatível com a capacidade contributiva, garantido o mínimo vital do sujeito passivo do imposto, bem como, também deve ser limitada a impulsionar ou a restringir determinadas condutas dos contribuintes, no caso do imposto com a finalidade extrafiscal.

Ressalta-se que Barreto (2009, p. 45) ao tratar do princípio do não-confisco, mais precisamente na forma de averiguação da ocorrência ou não dos efeitos confiscatórios nos impostos sobre o patrimônio, defende a tese de que “qualquer imposto sobre a propriedade que implique subtração de parcela superior a um terço do valor da renda (consumida ou poupada) que restará em mãos do titular da propriedade é confiscatório”.

O autor se baseia nas lições de Sampaio Dória e explana sua defesa através do IPTU, afirmando que os Municípios não proporcionam à sociedade nem um terço de suas necessidades, por exemplo, com saúde e educação, logo não podem ser sócios do contribuinte no seu patrimônio.

A tese apresentada pelo autor mostra-se interessante na medida em que estabelece critério para dosar o confisco, todavia, pode ser questionada quando aplicada aos impostos, visto que os mesmos não são vinculados a qualquer contraprestação estatal, logo, talvez não se pudesse impor que o valor o imposto não ultrapassasse a um terço da riqueza total do contribuinte, com o fundamento de que o ente federado não retorna com nem um terço para atender as necessidades da população local.

Vale dizer que a verificação da ocorrência ou não de efeitos confiscatórios na imposição dos tributos deverá estar condicionada a análise do caso concreto, através do princípio a razoabilidade, conforme já determinou o STF na ADI 2.010-MC/DF, relator Min. Celso de Mello:

(..)A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente **condicionada pelo princípio da razoabilidade**. (..)(grifo nosso)

De acrescentar, apenas, que para Torres (2011, p.66) o princípio do não-confisco pode ser compreendido como uma imunidade tributária, uma vez que protege parcela da propriedade privada para garantir a sua sobrevivência e dos seus proprietários, possuidores e detentores do domínio útil.

Desse modo, conclui-se que o princípio da vedação aos efeitos confiscatórios também atende aos ditames da Justiça Social na imposição dos tributos, vez que analisando pelo tratamento igualitário entre os sujeitos envolvidos, ativo e passivo,

garante aos contribuintes que sua riqueza não será expropriada através da tributação e também a legitimidade na cobrança e instituição dos tributos pelos entes federados.

Visto isso, passa-se a análise do princípio constitucional da função social da propriedade que apesar de não estar descrito dentro do Sistema Tributário Constitucional, encontra-se intimamente ligado ao poder de tributar, especialmente, em relação ao IPTU.

1.4.7 Princípio da Função Social da Propriedade

O princípio da função social da propriedade revela-se como um limitador ao exercício do direito de propriedade, uma vez que o proprietário poderá usar, gozar e dispor do bem, desde que exerça o direito em prol da coletividade.

Na Constituição Federal de 1988 o direito a propriedade e sua função social estão elencados em vários dispositivos, tais como o artigo 5º inciso XXII, que garante o direito de propriedade e o inciso XXIII que estabelece a função social da propriedade, os quais inseriram esse direito dentre o rol de direitos individuais e coletivos.

O texto constitucional quando trata da ordem econômica, no Título VII, estabelece no artigo 170, incisos II e III, que a propriedade privada e a função social da propriedade são princípios gerais da atividade econômica e que devem ser observados a fim de assegurar a todos a existência digna conforme os ditames da Justiça Social.

Com base nesses dispositivos já se pode concluir que o princípio da função social da propriedade pretende que a propriedade cumpra com algumas obrigações perante a sociedade, não bastando ao proprietário apenas ser detentor do direito para mantê-lo, deve para continuar a exercer o seu direito cumprir com deveres em prol do todo, da coletividade.

No artigo 182, caput e § 2º da Lei Maior, o constituinte deixa claro que a política urbana tem por objetivo o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e o cumprimento da função social pela propriedade urbana.

Além desses dispositivos, os artigos 184, 185 e 186 inseridos no capítulo que trata da política agrícola também estabelecem diretrizes sobre o cumprimento da

função social da propriedade rural, bem como, tratam da desapropriação para fins de reforma agrária.

O Código Civil em seu artigo 1228 e parágrafos trata dos direitos de propriedade, a partir dos quais se pode concluir que estão de acordo com a Constituição Federal, especialmente no que tange ao princípio da função social da propriedade, veja-se:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º **O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.**

§ 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

§ 3º O proprietário **pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social,** bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente.

§ 4º O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

§ 5º No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores. (grifo nosso)

Ressalta-se o entendimento de Costa (2012, p. 43):

a solidariedade social, no contexto tributário, emana a própria diretriz da função social da propriedade, porquanto o dever de contribuir para a sustentação do Estado, na medida das possibilidades econômicas do sujeito, consubstancia um elemento constitutivo desta função.

Nesta linha, o indivíduo quando cumpre com a função social a propriedade, tanto urbana quanto rural, também está contribuindo para a sustentação do Estado, já que exerce seu direito de propriedade em prol da coletividade.

Assim, analisando o princípio a função social da propriedade, constata-se que o mesmo possui relação com a tributação, uma vez que será considerado tanto para a imposição do ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural quanto do IPTU, ambos na modalidade progressiva.

Quanto a imposição do ITR, pode-se dizer que de acordo com previsão constitucional anteriormente citada, a propriedade rural tem que cumprir com sua função social, isto é, deve ser produtiva, com aproveitamento racional e adequado, deve utilizar adequadamente os recursos naturais disponíveis e preservar o meio ambiente; observar as disposições que regulam as relações de trabalho, bem como, a exploração deve favorecer o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores, para que desta forma não ocorra a incidência da forma progressiva do imposto que visa, através da extrafiscalidade, desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Já em relação ao IPTU, cumpre esclarecer que a propriedade urbana deve também cumprir com a sua função social e, caso isso não aconteça, o imposto pode ser cobrado de forma progressiva, vez que vislumbra-se nesse caso a extrafiscalidade do tributo no intuito de desenvolvimento urbano.

Tendo em vista que o presente trabalho pretende abordar o IPTU progressivo nas suas diversas formas como instrumento de efetivação da Justiça Social, constata-se que essa justiça ocorrerá caso a propriedade cumpra com sua função social, vez que esse princípio visa a coletividade e é um limitador da propriedade privada.

Logo, em que pese a vinculação clara entre o princípio da função social da propriedade e a Justiça Social, cumpre averiguar agora o IPTU, desde o momento de sua imposição pelo ente municipal até o lançamento, para posteriormente adentrar especificamente nas espécies de progressão e como podem servir para efetivar a Justiça Social.

2 GENERALIDADES DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU

No presente capítulo pretende-se analisar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de forma geral, ou seja, apresentando a sua evolução histórica, competência tributária constitucional, características como: classificação, hipótese de incidência e fato gerador, sujeito ativo e passivo, base de cálculo, alíquotas e lançamento.

Tendo em vista que o IPTU trata-se de imposto de grande relevância na formação de receita própria dos Municípios, estudar o referido tributo de forma mais específica torna-se necessário para melhor compreensão do tema a fim de posteriormente concluir que a imposição do IPTU progressivo pelos Municípios pode servir como instrumento de realização da Justiça Social, efetivando-se a previsão constitucional sobre o tributo e observando-se os princípios constitucionais tributários.

2.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA SOBRE O SURGIMENTO DO IPTU

Uma das formas para melhor compreender determinado assunto é, primeiramente, realizar uma abordagem histórica sobre o tema, pois mesmo que sucintamente faz com que se tenha uma visão global. Nesse item, será abordada a evolução histórica do IPTU no Brasil, mais precisamente, nas constituições brasileiras.

A primeira cobrança de tributo no Brasil ocorreu com o quinto do pau-brasil, período de 1526 e 1532, o qual foi instituído pela Coroa portuguesa, e era cobrado dos particulares autorizados a extraí-lo. Após, durante o período colonial, vários outros tributos foram sendo instituídos e, com a vinda da família Real para o Brasil, em 1808, foi criada no Alvará de 27 de junho de 1808, a décima dos prédios urbanos, um percentual de 10% sobre o rendimento líquido de imóveis litorâneos ou populosos do interior (BALTHAZAR, 2005, p. 72).

A décima urbana instituída no período pré-imperial do Brasil trata-se da origem do atual Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e, apesar de não estar prevista na Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março

de 1824, a Lei orçamentária n.º 108, de 20 de maio de 1840, classificou-a como receita provincial.

Com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, o imposto sobre imóveis rurais e urbanos passou a ter previsão constitucional (artigo 9º, 2º) e, naquela época, era de competência exclusiva dos Estados.

Assim, aqui se verifica o surgimento do atual Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana na Constituição, mas com previsão de ser de competência estadual e com a denominação de imposto sobre imóveis urbanos.

Já na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, os Municípios tiveram sua autonomia política, administrativa e financeira reconhecidas, e os impostos predial e territorial urbano passaram a ser de sua competência, sendo que o primeiro era cobrado sob a fórmula de décima ou de cédula de renda, conforme disposto no artigo 13, § 2º, II, ou seja, constata-se que existiam dois impostos, o predial urbano e o territorial urbano.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 no artigo 28 atribuiu que pertence aos Municípios “II – o imposto predial e o territorial urbano”, não havendo qualquer especificação em relação a forma de cobrança, isto é, conclui-se que houve uma unificação do imposto.

Na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, o imposto permaneceu sendo de competência dos Municípios, artigo 29, inciso I “predial e territorial, urbano”, mas com a alteração da EC 10/1964 o mesmo foi dividido em dois: “I - Sobre propriedade territorial urbana; e II – predial”.

Todavia, nas próximas Constituições de 1967 (artigo 25, inciso I) com redação dada pela EC n.º 1 de 1969 (artigo 24, inciso I) e na atual de 1988 (artigo 156, inciso I) o imposto foi novamente unificado e permaneceu com a definição de imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana”, conhecido pela sigla IPTU, o qual será abordado de forma mais minuciosa nos itens seguintes.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Após analisar de forma breve a evolução histórica constitucional do surgimento do IPTU, cabe agora tratar da competência tributária definida constitucionalmente para instituição do referido imposto.

Conforme visto anteriormente a partir da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, a instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana passou a ser de competência dos Municípios e a atual Constituição de 1988 assim o manteve: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana;” inserido na Seção V – Dos Impostos dos Municípios, do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional do Título VI – Da tributação e do Orçamento.

Logo, verifica-se a competência tributária constitucional dos Municípios e também do Distrito Federal, conforme dispõe: “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”(grifo nosso). Quanto a possibilidade de instituição do IPTU, presente aqui está a competência privativa dos referidos entes tributantes, cabendo somente excepcionalmente a instituição do tributo citado pela União.

Vale dizer que no entendimento de Carvalho (2014, p. 220) os impostos privativos somente seriam os de competência da União, pois a exemplo dos municipais a União pode instituí-lo em Territórios não divididos em Municípios, assim como pode instituir impostos extraordinários.

Contudo, a competência privativa tributária deve ser compreendida como a possibilidade do ente político criar certo e determinado tributo e, em casos excepcionais, instituir outros que lhe forem atribuídos, ou seja, conclui-se que a excepcionalidade acaba por confirmar a regra da privatividade, conforme preceitua Carrazza (1999, p. 340) ao estabelecer as características da competência tributária.

Assim, cabe também conceituar o que se entende por competência tributária que segundo Volkweiss (2002, p.81) é:

a faculdade ou capacidade (poder), constitucionalmente atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno, de exercer e praticar os atos relacionados com a instituição (de, a respeito, legislar) e arrecadação (exação) de tributos (e, por extensão, de paratributos e de empréstimos compulsórios).

Nesse sentido, competência tributária é a aptidão para criar tributos e é estabelecida constitucionalmente e distribuída entre os entes políticos cabendo a cada um, privativamente, a possibilidade de instituir a exação tributária que lhe é atribuída.

A Constituição Federal ao estabelecer a competência tributária dos Municípios para a instituição do IPTU acabou por definir a regra matriz genérica do referido imposto, ou seja, definiu as situações fáticas que podem ser consideradas pelo legislador infraconstitucional na instituição do tributo.

Cabe lembrar que a Lei n.º 5.172/1966 que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, isto é, o Código Tributário Nacional (CTN), em que pese suportar diversas críticas quanto a sua recepção pela nova ordem constitucional, por tratar-se de lei ordinária e a Constituição de 1988 estabelecer que normas gerais de direito tributário devam ser criadas através de lei complementar, acabou por ser recepcionado como lei complementar nos aspectos em que não contrapõe a Carta Magna e serve para dirimir conflitos de competência e limitar o poder de tributar.

Portanto, as normas gerais de direito tributário estabelecidas no CTN devem ser seguidas pelos Municípios no que tange a instituição do IPTU no que não contrariar a Constituição atual, servindo como norma geral para a criação do referido imposto ou regra matriz específica, já que contém os elementos formadores do tributo.

A fim de dar continuidade a pesquisa sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, cumpre discorrer a respeito da classificação doutrinária do imposto para enquadrá-lo em alguma categoria, bem como, deixar claro que apesar de ser de competência municipal e do Distrito Federal, ao longo do presente trabalho, por fins didáticos, será tratado o IPTU como imposto municipal.

2.3 CLASSIFICAÇÃO

Realizada a apresentação inicial do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, antes de adentrar no estudo da hipótese de incidência e demais aspectos do fato gerador, faz-se necessário discorrer e definir a classificação adotada no presente trabalho, a qual fundamentará futuras conclusões acerca da progressividade deste tributo e que poderá embasar juntamente com a observância dos princípios constitucionais tributários a efetivação da Justiça Social.

Assim, a classificação adotada para o IPTU teve por base as principais classificações propostas para os impostos, ou seja: a divisão estabelecida pelo CTN,

direto ou indireto, pessoal ou real, progressivo, seletivo, proporcional ou fixo e fiscal e/ou extrafiscal.

2.3.1 Proposta pelo Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional – Lei 5.172/1966 ao tratar dos Impostos, no Título III do Livro I, dividiu-os em quatro capítulos distintos, classificando-os da seguinte forma: Impostos sobre o Comércio Exterior, Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, Impostos sobre a Produção e Circulação e Impostos Especiais.

Em cada um dos capítulos citados, houve a inserção dos tipos de impostos existentes quando da criação da lei tributária, restando ao IPTU ser incluído no capítulo III que trata dos Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, conforme se constata na seção II, em razão de recair sobre o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Frise-se que, tendo em vista se estar discorrendo apenas a respeito do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, desnecessário explanar sobre cada classificação relativa aos demais impostos previstos no CTN, restando evidente que tal divisão se baseia em algum fator determinante do tributo, no presente caso, a propriedade, o patrimônio que simboliza a exteriorização de riqueza do seu proprietário, possuidor ou detentor e que o classifica como Imposto incidente sobre o Patrimônio e a Renda.

2.3.2 Direto e Indireto

A classificação dos impostos em diretos e indiretos se revela apenas em definir sobre quem repercutirá o encargo econômico da exação tributária.

