

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

FELIPE EDUARDO WEILER

**A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E
TERRITORIAL URBANA – IPTU, NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Santa Rosa
2017

FELIPE EDUARDO WEILER

**A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E
TERRITORIAL URBANA – IPTU, NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Ms. Roberto Pozzebon

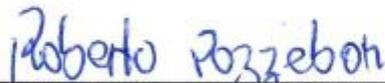
Santa Rosa
2017

FELIPE EDUARDO WEILER

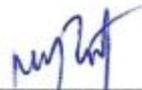
**A PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E
TERRITORIAL URBANA – IPTU, NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Ms. Roberto Pozzebon – Orientador



Prof. Ms. Niki Frantz



Prof.^a Ms. Rosmeri Radke

Santa Rosa, 14 de julho de 2017.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que de alguma forma tornaram possível meu trajeto até aqui, em especial à minha família e, também, ao professor orientador que ostenta sublime paciência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a esta Faculdade de Direito, seu corpo docente, direção e administração, que me oportunizaram exponencial crescimento humano e intelectual, me preparando para a vida.

Ao meu orientador, pelo suporte e dedicação, aplicados a este trabalho.

Aos meus pais, pelo incentivo e apoio incondicional.

Por fim, a todos que de alguma forma, direta ou indiretamente, colaboraram e fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

O tema do presente trabalho é a análise da efetividade da tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no que diz respeito a alíquotas progressivas. A problemática da pesquisa traz ao debate qual o alcance da progressividade no tributo em espécie, segundo entendimento do STF. Desta forma o objetivo geral é analisar a progressividade desse tributo para compreender a sua aplicabilidade e efeitos. Além da relevância jurídica e da carga social, o estudo dará continuidade à linha acadêmica pessoal dos desdobramentos concernentes ao direito tributário, além de aperfeiçoar o conhecimento aliado à prática profissional. Para melhor compreensão do tema e com o escopo de demonstrar o resultado da pesquisa, o trabalho realiza-se tendo como técnica de pesquisa a coleta de dados indireta, a partir de fontes bibliográficas, de meios físicos e virtuais. É uma pesquisa teórica e utiliza a forma de abordagem qualitativa. A pesquisa divide-se em três capítulos. O primeiro trata da gênese e desenvolvimento do sistema tributário nacional e conceitos preliminares acerca da progressividade. O segundo capítulo aborda o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, seus aspectos históricos, competência, delimitação constitucional e elementos do imposto. Após, ao final, o terceiro ponto evidencia a posição e o entendimento da Corte Suprema, Supremo Tribunal Federal - STF, e a evolução da percepção sobre a progressividade. Após o estudo e pesquisa foi possível constatar a natureza constitucional do tributo, que a grande mudança de paradigma na conceituação e aplicação do IPTU enquanto caráter progressivo se deu com o advento da EC 29/2000 e que tal mudança se referiu a ampliação da efetivação da função social da propriedade para, a contar de então, buscar a promoção da igualdade.

Palavras-Chave: Direito Tributário - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – Progressividade.

ABSTRACT

The subject of the present work is the analysis of the effectiveness of the taxation of the Property Tax and Urban Territorial with respect to progressive rates. The problem of the research brings to the debate the extent of the progressiveness in the tribute in kind, according to STF's understanding. In this way the general objective is to analyze the progressivity of this tax to understand its applicability and effects. In addition to the juridical relevance and the social burden, the study will continue the personal academic line of unfolding concerning tax law, in addition to improving the knowledge allied to professional practice. For a better understanding of the theme and with the scope of demonstrating the results of the research, the work is carried out using as a research technique the indirect data collection, from bibliographic sources, physical and virtual media. It is a theoretical research and uses the form of qualitative approach. The research is divided into three chapters. The first deals with the genesis and development of the national tax system and preliminary concepts about progressivity. The second chapter deals with the Tax on Property and Urban Territorial Property - IPTU, its historical aspects, jurisdiction, constitutional delimitation and elements of the tax. After, at the end, the third point shows the position and understanding of the Supreme Court, Federal Supreme Court - STF, and the evolution of the perception about the progressiveness. After the study and research it was possible to verify the constitutional nature of the tribute, that the great paradigm change in the conceptualization and application of the IPTU as a progressive character occurred with the advent of EC 29/2000 and that this change referred to the amplification of the effectiveness of the Social function of property to, from then on, seek the promotion of equality.