Os impostos diretos são os que recaem diretamente sobre o sujeito passivo praticante do fato gerador da obrigação tributária, logo, consideram a capacidade contributiva do contribuinte, não repercutem. Diferentemente dos impostos indiretos, cujo encargo econômico repercute para um terceiro que não realizou o fato gerador.

Tendo em vista a presente classificação, resta claro que o IPTU trata-se de um imposto direto por não repercutir o encargo financeiro para um terceiro, que não realizou o fato gerador, desta feita, considera-se que cumpre com o princípio da

capacidade contributiva previsto constitucionalmente, conforme já explanado anteriormente.

2.3.3 Pessoal e Real

A classificação que divide os impostos em reais ou pessoais trata-se de uma das mais divergentes na doutrina e jurisprudência, haja vista que serve de fundamentação para a aceitação ou não da aplicação do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva.

Em singela distinção, pode-se dizer que impostos pessoais são os que se referem a pessoas e reais os que se referem a coisas, ou seja, no primeiro é acentuado o aspecto pessoal da obrigação tributária, qualidades individuais dos contribuintes e no segundo o aspecto material se sobressai, apenas considera a matéria tributável.

Desta forma, analisando apenas por esse conceito, pode-se afirmar que o IPTU é um imposto classificado como real, por se referir a imóvel urbano. E esse é o entendimento majoritário da doutrina, de que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana trata-se de imposto de caráter real, pois desconsidera as qualidades individuais do contribuinte.

Todavia, como assenta Harada (2012, p. 103) atualmente a discussão sobre a natureza real ou pessoal do IPTU vem sofrendo alteração no entendimento, visto que já não são tão claros os pressupostos desta classificação, devendo ser analisados os múltiplos aspectos do fato gerador. Veja-se:

Posto que absolutamente correta a classificação de IPTU como sendo de natureza real dentro da doutrina clássica, hoje a divisão do imposto em real ou pessoal não apresenta nitidez de outrora. Somente o exame detido do fato gerador em seus múltiplos aspectos possibilitará ao intérprete saber se determinado imposto ostenta as características de um imposto de natureza real ou de natureza pessoal.

Carraza (1999, p. 351) afirma que inexistem impostos de natureza real, todos os impostos são pessoais, pois o encargo econômico recai sobre a pessoa e não sobre o patrimônio, a coisa.

E, ainda, Furlan (2010, p.37 e 38) acrescenta:

Em conclusão, cremos ser despicienda a classificação econômica – portanto, não-jurídica – dos impostos em reais e pessoais. Afinal, como toda e qualquer obrigação – enquanto vínculo jurídico entre pessoas, e não

entre pessoas e coisas -, os impostos têm sempre impreterivelmente natureza pessoal.

Mas, ainda que acatássemos referida distinção e situássemos o IPTU como um imposto de caráter real, o princípio da capacidade contributiva, sem dúvida alguma, deveria ser observado, pois trata-se de imposto incidente sobre a propriedade imobiliária – signo incontestavelmente presuntivo de riqueza -, tendo como sujeito passivo o próprio realizador do fato imponible.

Logo, ao se analisar a presente classificação dos impostos em pessoais ou reais, resta claro que em relação a obrigação tributária, por óbvio que todos os impostos são pessoais, haja vista que pessoas é que podem ser parte desta relação obrigacional e, considerando apenas sobre o que recai o fato gerador da obrigação tributária, pode-se tentar dizer que o imposto é real por recair sobre a propriedade.

Contudo, o fato de ser proprietário de bem imóvel urbano é que gera a incidência do imposto, então, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva também deve sim ser observado, pois possuir propriedade simboliza e/ou pressupõe riqueza individual, o que fundamenta a admissão de que o IPTU tem natureza pessoal.

Ressalta-se que com o advento da Súmula 539 do STF, publicada em dezembro de 1969, parece claro que o princípio da capacidade contributiva do contribuinte foi prestigiado, já que estabelece o seguinte: “É constitucional a lei do Município que reduz o impôsto predial urbano sôbre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.” e, ainda, corrobora o entendimento de que o IPTU deve ser considerado também como um imposto de natureza pessoal.

Nesta linha de raciocínio demonstra-se que a classificação doutrinária dos impostos em reais ou pessoais resta prejudicada, pois o próprio texto constitucional é claro que os impostos sempre que possível devem ser auferidos tendo por base situações individuais de cada contribuinte, princípio da capacidade contributiva que deve ser respeitado.

2.3.4 Progressivo, Proporcional, Seletivo e Fixo

Os impostos ainda podem ser classificados em proporcionais, fixos, seletivos e progressivos. Os fixos são os representados por uma quantia fixa, predeterminada de alíquota; diferentemente dos proporcionais que conservam uma única alíquota

com base de cálculo variável, ou seja, cada contribuinte arcará com o imposto na mesma medida da expressão econômica do fato tributável.

Já os seletivos, são os impostos que possuem graduação de alíquotas a depender do bem, do objeto ou do serviço, da essencialidade deles.

Os progressivos apresentam alíquota variável à medida que também varia a base de cálculo, isto é, quanto maior a alíquota maior o valor tributável.

Segundo Harada (2010, p. 308) a progressão pode ser simples ou graduada, a primeira ocorre quando a alíquota é aplicada de forma integral sobre toda matéria tributável, já a segunda acontece quando a alíquota maior é aplicada sobre a diferença de base de cálculo superior e inferior, formando uma tabela com valores parciais que somados alcançam o montante a pagar pelo tributo.

O IPTU trata-se de um imposto progressivo, haja vista a previsão constitucional expressa nos artigos 156, parágrafo 1º e 182, parágrafo 4º, inciso II da Constituição Federal e, ainda, alguns autores como Barreto (2009, p. 274), entendem que quando esse imposto é aplicado com variações e diferenciações de alíquotas em razão do uso ou localização há a aplicação da seletividade.

2.3.5 Fiscal e Extrafiscal

Os impostos fiscais são os que têm a finalidade estritamente arrecadatória para os cofres públicos e os extrafiscais possuem além da função de arrecadar, funções de regulação econômica do país, de modulação de conduta dos contribuintes, etc.

O IPTU dentre as duas espécies da classificação apresentada, referente a função exercida pelos impostos, possui ambas, visto que é fonte de arrecadação de receita municipal e também serve como instrumento de realização da função social da propriedade urbana.

Assim, após análise das classificações doutrinárias aplicáveis ao IPTU, pode-se constatar que o tributo recai sobre o patrimônio, de acordo com a previsão do CTN, é direto, real e pessoal, possui função extrafiscal e fiscal, bem como, pode ser progressivo, conforme previsão constitucional.

A seguir, será tratada da hipótese de incidência tributária e do fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

2.4 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR

Para tratar da hipótese de incidência e do fato gerador do IPTU, primeiramente há a necessidade de definir essas “etapas” de formação da obrigação tributária.

A hipótese de incidência, segundo Ataliba (2010, p. 58):

é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Nesta linha, pode-se afirmar que a hipótese de incidência tributária é a descrição de um fato tributário em lei, previsto de forma abstrata e que se efetiva com a sua realização pelo sujeito passivo, quando passa a ser chamado de fato gerador.

O fato gerador é justamente a materialização da hipótese de incidência tributária, que descreve hipoteticamente certos fatos, nas palavras de Ataliba (2010, p. 68) entendido como fato imponível que “é, pois, um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta.”

Machado (2015, p. 131) distingue claramente a hipótese de incidência e o fato gerador ao discorrer que:

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Então, havendo descrição de um fato ou fatos tributários numa norma, constata-se a hipótese de incidência tributária e ocorre o fato gerador quando o fato descrito hipoteticamente se materializa.

Desta forma, relevante criticar o conceito estabelecido pelo CTN em seu artigo 114 a respeito do fato gerador da obrigação principal, que seria “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”, pois na verdade o

que está sendo conceituado é a hipótese de incidência e não fato gerador que seria a materialização da norma genérica e abstrata.

A fim de definir a hipótese de incidência do IPTU, cabe analisar os seus diversos aspectos, os quais são denominados por Harada (2010, p. 108) como sendo elementos do fato gerador: material ou objetivo, espacial, subjetivo ou pessoal, temporal e o quantitativo para que após, com a ocorrência do fato gerador (concretização da hipótese de incidência), ou seja, quando já especificados e determinados todos os aspectos da hipótese de incidência, faça-se nascer a obrigação tributária.

2.4.1 Aspecto material ou objetivo

O aspecto material da hipótese de incidência tributária ou elemento objetivo do fato gerador refere-se ao fato ou situação jurídica sobre a qual incide o imposto.

No artigo 32 do CTN, abaixo transcrito, há a definição da hipótese de incidência do IPTU:

Art. 32 O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Analisando o dispositivo, constata-se que o aspecto material da hipótese de incidência sobre o qual incide o IPTU é o fato ou situação jurídica de ser proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil de bem imóvel por natureza ou acessão física.

Por outro lado, o artigo 156, inciso I da CF ao estabelecer a competência tributária privativa dos Municípios para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, apenas estabeleceu que o referido tributo incide sobre a propriedade imobiliária.

Assim, da análise simplista dos dispositivos legais, constata-se que a previsão constitucional considera como núcleo do imposto a propriedade e a legislação infraconstitucional – CTN amplia a expressão agregando também como núcleo da incidência do IPTU a posse e ser detentor de domínio útil.

Não há unanimidade doutrinária sobre o assunto, Washington Coelho (*apud* FURLAN, 2010, p.70) entende ser inconstitucional a parte final do artigo 32 do CTN,

pois a posse e o domínio útil não poderiam ser incluídos no conceito de propriedade conforme definido em lei civil.

A título exemplificativo cita-se Gavaldão Jr (2002 *apud* HARADA, 2012, p. 94), que ao tratar da hipótese de incidência do IPTU, afirma que “está confinada ao conceito jurídico de propriedade, cuja definição exclui outras relações jurídicas que, em que pese assemelhadas, não reservam aos sujeitos ativos nela contemplados todos os direitos iminentes do domínio pleno”.

Contudo, não se partilha desse entendimento, concorda-se com parte da doutrina que acredita que deve haver uma harmonização entre a Constituição e o Código Tributário Nacional e, como bem assenta Coêlho (2007, p.393), a hipótese de incidência básica do IPTU, desta forma, seria “o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma “quase-propriedade”.”.

Harada (2010, p. 431) compartilha do mesmo entendimento e acrescenta que:

a palavra *propriedade* empregada no texto constitucional não pode ser entendida em sua acepção exclusivamente jurídica, com total abstração de seu aspecto econômico, sob pena de acarretar, não só graves distorções e injustiças, com a violação do princípio da capacidade contributiva (§1º, do art. 145 da CF), como também problemas relacionados com o lançamento e notificação do contribuinte.

Além disso, Machado (2011 *apud* HARADA, 2012, p. 97) sustenta:

Falando a Constituição em ‘propriedade’, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN faculta a lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse.

Portanto, deve-se entender que o IPTU pode incidir sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse, sendo compreendida a propriedade em sentido comum, já que esse era o intuito do legislador constitucional, ao tratar em outros dispositivos deste instituto, exemplificativamente, quando garante o direito a propriedade (artigo 5º, inciso XXII), estabelece a função social da propriedade (artigo 5º, inciso XXIII), quando trata do cumprimento da função social da propriedade (artigos 182 e 186), etc., nesses casos, em momento algum excluiu a posse, enfiteuse ou usufruto.

Logo, mostra-se necessário agora, definir o que se entende por propriedade, posse e domínio útil para fins de tributação através do IPTU, que incide sobre a disponibilidade econômica do proprietário, do titular do domínio útil e do detentor da posse, já que a materialidade da hipótese de incidência constitui-se por um fato presuntivo de riqueza.

Desta forma, através da análise do aspecto material da hipótese de incidência se verificará também a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte; isto é, quando o sujeito passivo realizar a hipótese de incidência, sendo proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil de bem imóvel localizado em zona urbana, pois o imóvel fará presumir a riqueza econômica individual do contribuinte.

2.4.1.1 Propriedade

O termo propriedade não possui definição estabelecida dentro da lei civil, o Código Civil apresenta no artigo 1.228 os direitos do proprietário, a partir dos quais pode-se compreender a referida expressão, veja-se:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Então, constata-se que possuir os direitos de propriedade significa poder usar, gozar e dispor da coisa, ou seja, do bem imóvel por natureza ou acessão física, no caso da tributação realizada pelos Municípios através do IPTU e, além disso, o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com suas finalidades econômicas e sociais, portanto, ressalta-se a importância da propriedade atender a sua função social, conforme artigos 5º, incisos XXII e XXIII; 170, III, 182, § 2º, 184 e 186, da CF que esboçam o princípio da função social da propriedade estudado anteriormente.

Além disso, conforme já relatado, apesar da Constituição Federal quando da distribuição da competência tributária entre os entes federados ter imbuído ao Município a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, fato é que o CTN acabou por alargar essa concepção e incluir também como

hipótese de incidência a posse e o domínio útil, vez que são institutos ligados à propriedade.

2.4.1.2 Posse

A definição de posse tem origem no conceito de possuidor, assim definido no artigo 1.196 do Código Civil: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.”

Com base nesse artigo e nas lições civilistas é sabido que a posse pode ser direta ou indireta. Direta quando o possuidor tem o domínio da coisa e indireta no caso do proprietário ter cedido para outra pessoa.

Nesta linha, Melo (2007, p. 261) ressalta que:

É controvertida a consideração da posse como fato gerador do IPTU, pois, se de um lado compreende tratar de situação nitidamente distinta da propriedade (materialmente prevista na CF), em razão de inoportunidade do domínio do imóvel, implicando ampliação da competência municipal por norma infraconstitucional (art. 32, CTN); de outro, é justificável a sua tipificação como fato gerador no caso da posse *ad usucapionem* (atendimento a requisitos que possibilitem postular o domínio).

Logo, verifica-se que o entendimento de posse para fins de tributação de acordo com a citação acima e também a partir dos ensinamentos de Coêlho (2007, p. 391), é a de que “externa o domínio”, o possuidor seria aquele que age como se proprietário fosse e dessa forma será contribuinte do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, desde que tenha intenção de adquirir a propriedade, ou seja, deve existir posse com *animus domini*, caso contrário, estaria infringindo alguns princípios constitucionais, dentre eles, o da capacidade contributiva e consequentemente o da isonomia tributária.

O STJ possui entendimento em relação a posse, somente admitindo a cobrança do IPTU para os casos da posse com ânimo definitivo, conforme decisão abaixo:

IPTU. CESSÃO. DIREITO. USO. O cessionário do direito de uso do imóvel é possuidor por relação pessoal, não exercendo posse com *animus domini*. Assim, conclui-se não ser ele contribuinte do IPTU relativo a esse imóvel. Precedentes citados: REsp 254.471-SP, DJ 29/4/2002; AgRg no Ag 508.796-RJ, DJ 30/6/2004; REsp 299.563-SP, DJ 24/11/2003, e REsp 685.316-RJ. **REsp 696.888-RJ, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/3/2005.** (grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. **IPTU. ANIMUS DOMINI.** VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA.1. A suscitada violação do art. 535 do Código de Processo Civil foi deduzida de modo genérico, o que justifica a aplicação da Súmula 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".2. **A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com animus domini é apta a gerar a exação predial urbana. Precedentes.** 3. Agravo regimental a que se nega provimento.(AgRg no REsp 1526481/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2015, DJe 14/09/2015). (grifo nosso).

E, ainda, a mesma Corte aceita a cobrança da exação tributária tanto do promitente comprador quanto o promitente vendedor.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR).

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

2. **A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU.** Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008 ; REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006. 3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004). 4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.(REsp 1111202/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009).(grifo nosso).

Ressalta-se que na posse precária, isto é, naquela em que o possuidor não possui elementos que possam lhe dar garantia do direito a aquisição da propriedade, ou na qual o possuidor não tenha intenção de lhe tornar definitiva, deve ser afastada a incidência do IPTU, somente prevalecendo no caso de posse para fins de usucapião.

2.4.1.3 Domínio Útil

A definição de domínio útil segundo Melo (2007, p.260) compreende “os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico; contrapondo-se ao “domínio direto” (restrito a substância do bem)”.

Vale lembrar que com a publicação do Código Civil de 2002 foi proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, conforme artigo 2.038, mas as existentes seguirão as regras do antigo CC/16 até sua extinção, aplicando-se também os efeitos fiscais sobre esse tipo de domínio útil.

Atualmente com o CC/2002 a enfiteuse foi substituída pelo direito de superfície e conforme bem analisado por Sabbag (2012, p. 991), tratando-se o direito de superfície de um direito real sobre imóvel alheio, pode o proprietário transmitir, através de escritura pública, o direito de utilizar o solo de determinado bem, assim, o superficiário deverá arcar com os tributos, conforme artigo 1371, CC e artigo 21, parágrafo 3º, do Estatuto da Cidade.

Ressalta-se, ainda, que o usufruto também é um instituto que deve ser considerado dentro do conceito de domínio útil, visto que o usufrutuário possui o direito de usar e fruir do bem imóvel e possui obrigação de proteger o bem como se detivesse o domínio, ou seja, atua como se proprietário fosse, podendo também esse instituto servir de base para o conceito de posse para fins de tributação.

Desta forma, vale citar o entendimento do STJ sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. IPTU. TIP. TCLLP. OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETATÓRIOS. MULTA. TRIBUTOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ADQUIRENTES DO IMÓVEL. PARTE ILEGÍTIMA. USUFRUTUÁRIO. PARTE LEGÍTIMA. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 77 E 79 DO CTN. REQUISITOS DA DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE. ACÓRDÃO A QUO ASSENTADO EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. (..)
 III - Os adquirentes do imóvel não têm legitimidade para pleitear repetição de indébito referente aos tributos recolhidos indevidamente pelos antigos proprietários, porquanto não arcaram com ônus da cobrança. Não pode haver restituição de valores a quem não pagou as exações, sob pena de locupletamento ilícito. Precedentes: REsp nº 593.356/RJ, Rel. originário Min. LUIZ FUX, Rel. para acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 12/09/2005 e REsp nº 594.339/SP, Rel. originário Min. LUIZ FUX, Rel. para acórdão Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 30/08/2004.
 IV - **Indubitável a legitimidade ativa ad causam do usufrutuário para postular a a devolução de eventual tributo fundado na posse da coisa que tenha pago indevidamente. O CTN autoriza que o usufrutuário, que é possuidor direto do bem gravado com o usufruto, em relação de direito real, seja eleito contribuinte do IPTU. Não bastasse isso, a lei**

civil é expressa ao atribuir ao usufrutuário a responsabilidade pelos impostos de natureza real, dentre os quais se inclui o IPTU (art. 733 do Antigo Código Civil; art. 1403, correspondente no Código Civil Atual).Precedente: REsp nº 203.098/SP, Rel. Min.CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, DJ de 08/03/2000. (..)
 (REsp 667.938/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005, p. 225). (grifo nosso)

Desta forma, independentemente da posição ocupada pelo instituto do usufruto nos conceitos de domínio útil ou posse, já que pode ser considerado inserido em qualquer um deles, fato é que incidirá o IPTU sobre o bem objeto do usufruto, sendo o usufrutuário considerado contribuinte do tributo.

2.4.1.4 Bem imóvel

A fim de detalhar ainda mais o aspecto material da hipótese de incidência tributária, com base no artigo 32 do CTN, constata-se que o IPTU incidirá “sobre a propriedade, domínio útil e a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física (..)”, ou seja, o imposto recairá sobre a disponibilidade econômica do bem imóvel do proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil.

Então o que deve ser levado em consideração para posteriormente quantificar esse tributo é o bem imóvel, que segundo a legislação civil vigente pode ser definido da seguinte forma: “Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.”.

O conceito de bens imóveis abrange tanto os por natureza, ou seja, tudo o que foi agregado ao solo naturalmente ou pela natureza, composto pela superfície, subsolo, espaço aéreo, vegetação, etc.; como também abrange os bens imóveis por acessão física, isto é, incorporados pelo homem ao solo, como por exemplo: edificações, construções, etc., podendo ser ambos considerados para fins de apuração do IPTU.

Machado (2015, p. 400) discorre sobre o conceito de bem imóvel por acessão física ou por natureza:

Sobre o conceito de *bem imóvel* lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural/ITR, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem *imóvel por natureza*, enquanto o imposto agora examinado incide sobre os bens imóveis *por natureza* e também sobre os *imóveis por acessão física*. Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial *rural* não

incide sobre *edificações*, mas somente sobre a terra, enquanto o *urbano* incide sobre a terra e também sobre as edificações.

Nesta linha resta claro que o IPTU incide tanto sobre o terreno – imposto sobre a propriedade territorial quanto sobre as edificações – imposto sobre a propriedade predial; confirmando-se esse fato em razão do mesmo ser calculado pelo valor dos bens imóveis por natureza (terreno) ou por acessão física (prédios) localizados em zona urbana.

Cabe ressaltar que o IPTU, conforme previsão constitucional, trata-se de imposto que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, portanto, corrobora-se com o entendimento firmado por Furlan (2010, p. 76) de que se o imóvel compreender prédio e terreno incide o referido imposto sobre as duas hipóteses de incidência, terreno e/ou prédio, através dos quais se materializa a riqueza.

2.4.2 Aspecto espacial

Esse aspecto diz respeito ao local onde se realiza a hipótese de incidência, ou seja, o local da ocorrência do fato gerador, que originará a obrigação tributária. É determinado pelo local onde se encontra o bem imóvel, que deve ser em zona urbana, conforme definido constitucionalmente.

Assim, como aspecto espacial do IPTU trata-se da zona urbana, cabe assinalar que esse aspecto não corresponde, neste caso, ao âmbito territorial de abrangência da legislação municipal, que tem vigência no território municipal, o qual abarca tanto a área rural quanto a área urbana.

De qualquer forma, deve-se definir tanto o que é zona urbana quanto o que é zona rural, pois quando se trata de propriedade predial e territorial urbana incide o imposto municipal IPTU e quando se trata de propriedade territorial rural incide o imposto federal – ITR (artigo 153, inciso VI, CF). Desta forma, a seguir será analisada a legislação pertinente sobre o tema e os critérios utilizados para estabelecer definição para essas zonas.

A Lei 4.504/1964 que trata do Estatuto da Terra em seu artigo 4º, inciso I define o imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa

privada”, isto é, utiliza o critério da destinação do imóvel para determinar a sua natureza, independentemente da sua localização.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, no parágrafo 1º do artigo 32 estabelece alguns requisitos mínimos para que determinada zona possa ser considerada urbana e o parágrafo 2º, do mesmo artigo, trata das áreas urbanizáveis que podem surgir com a lei municipal.

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

A partir dos parágrafos transcritos, verifica-se que o Município para definir zona urbana, através de lei ordinária, e efetivamente realizar a cobrança do IPTU, deve considerar no local onde se encontram situadas as propriedades, pelo menos dois dos seguintes melhoramentos: abastecimento de água; meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Além disso, a legislação municipal ao estabelecer o que será considerado zona urbana, de acordo com os parâmetros do Código Tributário Nacional, também pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação ou ao comércio, mesmo que localizadas fora das zonas definidas segundo os requisitos mínimos do parágrafo 1º do artigo 32 do CTN.

Conforme ressalta Soares de Melo (2008, p. 533-534) podem enquadrar-se nas referidas áreas urbanizáveis ou de expansão urbana as seguintes:

a) as áreas pertencentes a parcelamentos de solos regularizados pela Administração Municipal, mesmo que executados irregularmente; b) as áreas pertencentes a loteamentos aprovados de conformidade com a legislação; c) as áreas de conjuntos habitacionais, aprovados e executados nos termos da legislação pertinente; d) as áreas com uso ou edificação aprovada de acordo com a legislação urbanística de parcelamento, uso e ocupação do solo e de edificações.

O critério utilizado para definir a incidência ou não do IPTU sobre a propriedade seria de acordo com a legislação analisada e da localização, uma vez que o caput do artigo 32 é claro ao estabelecer a incidência do imposto sobre a propriedade imobiliária localizada dentro da zona urbana do Município e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, com base no artigo 29 do CTN, incidirá sobre a “propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”.

Além disso, nos parágrafos 1º e 2º do artigo 32 são apresentados outros critérios: o de equipamentos urbanos e o por equiparação, respectivamente, que se pode dizer foram desmembrados do critério da localização.

O Decreto-lei 57/66, em seu artigo 15, abaixo transcrito, traz em seu bojo, novamente, a teoria da destinação do imóvel, definida a partir do critério econômico que serve para estabelecer a incidência do ITR mesmo em imóveis localizados na zona urbana, veja-se:

Art 15. O disposto no [art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. [\(Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005\)](#)

Posteriormente, a Lei 5.868/1972 que instituiu o Cadastro Rural passou a considerar o critério da destinação e o da situação do imóvel para definir imóvel rural, todavia, teve sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 313 de 1983.

Assim, após breve análise da legislação pertinente sobre o assunto, cabe refletir também sobre qual o ente competente para determinar o conceito de zona urbana ou rural, Município ou União e, ainda, questionar se pode lei complementar (CTN) restringir a atuação dos entes federados, bem como, se não se trata de conflito de competência.

Com base nas legislações analisadas constata-se que tanto a União quanto o Município poderiam conceituar zona rural e urbana, respectivamente, todavia, nesse caso, essas legislações poderiam incorrer em conflito de competência, o qual seria dirimido por lei complementar - CTN.

Machado (2003, p. 350) posiciona-se em relação ao tema no seguinte sentido:

Na verdade, essa delimitação implica disciplinar a própria discriminação de competências tributárias. Por isto, entendemos não ser legítima a alteração feita pelo Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, e pela Lei n. 5.868, de 12.12.1972, que modificou o mencionado decreto-lei. Em se tratando de disciplinar conflitos de competência tributária, o instrumento hábil é a *lei complementar*. Já na vigência da Constituição anterior era assim, por força de seu art. 18, § 1º, e continua sendo assim atualmente, por força do estipulado no art. 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, com base no referido autor, o critério mais adequado para definição da zona urbana seria o da localização, utilizado pelo CTN – Lei Complementar, o qual serve para dirimir conflitos de competência, mas estaria extrapolando sua competência e conseqüentemente restringindo a Constituição, a partir do momento em que adota também o critério de equipamentos urbanos para que o Município defina zona urbana.

Furlan (2010, p. 61), diferentemente do exposto, entende ser competência do Município definir o conceito de zona urbana ao afirmar que:

Compete, pois, apenas ao Município traçar os limites da área urbana, sob seus próprios critérios, para que possa assegurar a observância do princípio da função social da propriedade urbana e, por via de consequência, para fins de tributação, já que, por expressa disposição constitucional, é dever do legislador municipal utilizar-se do IPTU como instrumento de política de desenvolvimento e expansão urbana.

As decisões dos Tribunais Superiores demonstram que deve ser aplicado o critério da destinação em complementação ao da localização, uma vez que aceitam a disposição constante no artigo 15 do Decreto-lei n.º 57/66.

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART.543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.(REsp 1112646/SP, Rel.

Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009).(grifo nosso).

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (I.P.T.U.). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (I.T.R.). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. R.E. não conhecido, pela letra "a" do art. 102, III, da C.F., mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o parágrafo 4 ao art. 27 da Lei n 1.444, de 13.12.1966. 2. R.E. conhecido, pela letra "b", mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-lei n 57, de 18.11.1966.3. Plenário. Votação unânime. (RE 140773, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/1998, DJ 04-06-1999 PP-00017 EMENT VOL-01953-01 PP-00127).(grifo nosso).

Em que pese os entendimentos doutrinários, constata-se que o critério da destinação deve ser considerado para definir zona urbana e rural e o critério da localização em complementação, sem desconsiderar que a legislação municipal ao estabelecer o conceito de zona urbana deve preencher os requisitos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 32 do CTN, conforme entendimento da doutrina majoritária, já que a referida lei trata-se de norma geral em relação aos tributos, no que não contrariar a CF.

2.4.3 Aspecto temporal

O aspecto temporal refere-se ao momento em que o fato gerador se concretiza e surge a obrigação tributária, bem como, determina a legislação que será aplicada ao fato, observando o princípio *tempus regit factum*.

Genericamente, o artigo 116 do CTN, abaixo transcrito, estabelece o momento em que o fato gerador ocorre.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

No caso do IPTU, regra geral, o legislador adota o ano civil para considerar originada a relação jurídico-tributária. Assim, ocorrendo a realização do fato gerador em 1º de janeiro, determinado estará o sujeito passivo: proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil de imóvel urbano.

De acordo com o artigo 150, III, alínea c, da CF é vedado ao Município ou Distrito Federal cobrar tributos antes de transcorridos noventa dias da publicação de lei que o instituiu ou aumentou – princípio da anterioridade nonagesimal.

Portanto, em relação ao aumento ou instituição do IPTU deve a legislação respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, sob pena de não ser aplicada a lei nova. E, ainda, em relação a base de cálculo do IPTU, de acordo com o parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição, inexistente tal vedação, ou seja, a mesma pode ser aumentada mesmo sem a antecedência dos noventa dias anteriores a publicação.

O aspecto temporal serve, então, para estabelecer o momento da ocorrência do fato gerador, a legislação vigente e aplicável nessa época, bem como, determinar o sujeito passivo da obrigação tributária.

2.4.4 Aspecto pessoal ou subjetivo

O aspecto pessoal ou subjetivo é o critério que determina os sujeitos da obrigação tributária que nascerá com a ocorrência do fato gerador. De forma geral, os sujeitos da obrigação tributária são: sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, aquele que tem a possibilidade de exigir o tributo e será designado por lei. Já o sujeito passivo, ocupa o outro lado da relação jurídico tributária, o outro polo da relação obrigacional, ou seja, trata-se do devedor da obrigação tributária, mais conhecido como contribuinte, aquele designado por lei ao cumprimento de determinada obrigação em favor do sujeito ativo.

O Código Tributário Nacional estabelece nos artigos 119 e 121, de forma genérica, o que deve ser entendido como sujeito ativo e sujeito passivo. Veja-se:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A partir dessas considerações genéricas sobre os sujeitos que compõe a relação obrigacional tributária, cabe analisar especificamente os sujeitos ativo e passivo do IPTU.