Keywords: Tax law - Tax on Urban Property and Territorial Property - Progressivity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A PROGRESSIVIDADE	10
1.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	12
1.2 IMPOSTOS	18
1.3 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS.....	19
2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU	23
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	23
2.2 ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO IPTU.....	26
2.3 A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	31
3 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	34
3.1 A MUDANÇA DE ENTENDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA	36
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

O desafio de estudar a progressividade do imposto predial territorial e urbano à luz do entendimento da Suprema Corte perpassa por várias modificações e superações de entendimentos, seja na seara doutrinária, seja na jurisprudencial. O tema está delimitado nos estudo da aplicação da progressividade no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, na visão do Supremo Tribunal Federal.

Verificar como este tributo foi considerado e qual o seu papel hoje, frente aos hodiernos conceitos de direito à propriedade, função social, justiça e/ou isonomia, leva a questionar os efeitos do reconhecimento e possibilidade de aplicação do instituto da progressividade ao IPTU.

No intuito de estreitar o quadro apresentado, o tema proposto é verificar a análise da efetividade da tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no que diz respeito a aplicação de alíquotas progressivas. Também, a questão envolvendo a função social da propriedade e a isonomia contributiva. O problema a ser respondido pela pesquisa é: relaciona-se com o fato da Constituição Federal prever situações em que podem ser aplicadas alíquotas progressivas na cobrança do IPTU, a fim de, dentre outros, cumprir com a função social da propriedade. Entretanto, várias são as situações que chegam ao Poder Judiciário, em que as partes questionam a aplicação da progressividade no IPTU. Neste sentido, indaga-se: Qual o alcance da progressividade do IPTU, segundo entendimento do STF?

O trabalho se justifica para o meio acadêmico por analisar a progressividade de um tributo incidente no patrimônio de grande parte da população, ou seja, todos aqueles que possuem propriedade imobiliária urbana. Nesse contexto é relevante no âmbito jurídico, social e acadêmico.

No primeiro capítulo aborda-se o sistema tributário nacional, com a finalidade de contextualizar, no ordenamento jurídico tributário, em qual o IPTU está inserido. E no mesmo passo, apresentar os conceitos referentes ao poder de tributar e a sua competência, evidenciando a estrutura normativa brasileira. Oportuno, também, para

o primeiro momento trazer a lume as noções sobre tributo e as suas respectivas classificações, com a finalidade de melhor compreender e contextualizar essas classificações, incluindo os conceitos de tributo e impostos.

O capítulo seguinte é pertinente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, de forma mais pormenorizada, privilegiando sua contextualização, conceito e gênese. O enfoque a respeito da competência tributária será abordado neste capítulo, buscando clarear e melhor compreender os critérios de incidência na progressividade, em especial, seu impacto e forma de incidência. A última parte abordará o entendimento do Supremo Tribunal Federal por meio da análise de seus julgados.

O estudo proposto posiciona-se como pertinente ao debate envolvendo o direito tributário e constitucional brasileiro, procurando contribuir com a abordagem de temas recentes, principalmente quando podem ser vertidos argumentos validadores dos conceitos de função social da propriedade. As novas percepções, que acabam por se coadunar a novel realidade vivenciada, aceita e incorporada no ordenamento jurídico, além de absorvidas pela estrutura estatal, tornam o sistema oxigenado e passível de constante aperfeiçoamento, pois mais apto e preparado para novas possibilidades.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A PROGRESSIVIDADE

Nesse primeiro capítulo se aborda o Sistema Tributário Nacional como um conjunto de disposições constitucionais e legais que estruturam a atividade tributária do Estado brasileiro, o conceito de direito tributário, tributos e sua classificação, bem como as disposições da Constituição Federal de 1988.

O Estado necessita de recursos para colocar em prática as políticas-públicas e honrar despesas com fornecedores, folha de pagamento e despesas públicas. O orçamento público é constituído, na maior parte, da cobrança de tributos pagos pelo cidadão-contribuinte, de forma compulsória.

Para o doutrinador Eduardo Sabbag, na atividade financeira do Estado é necessário que recursos materiais sejam captados, a fim de disponibilizar ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, sendo assim um autêntico provedor das necessidades da coletividade (SABBAG, 2015). No mesmo sentido, o referido autor, citando José Eduardo Soares de Melo, ressalta a importância das cobranças dos tributos:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos - o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominada Direito Fiscal. (MELO, 2008, p.10 apud SABBAG, 2015, p. 35).

Menciona o referido autor, que o orçamento público é baseado na arrecadação tributária e que serve precipuamente para a consecução dos objetivos fundamentais inscritos na Constituição Federal. Para tanto é necessária organização e seriedade na cobrança de tributos, tanto que existe disciplina jurídica específica para tratar do tema.