De acordo com a Constituição Federal, artigo 156, inciso I e artigo 147, a competência tributária para a instituição do IPTU é, em regra, dos Municípios e do Distrito Federal conforme já desenvolvido em tópico anterior.

Portanto, o sujeito ativo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de maneira geral, é o Município, cabendo a este instituir e exigir a referida exação tributária.

Já o sujeito passivo do IPTU são os previstos no artigo 34 do CTN, ou seja, “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”. Logo, podem ser sujeitos passivos os proprietários, titulares de domínio útil e os possuidores a qualquer título de propriedade predial e territorial urbana.

Vale lembrar o estabelecido na Súmula 399 do STJ: “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.”, ou seja, a legislação municipal definirá o sujeito passivo, devendo para isso ter por base o CTN.

Tendo em vista as distinções já estabelecidas anteriormente sobre o conceito de propriedade, domínio útil e posse que podem ensejar a tributação via IPTU que recai sobre possuidor, proprietário ou detentor de domínio útil, torna-se desnecessário tecer as mesmas considerações, cabendo apenas acrescentar, o fato de que agora se discorre sobre os sujeitos da obrigação tributária e, especialmente quanto ao sujeito passivo, o mesmo somente poderá ser determinado efetivamente quando da análise do caso concreto.

De acrescer apenas que a posse sem *animus domini* descaracteriza a incidência do tributo, por não haver a intenção de ser transformada em propriedade, logo, descabe a cobrança do IPTU do locatário de imóvel urbano, mesmo que exista contrato particular com previsão de ser o locatário responsável pelo pagamento do imposto enquanto perdurar o contrato, uma vez que inexistente relação jurídico-tributária. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. **IPTU. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE LOCAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.** SÚMULA 279/STF. Nos termos da jurisprudência da Corte, o contrato de locação não faz configurar a posse com ânimo de dono. Não há neste caso, portanto, subsunção do fato à hipótese de incidência necessária à cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. Agravo regimental a que se nega provimento.(AI 619827 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014).(grifo nosso).

Nesta linha cabe esclarecer que são considerados sujeitos passivos os proprietários, detentores ou possuidores com *animus domini* que demonstrem efetivamente sua situação econômica, desta forma haverá materialização da hipótese de incidência com a presunção de riqueza e conseqüente observância do princípio da capacidade contributiva quando incidir o IPTU.

O sujeito ativo (Município) para que possa exigir do sujeito passivo (proprietário, possuidor ou detentor) o imposto, no caso IPTU, necessita delimitar a base de cálculo e a alíquota que será aplicada, desta forma, passa-se a analisar o aspecto quantitativo do fato gerador.

2.4.5 Aspecto quantitativo

Analisar o aspecto quantitativo trata-se de verificar a forma como se quantifica o IPTU, ou seja, quais os itens da hipótese de incidência tributária servirão para se alcançar o valor a ser pago por esse imposto.

Ocorrendo o fato gerador, definido o sujeito passivo da relação jurídico tributária, cabe definir o *quantum* deve o contribuinte pagar pelo IPTU e para isso devem ser considerados dois elementos da hipótese de incidência: a base de cálculo e a alíquota.

2.4.5.1 Base de Cálculo

A base de cálculo serve para mensurar determinado valor sobre o qual irão recair as alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e assim quantificar o valor efetivo do tributo. O CTN em seu artigo 33 estabelece o seguinte:

Art. 33. **A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.**

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. (grifo nosso)

Com base na legislação tributária vigente pode-se constatar que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, sem considerar bens móveis mantidos dentro dele, cabendo a legislação municipal defini-lo ou, mais especificamente, definir como se alcançará esse valor venal, quais os critérios serão utilizados para auferi-lo.

Baleeiro (2013, p. 325) define valor venal como “aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”, assim, a base de cálculo seria o valor real do imóvel.

Elizabeth Carrazza (2015, p. 176) esclarece: “sua base de cálculo em concreto é o valor venal (efetivo) que, ano a ano, o imóvel urbano tem. É no lançamento do imposto que se apura qual, de fato, o valor do mercado do imóvel urbano.”

Deste modo, a partir do entendimento da autora, pode-se dizer que a base de cálculo *in abstracto* seria a definida na hipótese de incidência tributária e quando a Receita Fazendária Municipal apurar o valor venal, quando do lançamento, pode-se falar em base de cálculo *in concreto*.

A base de cálculo serve para determinar o montante sobre o qual incidirá a alíquota, isto é, o valor, a disponibilidade econômica do contribuinte do IPTU, mensurar o valor do imóvel urbano, concretizando-se assim o princípio da capacidade contributiva.

O valor venal do imóvel pode ser apurado através de métodos e procedimentos que levantem as características da zona urbana onde estão localizados os imóveis, normalmente criando uma planta genérica de valores para fins de tributação e que importaria no cálculo médio de todos os imóveis de determinado Município.

José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 270) apresenta uma definição para Planta Genérica de Valores:

constitui um parâmetro para efeito de consideração do adequado valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário. Na realidade, trata-se de uma base calculada concernente à regulação para possibilitar a aferição e apuração dos valores específicos dos imóveis, que serão objeto dos lançamentos do imposto.

Desta forma, a planta genérica de valores, geralmente produzida pelas Prefeituras, é formada a partir de critérios objetivos para auferir o valor venal dos bens imóveis, serve de base para a imposição do IPTU, já que sobre o valor estabelecido incidirá a alíquota do tributo.

2.4.5.2 Alíquota

A alíquota normalmente trata-se de um índice percentual que incide sobre a base de cálculo e serve para estabelecer a medida exata do tributo, pois determina o quanto será pago para fins de imposto.

Carvalho (2014, p. 328) entende que a alíquota também pode se apresentar em termos monetários, fixos ou variáveis. Então, a alíquota pode ser expressa em forma de percentagem ou em valor monetário e serve para graduar o montante devido pelo sujeito passivo, em observância ao princípio da capacidade contributiva.

As alíquotas do IPTU deverão ser fixadas pelo Município, inexistindo qualquer limitação constitucional ou infraconstitucional, no caso, estabelecida pelo CTN, cabendo apenas a legislação municipal respeitar os princípios constitucionais tributários, já trabalhados no primeiro capítulo desta pesquisa.

A Carta Magna no parágrafo 1º do artigo 156 e no inciso II, do parágrafo 4º do artigo 182 estabelece a possibilidade do Município instituir alíquotas diferenciadas e progressivas em razão do decurso do tempo, da localização e uso do imóvel, bem como, do valor do imóvel.

Portanto, em razão de existir vários tipos de progressividade aplicáveis ao IPTU de acordo com a Constituição Federal, as quais podem ocorrer tanto na base de cálculo quanto na alíquota ou em ambas, torna-se necessário analisá-las em itens próprios, o que será feito no próximo capítulo.

A seguir busca-se demonstrar a forma pela qual a Fazenda Pública declara a existência do fato gerador, da base de cálculo e das alíquotas.

2.5 LANÇAMENTO

O lançamento trata-se do momento em que a Administração Pública verifica a ocorrência do fato gerador, define a matéria tributável, identifica o sujeito passivo e

calcula o valor do tributo, bem como, em determinados casos pode também aplicar as sanções cabíveis, conforme estabelece o CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, o lançamento é um ato ou procedimento administrativo vinculado e obrigatório por parte da Administração Fazendária, sendo desnecessário nesta pesquisa discorrer sobre as discussões existentes quanto a ser o lançamento um procedimento ou um ato administrativo, uma vez que foge da alçada do objeto proposto.

Segundo o CTN existem três tipos de lançamento: direto ou de ofício, por declaração e por declaração, sendo assim classificados de acordo com a menor ou maior participação do sujeito passivo, cabendo apenas definir o lançamento aplicável ao IPTU, atual objeto de estudo.

Desta forma, ao IPTU é aplicável o lançamento direto ou de ofício, ou seja, o Fisco Municipal efetua o lançamento deste tributo com base nas informações constantes no cadastro imobiliário do Município, com a mínima participação do contribuinte.

Ressalta-se que no lançamento de ofício a participação do contribuinte praticamente não ocorre, visto que o ente municipal possui os dados necessários para realizar o lançamento, ou seja, o Município tem cadastro dos imóveis e valor venal prévio, bastando apenas realizar o lançamento anual, com emissão de documento de cobrança do tributo para o sujeito passivo, que após receber a notificação para pagar, pode reclamar a respeito do lançamento perante o Fisco.

Vale lembrar o teor da Súmula 397 do STJ: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.”, quando inicia o prazo para o mesmo questionar a imposição do imposto.

Nesta linha, pode-se finalizar o presente capítulo afirmando que após análise do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, em especial da norma

em abstrato do imposto, havendo a materialização da previsão legislativa municipal, ocorrerá o lançamento, surgindo o crédito tributário para o Município.

A seguir, busca-se demonstrar a forma pela qual esse tributo pode servir de instrumento para efetivação da Justiça Social. Para tanto, passa-se a analisar de maneira mais detalhada a progressividade do imposto como forma de efetivação da referida justiça, bem como, as decisões dos tribunais que comprovarão que a progressividade efetiva os princípios constitucionais valorados pela Justiça Social.

3 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU E A JUSTIÇA SOCIAL

Neste capítulo final da dissertação pretende-se tratar da progressividade do IPTU, mais especificamente, das diversas formas de progressividade de alíquotas deste imposto, para buscar demonstrar que através da progressividade esse tributo pode servir de instrumento de efetivação da Justiça Social.

Para tanto, inicia-se o estudo com a evolução histórica da progressividade no direito brasileiro, em seguida, serão analisados os tipos de progressividade e se mostrará como se efetiva a Justiça Social, fundamentada nos princípios constitucionais e em decisões de Tribunais Superiores e de Justiça sobre o IPTU progressivo após a Emenda Constitucional n.º 29/2000.

3.1 A POSSIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

A fim de discorrer sobre a progressividade tributária no direito brasileiro, cabe, antes de adentrar no assunto, conceituar o vocábulo progressivo e o verbo progredir.

Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, elaborado pelo Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda, o termo progressivo significa “1. que progride. 2. Que atravessa sucessivamente cada etapa de um processo em que há aumento, crescimento, agravamento, etc.. 3. ECON. relativo ou pertencente a um tipo de taxação na qual a alíquota cresce conforme o aumento da renda tributável.” e o vocábulo progressividade define-se como “1. característica ou estado o que é progressivo. 2. desenvolvimento gradual, progressão, gradação, gradatividade.” (2009, p. 1558).

Logo, pela simples análise dos vernáculos em conjunto com o direito tributário pode-se dizer que quando um imposto for progressivo, algum aspecto da hipótese de incidência irá variar para que o valor a ser pago também varie para maior, progressivamente.

Ataliba (1991, p. 49) ao tratar da progressividade exalta:

a progressividade é constitucionalmente postulada, tanto a de caráter fiscal (inerente ao próprio tributo) como a extrafiscal (promoção de uma igualação social – eliminação das desigualdades), o favorecimento dos desvalidos, a criação de empregos, o desenvolvimento econômico, a melhoria nas

condições de vida, a proteção ao meio ambiente, etc., são valores que mereceram do contribuinte especial encômio.

A progressividade trata-se de uma característica atribuída a determinados impostos pela Constituição Federal e serve como forma de garantir maior arrecadação aos entes federados competentes pela instituição destes tributos, ou ainda, como forma de promover o desenvolvimento econômico, eliminando desigualdades sociais, ou seja, objetiva atingir a função fiscal e/ou a extrafiscal dos impostos.

A progressividade tributária ingressou no direito brasileiro com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que em seu artigo 128 a previu nos impostos sobre heranças e legados, ao estabelecer “Art 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.”

Posteriormente, somente com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é que o assunto retornou aos dispositivos constitucionais, mais precisamente com a estipulação da progressividade para o Imposto de Renda – IR, conforme artigo 153, III, § 2º, I; através de alíquotas fixadas como forma de desestimular as propriedades improdutivas no Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, artigo 153, VI, § 4º; a progressividade do IPTU para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, artigo 156, I, § 1º e, ainda, a progressividade no tempo do IPTU, artigo 182, § 4º, II.

Com a publicação da Emenda Constitucional n.º 29/2000 foi acrescentado ao IPTU a progressividade em razão do valor do imóvel e a possibilidade de ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, conforme artigo 156, §1º, I e II, CF.

Já a Emenda Constitucional n.º 42/2003 determinou expressamente a progressividade no ITR, de acordo com artigo 153, § 4º, inciso I e também acrescentou ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, a possibilidade de ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização, de acordo com o artigo 155, § 6º, CF.

Assim, constata-se que atualmente a Constituição Federal prevê cinco possibilidades de progressividade tributária nos impostos: duas para o IPTU e as demais para os seguintes impostos: IR, ITR e IPVA.

Oportuno salientar que o instituto da progressividade previsto no ordenamento constitucional brasileiro apenas refere-se expressamente a impostos, não havendo previsão constitucional para outra espécie de tributo.

E, ainda, conforme assenta Roland (2006, p. 58/59) o imposto é espécie tributária que mais se adapta ao instituto da progressividade, por dois motivos: em razão de tratar-se de tributo não vinculado, ou seja, a incidência independe de qualquer contraprestação por parte do Estado e também por incidir sobre capital ou renda do contribuinte, signos presuntivos de riqueza, diferindo da mesma forma das outras espécies tributárias.

Na presente pesquisa, pretende-se analisar apenas a progressividade do IPTU que encontra previsão constitucional nos artigos 156, § 1º e 182, § 4º, inciso II, a qual se optou por dividir em fiscal e extrafiscal.

A progressividade do IPTU pode ter função fiscal, ou seja, meramente arrecadatória e extrafiscal cuja função vai além da simples arrecadação, alcançando também o desenvolvimento econômico regional, preservação ambiental, reduzir as desigualdades, garantir o bem estar dos cidadãos, buscando realizar a justiça social.

Ressalta-se, como bem assenta Becker (1998, p. 587 e 588), que ambas as funções, fiscal e extrafiscal, coexistirão na formulação de cada tributo, havendo apenas maior ou menor prevalência desta ou daquela finalidade.

Desta forma, em que pese nesta pesquisa para fins didáticos ter-se optado por dividir o IPTU em progressivo fiscal e progressivo extrafiscal, deve-se ter em mente que o imposto possui dupla função e ao exercer uma delas não exclui a outra, apenas há prevalência de uma finalidade em relação a outra.

Vale acrescentar que o Município ao instituir o IPTU progressivo deve observar as disposições constitucionais já referidas, ou seja, artigos 156, 1º e 182, § 4º, II, conforme orientação do STF. Veja-se:

IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de a progressividade estabelecida em lei municipal pressupor a observância do disposto nos artigos 156, § 1º, e 182, §§ 2º e 4º, da Constituição Federal.(RE 557534 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 13/04/2011, DJe-093 DIVULG 17-05-2011 PUBLIC 18-05-2011 EMENT VOL-02524-01 PP-00218). (grifo nosso)

Assim, passa-se a analisar de maneira mais aprofundada as duas progressividades previstas constitucionalmente na imposição do IPTU, a extrafiscal e a fiscal, cada uma com suas peculiaridades próprias.

3.2 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU

A progressividade extrafiscal conforme já citado anteriormente, trata-se da progressividade com finalidade além do intuito arrecadatário e de auferir recursos para os entes federados, visa desempenhar tarefas de política econômica, urbana, social, etc. em prol da coletividade.

A utilização da progressividade como forma de desestimular a propriedade ociosa, tem finalidade extrafiscal, que pode ser alcançada através do ITR e do IPTU, o primeiro em relação a propriedade rural – visa garantir a política agrícola e o segundo em relação a propriedade urbana – visa a política de desenvolvimento urbano.

Meirelles (1999, p. 45) apresenta o seguinte conceito para extrafiscalidade:

A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação do governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária.

Então, sendo a extrafiscalidade considerada ato de política fiscal, cabe ao ente federado implementá-la em suas legislações a fim de que através da tributação atinja a sua finalidade social.

O IPTU progressivo extrafiscal está previsto constitucionalmente no artigo 182, § 4º, II (IPTU progressivo no tempo) e caracteriza-se pela finalidade ordinatória, ou seja, norma indutora de comportamento dos contribuintes do imposto, que devem cumprir com a função social da propriedade, a qual estará delimitada no plano diretor. Veja:

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.(grifo nosso).

O dispositivo constitucional acima citado está inserido no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, capítulo II que trata da Política Urbana, e inclui uma forma de tributação diferenciada através do IPTU com o objetivo de alcançar Justiça Social, pois como bem assinalado visa atingir fins sociais, qual seja, a função social da propriedade, garantindo desta forma o pleno desenvolvimento urbano.

Portanto, constata-se que como a Justiça Social trata-se do ditame que pode ser alcançado através da ordem financeira e econômica, quando o Poder Constituinte determinou que a política de desenvolvimento urbano fosse executada pelos Municípios, delimitou a competência desses entes para atuação na política urbana, corroborando com o disposto na Constituição Federal no artigo 30 que trata da competência administrativa dos Municípios, entre elas: “VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;” e atribuindo relevante função ao Município, que pode se utilizar da tributação para alcançar a finalidade pretendida constitucionalmente.

Desta forma, cabe aos Municípios promover a política de desenvolvimento urbano, fundamentados em lei que disponha das diretrizes gerais, ou seja, a Lei 10.257 de 10 de julho de 2001, que regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal e estabelece diretrizes da política urbana e dá outras providências, denominada Estatuto da Cidade.

Vale acrescentar que conforme entendimento do STF a cobrança do IPTU extrafiscal do artigo 182, § 4º, II, CF somente se tornou possível com a edição da lei sobre as diretrizes gerais da política urbana, o Estatuto da Cidade, pois essa lei traz

os requisitos que devem ser observados pelos Municípios para instituição do IPTU progressivo. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL. ARTIGO 182, § 4º, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. A cobrança do IPTU progressivo para fins extrafiscais, hipótese prevista no artigo 182, § 4º, inciso II, da CB/88, somente se tornou possível a partir da edição da Lei n. 10.257/01 [Estatuto da Cidade]. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 338589 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 24/06/2008, DJe-152 DIVULG 14-08-2008 PUBLIC 15-08-2008 EMENT VOL-02328-04 PP-00819). (grifo nosso)

No Estatuto da Cidade está inserido o capítulo III que trata do Plano Diretor, no qual são estabelecidos os objetivos e finalidades deste instituto que serve como instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana dos Municípios, ou seja, o plano diretor é o processo de planejamento dos Municípios.

Além disso, especificamente nos artigos 39 e 40, abaixo transcritos, o Estatuto sinaliza quando a propriedade cumpre com sua função social, isto é, quando atende as exigências constantes no plano diretor, o qual integra o processo de planejamento municipal e deve ser revisto, pelo menos, a cada dez anos a fim de que possa refletir a realidade local e assegurar a qualidade de vida, a justiça social e o desenvolvimento da região.

Art. 39. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º desta Lei. (grifo nosso).

Art. 40. O plano diretor, aprovado por lei municipal, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana.

§ 1º O plano diretor é parte integrante do processo de planejamento municipal, devendo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas.

§ 2º O plano diretor deverá englobar o território do Município como um todo.

§ 3º A lei que instituir o plano diretor deverá ser revista, pelo menos, a cada dez anos.

§ 4º No processo de elaboração do plano diretor e na fiscalização de sua implementação, os Poderes Legislativo e Executivo municipais garantirão:

I – a promoção de audiências públicas e debates com a participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade;

II – a publicidade quanto aos documentos e informações produzidos;

III – o acesso de qualquer interessado aos documentos e informações produzidos. (grifo nosso)

Assinale-se que conforme disposição constitucional o plano diretor é obrigatório nos municípios com mais de vinte mil habitantes e também em outras hipóteses, conforme artigo 41 do Estatuto da Cidade:

Art. 41. **O plano diretor é obrigatório para cidades:**

I – com mais de vinte mil habitantes;

II – integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas;

III – onde o Poder Público municipal pretenda utilizar os instrumentos previstos no [§ 4º do art. 182 da Constituição Federal](#);

IV – integrantes de áreas de especial interesse turístico;

V – inseridas na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional.

VI - incluídas no cadastro nacional de Municípios com áreas suscetíveis à ocorrência de deslizamentos de grande impacto, inundações bruscas ou processos geológicos ou hidrológicos correlatos. [\(Incluído pela Lei nº 12.608, de 2012\)](#)(grifo nosso).

Assim, verifica-se que a obrigatoriedade de ter plano diretor nos Municípios não se restringe a possuir mais de vinte mil habitantes, abrange também cidades que integrem regiões metropolitanas e aglomerações; as que pretendem utilizar instrumentos do §4º, artigo 182 da CF, entre eles: o IPTU progressivo no tempo; as integrantes de áreas de interesse turístico; integrantes de áreas e influencia de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental, bem como, incluídas como áreas suscetíveis de deslizamentos de grande impacto, inundações etc.

Conforme bem dispõe Meirelles (2014, p.561 e 562) plano diretor “é o complexo de normas legais e diretrizes técnicas para o desenvolvimento global e constante do Município, sob os aspectos físico, social, econômico e administrativo, desejado pela comunidade local.”, isto é, o Município através do seu plano diretor estabelece as suas prioridades para o desenvolvimento urbano com base na realidade local, buscando sempre a supremacia do interesse público e o bem estar dos seus habitantes.

O preceito constitucional já citado – artigo 182, § 4º - é claro ao afirmar que a propriedade urbana cumpre sua função social quando está de acordo com as diretrizes e regras estabelecidas pelo plano diretor.

Desta forma, a propriedade cumprirá com sua função social na medida em que for aproveitada de acordo com o estabelecido no plano diretor do Município. Caso o proprietário não dê o aproveitamento adequado a propriedade, ou seja, não edifique, não utilize ou subutilize o solo urbano conforme o plano diretor da cidade,

poderá sofrer a incidência das hipóteses previstas nos incisos do § 4º do artigo 182 da CF.

O Estatuto da Cidade determinou em artigo 50, alterado pela Lei 11.673/2008, que “Os Municípios que estejam enquadrados na obrigação prevista nos incisos I e II do caput do art. 41 desta Lei e que não tenham plano diretor aprovado na data de entrada em vigor desta Lei deverão aprová-lo até 30 de junho de 2008.”, podendo o Prefeito incorrer em improbidade administrativa caso não tome as providências necessárias para instituição do plano diretor.

O artigo 5º *caput* do Estatuto da Cidade, adequado ao disposto no §4º do artigo 182 da CF, estabelece:

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.

Destaca-se que os Municípios além de possuir plano diretor, necessitam de lei específica para área incluída nesse plano que determine o parcelamento, a edificação ou a utilização do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, a qual estabelecerá diretrizes e prazos para o cumprimento das obrigações.

Logo, conclui-se pela necessidade dos Municípios instituírem planos diretores para determinar o desenvolvimento urbano ordenado de suas cidades, bem como, para que possam implementar a tributação progressiva do IPTU caso não haja o cumprimento da função social da propriedade por parte dos proprietários, detentores do domínio útil ou que detenham a posse do imóvel.

Assim, caso não sejam cumpridas as regras e diretrizes estabelecidas em lei específica, acarretará a aplicação do IPTU progressivo no tempo, pelo prazo de cinco anos consecutivos, sendo que a alíquota não poderá exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior, não podendo ainda ultrapassar o alíquota de 15%, conforme o determinado no Estatuto da Cidade.

Ressalta-se que se dentro do prazo de cinco anos o proprietário do imóvel não proceder com o aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, mesmo com a aplicação da progressividade no tempo do IPTU, poderá o Município desapropriar o imóvel, de acordo com artigos 7º e 8º do Estatuto da Cidade.

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, **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.**

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e **não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.**

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, **o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.**

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. (grifo nosso)

Art. 8º 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. (grifo nosso)

Desta forma, pode-se dizer que para que ocorra a instituição pelo Município do IPTU progressivo no tempo, primeiro, deve estar previsto em lei específica municipal, ou seja, no plano diretor que estabelecerá diretrizes de política urbana e, segundo, deve haver legislação específica determinando as alíquotas progressivas a serem aplicadas caso a propriedade não cumpra sua função social.

Importante salientar que a progressividade no tempo ou progressividade extrafiscal sempre foi possível desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 e tal fato foi confirmado pela edição da Súmula 668 do STF, ao tratar do momento de validade da progressividade fiscal instituída posteriormente pela EC 29/2000 ao determinar: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

Além disso, verifica-se com a imposição do IPTU progressivo extrafiscal, que o Município busca alcançar os fins sociais, o cumprimento da função social da propriedade, modulando a conduta do contribuinte, fazendo com que ele cumpra com o estabelecido no plano diretor no que tange a função social da propriedade e não haja a necessidade de imposição desta forma de tributação progressiva neste caso, pois somente será imposta quando a função social não for cumprida.

Todavia, cabe deixar claro que mesmo que cumpra a função social da propriedade, o proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil arcará com o IPTU, mas não na forma progressiva, visto que o imposto serve também como forma do município auferir receitas e gerir a coisa pública.

Vale lembrar que quando da promulgação da Constituição Federal de 1988 o § 1º do artigo 156 que trata dos impostos municipais, inciso I – IPTU apresentava o seguinte enunciado: “§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”, ou seja, determinava a possibilidade da progressividade do IPTU para garantir o cumprimento da função social da propriedade, limitada no tempo, de acordo com o artigo 182, § 4º, II da CF.

Neste sentido, colaciona-se ementa de decisão do STF, abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE. ÔNUS DO RECORRENTE. **IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS ANTES DA EC 29/2000. INCONSTITUCIONALIDADE, SALVO SE DESTINADAS A ASSEGURAR O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE.** SÚMULA 668/STF. ENTENDIMENTO REAFIRMADO NO JULGAMENTO DO AI 712.743 QO-RG (REL. MIN. ELLEN GRACIE, DJe de 8/5/2009, TEMA 155). DEBATE ACERCA DO CARÁTER SELETIVO OU PROGRESSIVO. VEDAÇÃO. SÚMULAS 279 E 280 DO STF. ANTERIORIDADE. ART. 150, III, C, DA CF/88. PEDIDO DEFERIDO NO TRIBUNAL DE ORIGEM CONFORME REQUERIDO PELO RECORRENTE. PEDIDO PREJUDICADO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (ARE 931016 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 24/05/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-116 DIVULG 06-06-2016 PUBLIC 07-06-2016). (grifo nosso).

Após, com a Emenda Constitucional 29/2000, a Constituição Federal passou a prever de forma expressa a possibilidade da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, do uso e da localização.

Ressalta-se que mesmo antes do advento da EC 29/2000 já existia a possibilidade dos Municípios instituir alíquotas diferenciadas no IPTU em razão da destinação do imóvel, conforme decisão do STF; o qual também entendeu possuir repercussão geral o assunto:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. **TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. OFENSA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que não viola a Constituição Federal a fixação de alíquotas diversas do IPTU em razão da destinação do imóvel.**

Precedentes II - Agravo regimental improvido. (AI 470555 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 21/06/2007, DJe-077 DIVULG 09-08-2007 PUBLIC 10-08-2007 DJ 10-08-2007 PP-00021 EMENT VOL-02284-02 PP-00370).(grifo nosso).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IMÓVEIS RESIDENCIAIS, NÃO RESIDENCIAIS, EDIFICADOS E NÃO EDIFICADOS. PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. Possui repercussão geral a questão constitucional atinente à possibilidade de instituir alíquotas de IPTU distintas para imóveis residenciais, não residenciais, edificadas e não edificadas, no período anterior à Emenda Constitucional 29/2000. (RE 666156 RG, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, julgado em 17/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 29-03-2012 PUBLIC 30-03-2012).(grifo nosso).

Fato é que as progressividades do IPTU em razão do uso e da localização, previstas no artigo 156, § 1º, inciso II, CF, na medida em que podem ter alíquotas diferenciadas, também possuem função extrafiscal, pois almejam o cumprimento da função social da propriedade.

Elizabeth Carraza (2015, p. 193) ao tratar sobre o tema assenta:

A epígrafe “uso e localização” utilizada no art.156, § 1, II é semanticamente ampla o suficiente para abarcar as necessidades relacionadas à realização da função social da propriedade, desde que haja previsão expressa do uso que se quer fomentar, através do plano diretor do Município.

(..)

Não se proíbe, portanto, a progressividade de natureza fiscal, intimamente relacionada com o princípio da capacidade econômica e com o art. 156, § 1, I da CF. Mas, admite-se, também, a progressividade de natureza extrafiscal, *esta condicionada à existência do plano diretor.*

A progressividade extrafiscal é, como se pode perceber, um dos instrumentos criados pela Constituição para fazer atuar o princípio da função social da propriedade.

Desta forma, a progressividade extrafiscal se verificará quando aplicada alíquota diferente em razão do uso ou da localização do imóvel em decorrência do que está estabelecido no plano diretor, para que assim cumpra-se com a função social da propriedade.

Exemplificando, caso ocorra em determinado Município alteração no plano diretor e uma indústria esteja localizada em zona residencial, conforme estabelecido no plano diretor atual, pode o Município aplicar alíquota mais elevada a este imóvel a fim de desestimular atividades industriais e comerciais em zonas residenciais, visando garantir o bem estar dos habitantes deste local.

Logo, a progressividade extrafiscal do IPTU se verifica na aplicação de alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização do imóvel (artigo 156, §1º, II) e também com a aplicação de alíquotas progressivas no tempo (artigo 182, § 4º, II), todas decorrentes do princípio da função social da propriedade e conseqüentemente da existência de plano diretor que definirá o que venha a ser função social da propriedade.

Em que pese caber ao município definir como a propriedade cumprirá com a sua função social, Di Sarno (2004 *apud* BLANC, 2012, p. 36) entende que:

a função social da propriedade ocorre no equilíbrio entre o interesse público e o privado, no qual este se submete àquele, pois o uso que se faz de cada propriedade possibilitará a realização plena do urbanismo e do equilíbrio das relações da cidade.