Na esteira da questão da arrecadação, o autor Aliomar Baleeiro, classifica em cinco as possibilidades dos governantes para auferir o capital necessário à despesa pública. Primeiramente, podem extorquir outros povos ou auferir doações de caridade de outros países. Outra alternativa é o recolhimento do arrecadado através da produção e das empresas estatais. Adiante, está a exigência coativa dos tributos

ou penalidades. Além disso, podem tomar ou forçar empréstimos. Por fim, fabricam o dinheiro, seja em metal ou papel (BALEEIRO, 1990).

Atualmente, não existe mais a extorsão ou coação, tampouco a conjuntura permite a instituição de confisco, exceto, em determinadas situações, o empréstimo compulsório. A questão de fabricação de dinheiro não se presta para fins arrecadatários, pois impacta em aumento de despesas quando atinge diretamente o controle da inflação. Trata-se de medida paliativa a curto prazo. Também, o ente público é eminentemente prestador de serviços e não fabricante de produtos, sendo responsável pela maioria dos serviços que se constituem de direitos básicos dos cidadãos, como a saúde, educação, assistência social, entre outros.

Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma que:

No Brasil, como na quase totalidade dos Estados modernos, predomina a tributação como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário. Considerando-se, ainda, a ampla gama de direitos sociais exige a promoção contínua de ações e novas iniciativas por parte do Estado, temos, nesse Estado Social Tributário, uma tensão entre a necessidade crescente de recursos e os limites da tributação, considerando-se que não se pode ter tributo com caráter confiscatório. (PAULSEN, 2004, p. 16).

Ou seja, a maior fonte de receita do Estado é a tributação. É por meio dela que se implementam as políticas públicas, necessitando de regulamentação e ordenamento para que se elaborem e observem normas capazes de dar sustentação jurídica a forma de tributação.

Para tanto, a Constituição Federal de 1988 contempla um conjunto de normas tributárias, inclusive, repartindo as competências tributárias entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Todavia, muito embora as regras que contemplam o Sistema Tributário Nacional estejam elencadas na Carta de 1988, devem ser respeitados outros princípios constitucionais que estão acima das regras tributárias, especialmente os relacionados aos Direitos Fundamentais. A respeito do assunto em questão, Luís Roberto Barroso aduz:

A Constituição, uma vez posta em vigência, é um documento jurídico, é um sistema de normas. As normas constitucionais, como espécie do gênero normas jurídicas, conservam os atributos essenciais destas, dentre os quais a imperatividade. De regra, como qualquer outra norma, elas contêm um mandamento, uma prescrição, uma ordem com força jurídica e não apenas moral. Logo, a sua inobservância há de deflagrar um mecanismo próprio de coação, de cumprimento forçado, apto a garantir-lhe a imperatividade,

inclusive pelo estabelecimento das consequências de insubmissão ao seu comando. As disposições constitucionais são não apenas normas jurídicas, como têm um caráter hierarquicamente superior, não obstante o paradoxal equivocidade que longamente campeou nesta matéria, considerando-as prescrições desprovidas de sanção, mero ideário não-jurídico. (BARROSO, 1996, p. 287).

Entende-se, então, que o orçamento público é composto essencialmente por verbas oriundas da arrecadação tributária, e que o sistema de tributação está previsto na Constituição Federal e positivado no CTN, devendo se amparar em normas e princípios de ordem fundamental.

Discorrido sobre os aspectos gerais da tributação a serem abordados no capítulo, mostra-se oportuno abordar os principais conceitos que se fazem presentes neste ramo do Direito.

1.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em análise bastante precisa o autor Rubens Gomes de Sousa diz que Direito Tributário é “[...] o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.” (SOUSA, 1975, p.40).

É a parte do direito que versa sobre as relações entre o fisco e as pessoas destinatárias das imposições tributárias, em outras palavras, é a disciplina jurídica dos tributos.

No entender de Paulo de Barros Carvalho, o Direito Tributário trata de um ramo didaticamente autônomo em relação ao Direito, tendo como uma integração de proposições jurídico e normativas, correspondendo, tanto direta, quanto indiretamente, ao ato de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos (CARVALHO, 2014).

Leciona no mesmo sentido Paulsen, fazendo referência a Luciano Amaro, a saber:

À luz do que preleciona Luciano Amaro, o Direito Tributário “é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária. Diante de tão pontuais definições, entendemos que é

possível extrair desse plano conceitual que o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o complexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado *versus* contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico. (AMARO apud PAULSEN, 2004, p. 37).