Nesta linha, importante afirmar que na medida em que o princípio da função social da propriedade é implementado pelos legisladores municipais, através do plano diretor e também de lei específica sobre parcelamento e aproveitamento do solo urbano, pretende-se fazer com que os habitantes conscientizem-se e ajudem no desenvolvimento urbano da cidade, visando atingir o ditame da Justiça Social, vez que a propriedade estará atendendo sua finalidade social, em prol da coletividade e não somente beneficiando o proprietário, mas caso as diretrizes não sejam seguidas poderá incidir o IPTU progressivo.

Tendo em vista a análise realizada sobre a progressividade extrafiscal do IPTU, cabe agora analisar a progressividade fiscal do imposto.

3.3 A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

A progressividade fiscal como já sedimentado ao longo do trabalho, trata-se da progressividade em que predomina a finalidade arrecadatória para os cofres públicos do ente federado, no caso, do Município que necessita de receita para cumprir com os objetivos constitucionais, buscando o bem estar dos cidadãos.

Essa progressividade encontra-se prevista no artigo 156, § 1º, I da CF: “§ 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;”, conforme redação dada pela EC 29/2000.

Analisando o referido dispositivo constitucional constata-se que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, ou seja, poderá ter alíquotas progressivas, que aumentam na medida em que varia a base de cálculo do imposto, o valor da propriedade.

Atualmente a progressividade em razão do valor do imóvel encontra-se expressa na Constituição Federal de 1988 por ter sido incluída pela EC 29/2000, todavia, antes da publicação da referida emenda, alguns Municípios realizavam tal cobrança com fundamentação na aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPTU abrangia a discussão acerca da aplicação deste princípio nos impostos reais, haja vista que o entendimento majoritário era que a expressão “sempre que possível” constante no § 1º do artigo 145 da CF limitava a sua aplicação aos impostos de natureza pessoal.

Ressalta-se que tal entendimento baseado nas classificações dos impostos, acabava por restringir a aplicação do princípio constitucional tributário apenas aos impostos considerados pessoais e, como o IPTU recai sobre a propriedade, era compreendido como imposto de natureza real.

O Supremo Tribunal Federal antes da EC 29/2000 firmou entendimento no sentido acima citado, conforme se colaciona abaixo algumas decisões, deixando claro que a progressividade admitida era somente a extrafiscal para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, sendo inadmitida a progressividade fiscal com base na capacidade contributiva do contribuinte.

IPTU. Progressividade. - 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 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 o artigo 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 sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão:

Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726). (grifo nosso).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. **IPTU. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. IMPOSSIBILIDADE. 1. IPTU. Não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto. 2. A progressividade da alíquota do IPTU, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 156, I, § 1º e art. 182, § 4º, II, CF).** 3. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 468801 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 21/09/2004, DJ 15-10-2004 PP-00008 EMENT VOL-02168-04 PP-00783).(grifo nosso).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. **IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. IPTU. Alíquota progressiva. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que a capacidade econômica do contribuinte não pode ser utilizada como critério para a estipulação de alíquotas diferenciadas.** Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 459396 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 31/08/2004, DJ 17-09-2004 PP-00071 EMENT VOL-02164-05 PP-00876).(grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ARTIGO 67 DA LEI Nº 691/84. PRECEDENTES. 1. **É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível, em face da Constituição Federal, para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade.** 2. O artigo 67 da Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, que **instituiu a progressividade do IPTU levando em conta a área e a localização dos imóveis - fatos que revelam a capacidade contributiva -, não foi recepcionado pela Carta Federal de 1988.** 3. Recurso extraordinário não conhecido.(RE 248892, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 09/11/1999, DJ 31-03-2000 PP-00063 EMENT VOL-01985-06 PP-01265).(grifo nosso).

Tendo em vista as decisões expostas, pode-se verificar que o STF entendia ser inconstitucional o IPTU progressivo fiscal estabelecido em legislação municipal antes da EC 29/2000, haja vista a impossibilidade de considerar a capacidade contributiva e/ou econômica dos contribuintes em razão de sua natureza real e não pessoal, conforme dispõe o § 1º do artigo 145 da CF e entendimento de alguns autores, entre eles Sabbag (2012, p. 1005).

Contudo, considerando apontamentos realizados por outros autores, dentre os quais se ressalta Sacha Calmon Navarro Coelho e Hugo de Brito Machado, já havia a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPTU mesmo antes da promulgação da EC 29/2000.

Coelho (2007) ao discorrer sobre a progressividade pelo valor do imóvel do IPTU entende que o princípio da capacidade contributiva já podia ser aplicado ao referido imposto antes da EC 29/2000, pois o artigo 145, § 1º, CF não apresenta qualquer proibição em considerar a pessoa do proprietário, esse sim titular do patrimônio, objeto da relação-jurídica do IPTU.

E, ainda, ao tratar da EC 29/2000 em relação a progressividade, enfatizou “ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio” (COELHO, 2007, p. 395), isto é, explicitou o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado ao IPTU e que a progressividade serve como critério de graduação da capacidade econômica do contribuinte.

Para Carrazza (2004, p. 100 e 101), “a capacidade contributiva, para fins de tributação por via do IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário.”, logo, “a capacidade contributiva revela-se, no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano.”.

Nesta linha, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva no IPTU deve considerar o próprio imóvel do contribuinte como signo presuntivo de riqueza, fazendo com que se conclua que quanto mais valiosa a propriedade, mais imposto deve ser pago pelo proprietário, possuidor ou detentor e aplicar a progressividade neste caso, faz com que a medida que varie a base de cálculo, também varie a alíquota do tributo.

Assim, pode-se dizer que a progressividade serve como um dos critérios para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Ressalta-se que após a publicação da EC 29/2000 a divergência existente quanto a possibilidade de aplicar a progressividade em razão do valor do imóvel fundada no princípio da capacidade contributiva perdeu seu objeto, vez que expressamente o legislador confirmou a tese sobre possibilidade deste tipo de progressividade no IPTU, tornando clara a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Vale lembrar que no último tópico deste capítulo serão apresentadas as decisões sobre a progressividade após a EC 29/2000, as quais servirão também para comprovar a possibilidade da imposição da progressividade fiscal no IPTU com

base na observância dos princípios constitucionais tributários, efetivando assim a Justiça Social neste tributo.

Em relação as alíquotas diferenciadas que podem ser instituídas em razão do uso ou localização do imóvel, constantes no artigo 156, § 1º, II, CF, conforme estudado anteriormente, trata-se da progressividade predominante com finalidade extrafiscal, todavia, pode-se notar a existência concomitante da função fiscal ou até mesmo mais fiscal, quando as alíquotas são instituídas de forma diferente sem considerar o plano diretor do Município.

Portanto, após discorrer sobre as progressividades aplicáveis ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, extrafiscal e fiscal, ambas baseadas em previsão constitucional e nos princípios constitucionais, cabe, neste momento, estudar como a Justiça Social se efetiva através da imposição do IPTU progressivo.

3.4 A EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL ATRAVÉS DO IPTU PROGRESSIVO

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana foi desenvolvido ao longo desta pesquisa especialmente em função de sua característica peculiar, a progressividade, que conforme analisado pode ser extrafiscal e/ou fiscal.

Para que os Municípios possam instituir o IPTU devem cumprir com alguns princípios constitucionais tributários que delimitam a atuação desses entes na imposição do poder de tributar. Desta forma, quando da criação do referido imposto ou de sua alteração, deve o legislador sempre considerar a realidade da localidade e também características do imposto, que são possíveis constitucionalmente a fim de que alcance a Justiça.

Como já analisado, o termo Justiça Social trata-se de conceito indeterminado, mais precisamente um valor, que pode se concretizar através da aplicação dos princípios e das regras legais que formam o sistema jurídico.

O IPTU progressivo possui previsão expressa constitucionalmente, podendo ser instituído pelos Municípios, cabendo ao Executivo ao propor a legislação atentar para que se concretize a Justiça Social e realizem-se os objetivos fundamentais do Estado Democrático.

Em que pese as análises iniciais já realizadas sobre o IPTU, a progressividade e a Justiça, neste momento cabe discorrer sobre a aplicação prática

de todos esses institutos que podem fundamentar a efetivação da Justiça Social.

Quando se discorre sobre Justiça Social deve-se ter em mente também os princípios constitucionais, mais especificamente, no campo do direito tributário, os princípios peculiares desta seara e, ainda, princípios e garantias fundamentais que buscam o bem estar dos cidadãos, haja vista que a interpretação das normas deve ser global.

A Justiça Social compreendida como um conceito amplo, cujo termo “social” não pode ser dissociado da palavra Justiça merece ser almejada e alcançada pelos criadores das legislações tributárias a fim de que se cumpra com os princípios constitucionais estabelecidos.

O legislador originário quando distribuiu a competência tributária entre os entes federados na Constituição Federal também repartiu o poder de tributar do Estado, a fim de que cada unidade da federação pudesse através de sua tributação própria auferir receitas que pudessem ajudar na sua manutenção e de sua população.

Dentre as espécies tributárias repartidas entre os entes federados está o imposto que de acordo com o artigo 16 do CTN “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, isto é, trata-se de exação tributária não vinculativa e que molda facilmente com a progressividade.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana pode ser instituído na forma progressiva e quando isso acontece acaba por materializar os princípios constitucionais tributários e também os objetivos da Constituição, vindo por efetivar a Justiça Social, pois diminui as desigualdades sociais, garante existência digna, faz com que a propriedade cumpra com sua função social, etc.

A extrafiscalidade do IPTU claramente demonstra a efetivação a Justiça Social, uma vez que a propriedade cumprindo com sua função social, ou seja, sendo cuidada de acordo com as regras estabelecidas pelo plano diretor da cidade, estimula o desenvolvimento da política urbana do Município e faz com que o ente municipal possa se ater a outros encargos que lhe são atribuídos a fim de manter o bem estar de sua população.

Esse tipo de progressividade extrafiscal cuja finalidade é modular a conduta do contribuinte almejando com que ele destine função social a sua propriedade

urbana, serve como instrumento de realização do ditame constitucional da Justiça Social.

Tendo em vista que a progressividade extrafiscal do IPTU do artigo 182, § 4º, II da CF visa ao cumprimento da função social da propriedade e para isso existe a necessidade da criação pelos Municípios de plano diretor que cumpra com as diretrizes estabelecidas no Estatuto da Cidade, cabe considerar a Pesquisa de Informações Básicas Municipais – MUNIC, realizada em 2013, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), tabelas 14 e 13, a qual demonstra, por região, o número de Municípios que possuem plano diretor.

Tabela 14 - Municípios, total e com Plano Diretor, segundo as Grandes Regiões e as Unidades da Federação – 2013

| Grandes Regiões e classes de tamanho da população dos municípios | Municípios | | | |
|---|--------------|-------------------|---------------|-------------------|
| | Total | Com Plano Diretor | | Sem Plano Diretor |
| | | Total | Em elaboração | |
| Brasil | 5 570 | 2 785 | 763 | 2019 |
| Norte | 450 | 243 | 73 | 134 |
| Rondônia | 52 | 23 | 15 | 14 |
| Acre | 22 | 8 | 7 | 7 |
| Amazonas | 62 | 34 | 10 | 18 |
| Roraima | 15 | 3 | 8 | 4 |
| Pará | 144 | 120 | 9 | 15 |
| Amapá | 16 | 3 | 3 | 10 |
| Tocantins | 139 | 52 | 21 | 66 |
| Nordeste | 1 794 | 724 | 281 | 787 |
| Maranhão | 217 | 95 | 48 | 73 |
| Piauí | 224 | 82 | 24 | 117 |
| Ceará | 184 | 94 | 25 | 65 |
| Rio Grande do Norte | 167 | 36 | 23 | 108 |
| Paraíba | 223 | 54 | 35 | 134 |
| Pernambuco | 185 | 102 | 32 | 51 |
| Alagoas | 102 | 45 | 18 | 39 |
| Sergipe | 75 | 32 | 7 | 36 |
| Bahia | 417 | 184 | 69 | 164 |
| Sudeste | 1 668 | 759 | 216 | 692 |
| Minas Gerais | 853 | 299 | 128 | 426 |
| Espírito Santo | 78 | 59 | 3 | 16 |
| Rio de Janeiro | 92 | 70 | 6 | 15 |

| | | | | |
|---------------------|--------------|------------|------------|------------|
| São Paulo | 645 | 331 | 79 | 235 |
| Sul | 1 191 | 869 | 117 | 205 |
| Paraná | 399 | 368 | 29 | 2 |
| Santa Catarina | 295 | 226 | 29 | 40 |
| Rio Grande do Sul | 497 | 275 | 59 | 163 |
| Centro-Oeste | 467 | 190 | 76 | 201 |
| Mato Grosso do Sul | 79 | 33 | 18 | 28 |
| Mato Grosso | 141 | 55 | 30 | 56 |
| Goiás | 246 | 101 | 28 | 117 |
| Distrito Federal | 1 | 1 | - | - |

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, Pesquisa de Informações Básicas Municipais 2013. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2013/defaulttab_pdf.shtm. Acesso em 11 mai. 2016.

De acordo com a tabela 14 da pesquisa realizada pelo IBGE constatou-se que dos 5.570 Municípios brasileiros existentes, no ano de 2013, 2.785 Municípios possuem plano diretor concluído, em 763 o plano diretor encontra-se em elaboração e em 2019 Municípios não há plano diretor.

Em seguida, a tabela 13 da pesquisa faz o mesmo levantamento sobre a existência de plano diretor nos Municípios, considerando também o tamanho da população municipal, veja-se:

Tabela 13 - Municípios, total e com Plano Diretor, segundo as Grandes Regiões e as classes de tamanho da população dos municípios – 2013

| Grandes Regiões e classes de tamanho da população dos municípios | Municípios | | | |
|---|--------------|-------------------|---------------|-------------------|
| | Total | Com Plano Diretor | | Sem Plano Diretor |
| | | Total | Em elaboração | |
| Brasil | 5 570 | 2 785 | 763 | 2019 |
| Até5 000 | 1 247 | 379 | 188 | 679 |
| De 5 001 a10 000 | 1 227 | 389 | 195 | 642 |
| De10 001 a 20 000 | 1 378 | 477 | 272 | 629 |
| De20 001 a 50 000 | 1 080 | 914 | 99 | 67 |
| De50 001 a 100 000 | 339 | 329 | 8 | 2 |
| De100 001 a 500 000 | 260 | 259 | 1 | - |
| Mais de 500 000 | 39 | 38 | - | - |
| Norte | 450 | 243 | 73 | 134 |
| Até5 000 | 80 | 24 | 9 | 47 |
| De 5 001 a10 000 | 81 | 21 | 24 | 36 |
| De10 001 a 20 000 | 110 | 38 | 27 | 45 |
| De20 001 a 50 000 | 111 | 93 | 13 | 5 |
| De50 001 a 100 000 | 42 | 41 | - | 1 |
| De100 001 a 500 000 | 24 | 24 | - | - |
| Mais de 500 000 | 2 | 2 | - | - |
| Nordeste | 1 794 | 724 | 281 | 787 |

| | | | | |
|---------------------|--------------|------------|------------|------------|
| Até5 000 | 234 | 44 | 29 | 160 |
| De 5 001 a10 000 | 360 | 60 | 57 | 242 |
| De10 001 a 20 000 | 577 | 116 | 128 | 333 |
| De20 001 a 50 000 | 443 | 333 | 59 | 51 |
| De50 001 a 100 000 | 119 | 110 | 8 | 1 |
| De100 001 a 500 000 | 50 | 50 | - | - |
| Mais de 500 000 | 11 | 11 | - | - |
| Sudeste | 1 668 | 759 | 216 | 692 |
| Até5 000 | 374 | 52 | 77 | 245 |
| De 5 001 a10 000 | 397 | 86 | 59 | 252 |
| De10 001 a 20 000 | 359 | 109 | 65 | 185 |
| De20 001 a 50 000 | 290 | 266 | 14 | 10 |
| De50 001 a 100 000 | 107 | 107 | - | - |
| De100 001 a 500 000 | 124 | 123 | 1 | - |
| Mais de 500 000 | 17 | 16 | - | - |
| Sul | 1 191 | 869 | 117 | 205 |
| Até5 000 | 420 | 227 | 53 | 140 |
| De 5 001 a10 000 | 280 | 197 | 32 | 51 |
| De10 001 a 20 000 | 228 | 186 | 28 | 14 |
| De20 001 a 50 000 | 159 | 155 | 4 | - |
| De50 001 a 100 000 | 52 | 52 | - | - |
| De100 001 a 500 000 | 48 | 48 | - | - |
| Mais de 500 000 | 4 | 4 | - | - |
| Centro-Oeste | 467 | 190 | 76 | 201 |
| Até5 000 | 139 | 32 | 20 | 87 |
| De 5 001 a10 000 | 109 | 25 | 23 | 61 |
| De10 001 a 20 000 | 104 | 28 | 24 | 52 |
| De20 001 a 50 000 | 77 | 67 | 9 | 1 |
| De50 001 a 100 000 | 19 | 19 | - | - |
| De100 001 a 500 000 | 14 | 14 | - | - |
| Mais de 500 000 | 5 | 5 | - | - |

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, Pesquisa de Informações Básicas Municipais 2013. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2013/defaulttab_pdf.shtm. Acesso em 11 mai.2016

Observa-se, conforme estudo realizado pelo IBGE, que no Brasil em 2013, considerando o tamanho da população dos Municípios, na faixa entre 20.001 a 50.000 habitantes, existem 1080 Municípios, dos quais 914 possuem plano diretor, 99 o plano diretor encontra-se em andamento e 67 não tem plano diretor, em que pese em tal faixa a Constituição e o Estatuto da Cidade obrigarem os Municípios a possuir plano diretor.

Assim, constata-se que pelo menos até o ano de 2013 ainda parte dos Municípios obrigados a possuir plano diretor não possuía, apesar do Estatuto da Cidade ter limitado a data para tomar as providências relativas a criação do mesmo até 30 de junho de 2008.

Nesta linha, pode-se dizer que os Municípios que nem mesmo cumpriram com a exigência de criar o plano diretor não tem condições de instituir o IPTU progressivo, especialmente na forma extrafiscal, não realizam política de

desenvolvimento urbano nos termos constitucionais e podem estar longe do alcance da Justiça Social.

Com base na análise dos referidos dados, também pode-se afirmar que os Municípios poderiam ser mais estimulados a fim de que cumpram com os princípios e regras constitucionais, pois através da implementação do plano diretor, terão política de desenvolvimento urbano local e poderão exigir condutas dos cidadãos e contribuintes, instituindo o IPTU progressivo.

Vale destacar que na medida em que o Município possui política de desenvolvimento urbano, plano diretor, lei sobre o aproveitamento do solo urbano e determina os critérios para cumprimento da função social da propriedade, bem como, IPTU progressivo, faz com que os contribuintes sintam-se desestimulados a, por exemplo, manter um terreno baldio sem qualquer destinação, apenas para fins especulativos, visto que com a tributação progressiva terá reflexo monetário na sua riqueza, sem finalidade confiscatória, claro.

Pode-se dizer que a efetivação do IPTU progressivo pode auxiliar na concretização da Justiça Social, isto é, quando for imposta alíquota diferenciada em razão do uso, localização e valor da propriedade urbana, ou seja, caso haja uma propriedade com finalidade residencial em zona estritamente comercial, industrial conforme delimitado pelo plano diretor, a mesma deve pagar imposto menor do que as demais, visto que encontra-se prejudicada em razão do meio em que está inserida e não tem finalidade lucrativos.

Além da Justiça Social efetivamente verificada com a imposição do cumprimento da função social da propriedade, seja com o IPTU progressivo no tempo, seja com as alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização o imóvel, extrafiscalidade; cabe analisar a efetivação Justiça Social também pela imposição de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel.

A progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel, atualmente válida por possuir previsão constitucional, baseada no princípio da capacidade contributiva do contribuinte o qual efetiva a Justiça Fiscal² no momento da distribuição da carga tributária, pois quem tem mais paga mais, de acordo com a

² Conforme Tipke e Yamashita a expressão significa “o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuinte.” (2002, p.18).

propriedade, elemento presuntivo de riqueza, pode-se dizer, também, que poderia efetivar a Justiça Social.

Exemplificativamente, caso alguém seja proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil de uma casa grande, certamente deve pagar mais IPTU do que outra pessoa que possua uma casa mais humilde e, ao instituir a progressividade em razão do valor do bem imóvel, o Município estaria tributando de forma mais gravosa os que possuem um signo de riqueza mais valioso e que por presunção devem contribuir mais com as despesas do ente federado.

Nesse caso demonstra-se a efetivação da Justiça Fiscal pelo princípio da capacidade contributiva e também da Justiça Social, pois se estaria tentando igualar os desiguais, buscando equilíbrio através da progressividade.

Acresce-se ao exposto, conforme Birnfeld e Hüning (2015, p. 205), que o princípio da isonomia pode reequilibrar o que está desigual, auxiliando na efetivação da Justiça Social. Nestes termos:

o princípio da isonomia é, tal como o princípio da igualdade, ao mesmo tempo, um princípio de igualação (dos iguais, dos que encontram-se em situação tributária equivalente) e de desigualação (dos desiguais, dos que se encontram em situação tributária distinta), na perspectiva de que esta desigualação, tratando diferentemente os desiguais, contribua para igualá-los, reequilibrando o que fora desigual e se efetivando a justiça social.

Assim, para corroborar com esse pensamento, demonstrar-se-á através das decisões dos tribunais e do STF que a efetivação da progressividade no IPTU materializa os princípios constitucionais e pode também servir de instrumento para realização a Justiça Social.

3.5 ANALISE DE DECISÕES DE TRIBUNAIS SOBRE A PROGRESSIVIDADE APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 29/2000

Tendo em vista a pesquisa realizada na presente dissertação relativa a possibilidade de efetivação da Justiça Social através da imposição do IPTU progressivo, torna-se necessária a análise das principais decisões³ dos Tribunais

³ Seleccionadas através de pesquisa de jurisprudência realizada nos sítios do STF, STJ, TJ/RS, TJ/SP, TJ/RJ e TJ/GO, sendo consultados os termos: IPTU, progressividade, EC 29/2000, princípios; julgados nos últimos dez anos, isto é, de 2006 a 2016.

Superiores e também de alguns Tribunais de Justiça dos Estados, a título exemplificativo, após a edição da EC 29/2000, a fim de que se possa demonstrar a concretização dos princípios constitucionais através da progressividade do IPTU.

O Supremo Tribunal Federal após a EC 29/2000 admitiu de forma pacífica a instituição de alíquotas diferenciadas a depender do uso e localização do imóvel objeto de IPTU, conforme abaixo verifica-se:

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE - FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. (RE 423768, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-02 PP-00286).(grifo nosso)

Com base na decisão acima transcrita, constata-se que lei municipal posterior a EC 29/2000 que estabeleça a progressividade extrafiscal do IPTU em razão da destinação, do uso e/ou da localização do imóvel, ou melhor, com alíquotas diversas para imóveis residenciais e comerciais, considerar-se-á legítima, já que embasada no princípio da função social da propriedade.

Além disso, o STF também alterou seu entendimento sobre a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal em razão do valor do imóvel, pois anteriormente entendia ser tal progressividade incompatível com o princípio da capacidade contributiva em razão da natureza real do imposto. Com a publicação da EC 29/2000, a Corte Suprema passou a aceitar essa modalidade de progressividade.

Corroborando o referido, o STF decidiu ser possível a aplicação da progressividade de alíquotas no IPTU em relação ao valor do imóvel. Veja-se:

IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de ser constitucional a progressividade nas alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano estabelecida mediante lei municipal em período posterior à Emenda Constitucional nº 29/2000. Precedentes: Recursos Extraordinários nºs 423.768/SP e 586.693/SP.(AI 534469 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 30/10/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-247 DIVULG 17-12-2012 PUBLIC 18-12-2012).(grifo nosso).

Agravo regimental no recurso extraordinário. IPTU. **Alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel após a edição da EC nº 29/2000. Constitucionalidade.** 1. A agravante não trouxe qualquer argumento novo capaz de infirmar a decisão agravada. 2. **A autorização constitucional introduzida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, que permite a**

progressividade de alíquotas de IPTU com base no valor venal do imóvel, não ofende cláusula pétrea. 3. É constitucional o regime de alíquotas progressivas de IPTU com base no valor venal do imóvel, instituído por lei municipal editada em data posterior à Emenda Constitucional nº 29/2000. 4. Agravo regimental não provido.(RE 587485 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 14/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-064 DIVULG 28-03-2012 PUBLIC 29-03-2012). (grifo nosso).

A Suprema Corte em razão da mudança na redação do artigo 156, §1º da CF pela EC 29/2000, a qual é constitucional, manifestou-se pela compatibilidade da progressividade e o caráter real que sustenta ter o IPTU, pela concretização do princípio da capacidade contributiva, da isonomia e por consequência da justiça fiscal. Veja-se:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 3º da EC nº 29, de 13 de setembro de 2003, que alterou o § 1º do art. 156 da Constituição Federal, instituindo a progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Constitucionalidade. Improcedência. 1. No julgamento do RE nº 423.768/SP, Relator o Ministro Marco Aurélio, o Plenário do **STF refutou a tese da inconstitucionalidade da EC nº 29/03, na parte em que modificou o arquétipo constitucional do IPTU para permitir o uso do critério da progressividade como regra geral de tributação,** em acréscimo à previsão originária da Carta Magna, calcada no art. 185, § 4º, inciso II, que trata da progressividade sancionatória do imposto pelo desatendimento da função social da propriedade imobiliária urbana. **Não se vislumbra a presença de incompatibilidade entre a técnica da progressividade e o caráter real do IPTU, uma vez que a progressividade constitui forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária.** 2. Ação julgada improcedente. (ADI 2732, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015). (grifo nosso).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **IPTU. PROGRESSIVIDADE.** LEI LOCAL INSTITUÍDA APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000. CONSTITUCIONALIDADE. CONDIÇÕES PREVISTAS PELO ESTATUTO DA CIDADE. INAPLICABILIDADE. 1. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. 2. **A progressividade fiscal, dita arrecadatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Nesse caso, a progressividade é mecanismo de concreção da capacidade contributiva e opera-se com a majoração de alíquotas em relação diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo.** 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 639632 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 22/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013). (grifo nosso)

De acrescentar, ainda, decisão do STJ sobre a progressividade do IPTU após EC 29/2000 que determinou ser de competência do STF o julgamento da ação em razão do Tribunal de origem ter fundamentado o acórdão no sentido de existir possibilidade da progressividade do IPTU com base nos princípios constitucionais da isonomia e capacidade contributiva. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. **IPTU. PROGRESSIVIDADE. EC 29/2000. LEIS MUNICIPAIS 1.279/2002, 1.424/2002 E 1.604/2003. CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA. OBSERVÂNCIA. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.** COMPETÊNCIA DO STF. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO ESTADUAL. SÚMULA 280/STF. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O acórdão recorrido consignou que: a) "a Lei n.º 13.250/2001 do Município de São Paulo são constitucionais, pois, além de não afrontarem o disposto no art. 60, § 4º, IV, da CF, **atendem aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, na medida em que o valor venal do imóvel constitui parâmetro idôneo para aferição da condição econômica do contribuinte, permitindo tratar diferentemente os que estão em situações distintas**"; b) "verifica-se pelas fotografias acostadas a fls. 358/368, que os imóveis de propriedade dos autores são de alto padrão e se localizam em loteamento horizontal fechado, em zona de expansão urbana e possui pelo menos dois dos melhoramentos discriminados nos incisos do § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional"; c) "Assim, correta é incidência do IPTU sobre os imóveis de propriedade dos autores mencionados na inicial" 3. **O Tribunal de origem decidiu a questão com base em fundamentação eminentemente constitucional, de modo que a via especial não se presta a modificar os termos do aresto regional, sob pena de invadir a competência exclusiva da Suprema Corte.** 4. A Corte local analisou a legislação estadual o que é obstada em Recurso Especial, por analogia, nos termos da Súmula 280/STF: "Por ofensa a direito local não cabe Recurso Extraordinário 5. É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial, a qual busca afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos. Aplica-se o óbice da Súmula 7/STJ. 6. Agravo Regimental não provido.(AgRg no AREsp 797.319/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 24/05/2016). (grifo nosso).

E, ainda, de acrescer o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), através de alguns julgados abaixo transcritos, o qual admite ser possível aplicação da progressividade do IPTU, após a EC 29/2000, em razão da aplicação dos princípios da capacidade contributiva, isonomia, não-confisco, função social a propriedade. Nesse sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO. **IPTU. PROGRESSIVIDADE FISCAL. PERÍODO POSTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/00.** A progressividade

da alíquota do IPTU opunha-se ao texto constitucional, tão-somente, até o exercício de 2000. **Isso porque, com o advento da EC nº 29/00, sem prejuízo da progressividade no tempo, também restou admitida a progressividade em razão do valor do imóvel, possibilitando a fixação de diferentes alíquotas, conforme a capacidade contributiva do proprietário.** Tendo o Município instituído a Lei Complementar nº 461/00, com vigência posterior à edição da emenda modificativa, mostra-se constitucional a cobrança a partir de 2001. Apelo desprovido por maioria, vencido o Des. Roque. (Apelação Cível Nº 70011866373, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Armando Bezerra Campos, Julgado em 31/05/2006). (grifo nosso).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL. Nº 048, DE 24 DE DEZEMBRO DE 2014 MUNICIPIO DE CAPÃO DA CANOA. ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES IMOBILIÁRIOS DO MUNICIPIO. PRELIMINAR DE OFENSA REFLEXA REJEITADA. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DE EVENTUAL AFRONTA A LEI ORGÂNICA MUNICIPAL E AO REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA MUNICIPAL DE VEREADORES. VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO ESTADUAL INEXISTENTE. 1. Preliminar de extinção do feito por inconstitucionalidade reflexa rejeitada, porquanto a petição inicial indica expressamente os dispositivos da Constituição Estadual que teriam sido violados (artigos 19 e 140). 2. Não conhecimento do presente feito no ponto em que pretende o reconhecimento de violação, pela norma impugnada, ao Regimento Interno da Câmara Municipal de Capão da Canoa e à Lei Orgânica do Município, visto que é defeso apreciar violação à norma infraconstitucional em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Precedentes desta Corte. 3. **A atualização da planta genérica de valores imobiliários do Município de Capão da Canoa, promovida pela Lei Complementar Municipal nº 048, modificou a base de cálculo do IPTU, observando os princípios da progressividade, da capacidade contributiva e do não-confisco. Hipótese em que o valor venal do imóvel pode variar de acordo com a valorização, localização e o uso do bem, entre outros fatores.** 4. O preceito constitucional da anterioridade nonagesimal é inaplicável às alterações realizadas na base de cálculo do IPTU, nos termos do artigo 150, § 1º, da Constituição Federal. 5. Inexistência de violação aos arts. 19 e 140 da Constituição Estadual, combinados com o art. 37, 150 I, III, c, e IV, da Carta Federal. PRELIMINAR REJEITADA. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIALMENTE CONHECIDA E, NO PONTO, JULGADA IMPROCEDENTE. UNÂNIME. (Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 70063687669, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Julgado em 21/09/2015).(grifo nosso)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEI MUNICIPAL Nº 2.773/93 DE SÃO LUIZ GONZAGA. **IPTU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA.** VERBETE Nº 668 DA SÚMULA DO STF. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a aplicação de alíquotas diferenciadas com fundamento em critérios que não considerem a capacidade contributiva não configura progressividade. Verbetes 668 da súmula do STF: "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". Os comandos contidos no parágrafo 1º do artigo 5º da Lei Municipal destoam tanto dos conceitos de progressividade como da seletividade. **Trata-se, em verdade, da hipótese prevista pelo inciso II do § 1º do art. 156 da CF, porquanto as diferentes alíquotas decorrem da localização e da edificação dos**

imóveis, cujo destaque é a função social. Precedentes do STF e do TJRS. Sentença reformada, com inversão dos ônus de sucumbência. APELAÇÃO PROVIDA. (Apelação Cível Nº 70059298208, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marcelo Bandeira Pereira, Julgado em 11/06/2014).(grifo nosso).

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. **IPTU. MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. POSSIBILIDADE. LCM 373/2010 EDITADA COM BASE NA EC 29/2000. INCONSTITUCIONALIDADE NÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NÃO CONFIGURADA.** À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70051628279, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 26/06/2013).(grifo nosso).

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também entendeu ser possível a progressividade fiscal do IPTU após a EC 29/2000, a qual observa os princípios da capacidade contributiva, isonomia e do não-confisco. Nesse sentido colaciona-se decisão:

Embargos de declaração. Excepcional caráter infringente. Contradição. Configuração. Manifesto equívoco. Embargos acolhidos. Apelação. Ação anulatória de lançamentos fiscais. Imposto predial e territorial urbano. Exercícios de 2007 e 2008. **Progressividade fiscal.** Alegação de ilegitimidade da cobrança. **Improcedência. Inexistência de violação a cláusula pétrea. Observância dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Não configuração de confisco. Legalidade da exação. Inteligência dos artigos 145, § 1º, 156, § 1º, I, e 182, § 4º, da Magna Carta. Instituição de alíquotas diferentes do imposto predial e territorial urbano de acordo com o uso e o valor do imóvel. Legitimidade quando posterior à Emenda Constitucional 29/00, a qual acrescentou os incisos I e II ao § 1º do artigo 156 da Magna Carta.** Recurso denegado. (Relator(a): Geraldo Xavier; Comarca: Guarulhos; Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/06/2016; Data de registro: 05/07/2016; Outros números: 9724602008826022450001). (grifo nosso).

Além desses Tribunais de Justiça, o de Goiás e do Rio de Janeiro, nas decisões abaixo também admitem a progressividade do IPTU, a qual efetiva os princípios constitucionais tributários, especialmente, o da isonomia, função social da propriedade e capacidade contributiva. Nesse sentido:

EMBARGOS INFRINGENTES. ACÓRDÃO NÃO UNÂNIME EM APELAÇÃO CÍVEL. SENTENÇA QUE DECLARA INEXIGÍVEL EXAÇÃO FISCAL - ITU E IPTU- INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI MUNICIPAL N. 8.354/05 E NÃO RECEPÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL PELA CARTA POLÍTICA DE 1988. **PROGRESSIVIDADE INDEVIDA DO TRIBUTO E MALFERIMENTO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. TESES REPELIDAS** ESPECIALMENTE COM A CONCLUSÃO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 312-0/2000. 1- A Lei 8.354/2005 (Planta de Valores Imobiliários) foi considerada

compatível com os preceitos e princípios constitucionais que norteiam o Sistema Tributário Nacional, em acórdão proferido pela egrégia Corte Especial deste Tribunal de Justiça, que julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade nº 312-0/2000, de relatoria do insigne Desembargador Rogério Arédio Ferreira. 2- **Com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, cujo art. 3º deu nova redação ao §1º do art. 156 da CF/88, foi abolida a progressividade condicionada ao estrito cumprimento da função da propriedade privada, tornando-se possível a adoção pelos municípios brasileiros da progressividade em razão do valor do imóvel e de alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do bem, permitindo a progressividade do ITU/IPTU também para fins extrafiscais.** 3. A Lei Complementar Municipal nº 181/2008, que adequou o Código Tributário do Município de Goiânia às novas normas constitucionais possibilita agora a progressividade das alíquotas do ITU/IPTU aplicadas a partir do exercício de 2009. EMBARGOS INFRINGENTES CONHECIDOS, MAS DESPROVIDOS.(TJGO, EMBARGOS INFRINGENTES 122676-07.2012.8.09.0000, Rel. DES. AMARAL WILSON DE OLIVEIRA, 1A SECAO CIVEL, julgado em 18/07/2012, DJe 1111 de 26/07/2012).(grifo nosso).

DECIMA QUARTA CAMARA CIVEL. APELAÇÃO CIVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DEMANDA AJUIZADA POR TITULAR DO IMÓVEL PENHORADO. **ALEGAÇÃO DE IRREGULAR PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO ATO DE LANÇAMENTO DE IPTU. NÃO ACOLHIMENTO DO PLEITO.** APELO DO EMBARGANTE. **CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE EXERCÍCIOS POSTERIORES AO ANO DE 2000. INEXISTÊNCIA DA VEDADA PROGRESSIVIDADE.** LM Nº 2.955/99 QUE ALTEROU O ART. 67 DO CTM. **SISTEMA DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS VINCULADAS À DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. PREVISÃO DE ALÍQUOTA 1,2% PARA IMÓVEIS RESIDENCIAIS, 2,8% PARA IMÓVEIS NÃO RESIDENCIAIS E 3,5% PARA IMÓVEIS NÃO EDIFICADOS. NEGATIVA DE AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.** VERBETE Nº 668 DE SÚMULA DO STF. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO TJRJ DE INCONSTITUCIONALIDADE ACERCA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, PERMITINDO A UTILIZAÇÃO DE TAIS ALÍQUOTAS NA COBRANÇA DE IPTU. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO.TJ RJ **0121736-70.2006.8.19.0001** – APELACAOES. PLINIO PINTO C. FILHO - Julgamento: 08/06/2016. (grifo nosso).

A partir das decisões colacionadas verifica-se a efetivação dos princípios constitucionais tributários pela imposição do IPTU progressivo, isto é, do princípio da igualdade/isonomia, capacidade contributiva, do não-confisco, da função social da propriedade, tanto na modalidade extrafiscal, quanto na fiscal, corroborando que esse imposto na forma progressiva pode servir de instrumento para a realização da Justiça Social.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na presente dissertação buscou-se comprovar a hipótese afirmativa levantada no início dessa pesquisa, sobre a possibilidade do IPTU progressivo servir de instrumento de realização da Justiça Social.

Ao discorrer-se sobre o tema proposto, IPTU progressivo e Justiça Social, para que se pudesse demonstrar a relação existente entre os assuntos, em um primeiro momento se conceituou o termo Justiça Social, o qual seria trabalhado ao longo desta pesquisa a fim de se relacionar com o direito tributário, mais especificamente com o tributo objeto de estudo, o IPTU.

Para tanto, constatou-se que a Justiça Social, valor supremo defendido pela Constituição Federal se materializa através da observância dos princípios constitucionais, neste caso, dos tributários, no momento de elaboração de uma regra que deve considerar a realidade local para sua maior efetivação.

No momento da escolha dos princípios que seriam analisados nesta pesquisa, optou-se por abordar os aplicáveis ao IPTU, de modo a delimitar o objeto de estudo, são eles: princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade/isonomia, não-confisco, capacidade contributiva e o da função social da propriedade.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana trata-se de um imposto municipal bastante conhecido pelo cidadão, visto que imposto sobre a propriedade e suas derivações, razão pela qual demonstra ser de maior visualização no momento de sua concretização, ou seja, quando ocorre a hipótese de incidência tributária, tornando-se fato gerador.

Assim, no capítulo segundo buscou-se delimitar a pesquisa no âmbito do imposto municipal IPTU, apresentado suas generalidades e características, com as quais se comprova que os princípios constitucionais tributários trabalhados neste estudo podem se efetivar.

O princípio da legalidade efetiva-se no momento da instituição do imposto, haja vista que o mesmo necessita de lei formal para ser criado ou majorado, além disso, no momento dessa instituição ou majoração do tributo, o mesmo deve respeitar o princípio da anterioridade, ou seja, não pode a legislação desrespeitar o prazo para vigência e nem a lei poderá retroagir a fato anterior a sua vigência.

Ressalta-se, ainda, o princípio da vedação ao confisco que proíbe a incidência do imposto de forma que o pagamento pelo contribuinte faça com que ele perca grande parcela de sua riqueza.

Já o princípio da capacidade contributiva e o da função social da propriedade servem para efetivar a progressividade no IPTU, o primeiro está relacionado a progressividade fiscal, constitucionalmente admitida a partir da EC 29/2000 e o segundo efetiva-se com a progressividade extrafiscal, admitido desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil.

Desta forma, demonstra-se que no IPTU progressivo os princípios constitucionais tributários se efetivam e, conseqüentemente, alcança-se, também a segurança jurídica pretendida, a fim de que exista uma relação de confiança entre o Fisco e o contribuinte, pois um ajuda o outro no sustento da sociedade, com o intuito de se construir uma sociedade justa e solidária sem desigualdades sociais e pobreza.

Por fim, no último capítulo desta pesquisa se analisou a progressividade do IPTU, tanto em sua função fiscal quanto extrafiscal, podendo-se afirmar que efetivam os princípios constitucionais e conseqüentemente concretizam a Justiça Social, o que se pode comprovar a partir da análise de decisões judiciais no decorrer do trabalho acadêmico e também das decisões sobre o assunto após a edição da Emenda Constitucional 29/2000.

A progressividade fiscal, aquela que tem como função arrecadar, efetiva nitidamente o princípio da capacidade contributiva, ou melhor, esse princípio se gradua através da progressividade, que no caso do IPTU acontece na medida em que se altera a base de cálculo e varia a alíquota.

Já a progressividade extrafiscal efetiva o princípio da função social da propriedade, haja vista que esse princípio deve ser cumprido por todos os proprietários, possuidores ou detentores de domínio útil a fim de que se possa assegurar uma política urbana municipal justa, voltada para o desenvolvimento e crescimento da cidade de forma ordenada, a fim de garantir vida digna aos cidadãos.

Neste sentido, pode-se comprovar que o IPTU progressivo admitido constitucionalmente serve como instrumento de realização da Justiça Social, pois se efetiva através da observância aos princípios constitucionais os quais materializam a Justiça.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 11ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Progressividade e Capacidade contributiva. **Separata da RDT**, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

_____. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Editora Pillares, 2007.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BIRNFELD, Carlos André Hüning. **A arquitetura normativa da ordem constitucional brasileira**. Pelotas: Delfos, 2008.

_____; HÜNING, Liane Francisca. O princípio do tratamento tributário ambientalmente diferenciado como um instrumento de efetivação da Justiça Social – uma interação entre o sistema de princípios econômicos do Estado de bem-estar ambiental brasileiro. p. 195-214. In **Direito e Justiça Social: a construção jurídica dos direitos da cidadania**. Rio Grande: Furg, 2015.

BIRNFELD, Liane Francisca Hüning. **A extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado**. 2013. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

_____; BIRNFELD, Carlos André Hüning. **Noções de direito tributário**. Pelotas: Delfos, 2008.

_____. _____. **O “Funrural” e sua (in) constitucionalidade.** Pelotas: Delfos, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BLANC, Priscila Ferreira. **Plano Diretor & Função Social da Propriedade.** 9ª reimp. Curitiba: Juruá, 2012.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do. 1891. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 06 mai.2016.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do. 1934. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 06 mai.2016.

_____. Constituição dos Estados Unidos do. 1937. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em 07 mai.2016.

_____. Constituição dos Estados Unidos do. 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm . Acesso em 10 mai.2016.

_____. Constituição da República Federativa do. 1967 e EC1/1969. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm. Acesso em 10 mai.2016.

_____. Constituição da República Federativa do. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 17 mai.2016.

_____. Decreto-lei n.º 57 de 18 de novembro de 1966. **Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e da outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0057.htm. Acesso em 15 mai.2016.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa (IBGE). **Pesquisa de Informações Básicas Municipais – MUNIC. 2013.** Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2013/defaulttab_pdf.sh [tm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2013/defaulttab_pdf.sh). Acesso em 11 mai. 2016.

_____. Lei n.º 4.504 de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm. Acesso em 10 mai.2016.

_____. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 10 mai.2016.

_____. Lei n.º 5.868 de 12 de dezembro de 1972. **Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5868.htm. Acesso em 10 mai.2016.

_____. Lei n.º 10.257 de 10 de julho de 2001. **Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em 25 mai.2016.

_____. Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 20 mai. 2016.

BRAZIL. Constituição Política do Império do. 1824. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 07 mai. 2016.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. MENDES, Gilmar F., SARLET, Ingo W. STRECK, Lenio L. (Coords.) **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. **Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 12ª ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Dicionário de Filosofia do Direito. Vicente de Paulo Barretto coordenação. São Leopoldo, RS: UNISINOS, 2006.

Dicionário de filosofia política. Vicente de Paulo Barretto coordenador. São Leopoldo, RS: UNISINOS, 2010.

Dicionário Prático da Língua Portuguesa. Francisco Marins coord. geral. São Paulo: Melhoramentos, 2005.

DOMINGUES, José Marcos. Legitimação Constitucional dos tributos e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 192 – ano 2011.

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FURLAN, Valéria. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2ª ed., rev., atual. e ampl., 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Direito Municipal Brasileiro**. 17ª ed. 2ª tir. Atual. por Adilson Abreu Dallari (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5 ed., rev. aumentada e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PETER, Priscilla Brandão. ISQUIERDO, Ana Maria Correa. PAZINATO, Liane Francisca Huning. O imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e suas progressividades: breve análise sobre a possibilidade de realização da Justiça Social. **Revista JURIS**, v. 23, 2015, p. 183-209.

ROLAND, Debora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª ed. rev. atual. ampl.
Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.