Portanto, de acordo com Paulsen, “[...] o Direito Tributário visa projetar o contribuinte e o Fisco em uma mesma plataforma de igualdade, à qual se aplica, isonomicamente, a lei, trazendo a segurança que imantará o elo jurídico”. (PAULSEN, 2004, p. 40).

A doutrina, como foi possível observar, aborda conceitos variados, que ao final convergem para a ideia predominante que é braço do Direito que regula as relações jurídicas de ordem tributária entre credor (fisco) e devedor (contribuinte).

O conceito de tributo é estabelecido pelo próprio ordenamento quando institui no art. 3º do Código Tributário Nacional, que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).

Conforme leciona Ruy Barbosa Nogueira:

Os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. (NOGUEIRA, 1995, p.155).

Portanto, tributo é uma prestação pecuniária; é compulsório; é instituído por meio de lei; não é multa e é cobrado mediante lançamento. Também se trata de meio arrecadatório do Estado, integrando seu orçamento.

Na mesma linha de entendimento, o autor Sérgio Pinto Martins aduz que tributo não se trata de uma obrigação de fazer ou não fazer, mas sim uma prestação de dar e pagar, sendo ele o objeto da relação tributária, cuja finalidade é trazer para os cofres públicos o dinheiro para as necessidades coletivas (MARTINS, 2005).

Pode-se afirmar que o tributo se forma inicialmente com a prestação pecuniária que decorre da atividade administrativa vinculada, paga sempre em dinheiro, imposta por lei, sendo o fato gerador que constitua tributo decorrente de um fato lícito.

Por sua vez, Sérgio Pinto Martins leciona que não se constitui o tributo em sanção de ato ilícito, afinal, não se mostra como penalidade em comparação à uma sanção ante a violação de lei. Ora, até mesmo o responsável por explorar determinado ato ilícito vai ter de arcar com o imposto de renda, desde que possua renda. É de se ressaltar que o imposto não vai incidir na atividade ilícita prestada por alguém, mas sobre a renda auferida com a atividade em questão, haja vista que o fato gerador ocorreu, tendo a disponibilidade econômica ou jurídica (MARTINS, 2005).

Outro ponto fundamental, como bem discorre Martins (2005), é que para se exigir o tributo ele deve, obrigatoriamente, estar previsto/inserido em lei. Dessa maneira se estará observando o princípio da estrita legalidade tributária, devendo, inclusive, constar descrito pormenorizadamente o fato gerador do tributo, de acordo com o artigo 97 do CTN.

Quando se menciona tributos, geralmente há bastante confusão acerca do que realmente é, isso porque o termo comporta algumas espécies e há certa dificuldade em diferenciá-las. Outros utilizam a mesma expressão conceitual para tributo, impostos e taxas, dentre outros.

No que se refere à classificação dos tributos, quanto à competência impositiva, os tributos são: federais, estaduais, distritais e municipais. Para Martins: “Os tributos são classificados em vinculados e não vinculados; fiscais, extrafiscais e parafiscais; diretos e indiretos.” (MARTINS, 2005, p. 100). Menciona, ainda, o autor:

Quanto a vinculação à atividade do Estado, os tributos podem ser divididos em vinculados e não vinculados. São vinculados quando a arrecadação é destinada para um fim específico, como a contribuição de melhoria para a construção de uma obra pública, a taxa para a prestação de um serviço, etc. Não são vinculados os impostos, pois sua arrecadação não tem destinação específica. É usada para fazer frente às necessidades.[...] No tributo fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade, como nos impostos. Tributos extrafiscais são tributos que têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas condutas das pessoas, como de atividades nocivas. Exemplo seria o tributo contra o cigarro. Tributos parafiscais (ao lado do Estado) são tributos vinculados à satisfação de certas situações que não são características do Estado (exemplo: as contribuições fiscais). [...] Nos tributos diretos, quem paga e suporta o ônus é o contribuinte de direito, não repassando nada a terceiro (exemplo: imposto de renda). Nos tributos indiretos, quem realmente suporta o tributo é o contribuinte de fato, que, ao comprar a mercadoria, tem repassado pelo contribuinte de direito o tributo para o preço dela (exemplo: ICMS). (MARTINS, 2005, p.100-101).

É possível verificar que os tributos fazem frente a diversas funções, seja para financiamento do próprio Estado, seja para investimentos, como realização de obras públicas. Tem-se, portanto, em nosso sistema tributário, quatro espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais.

Hugo de Brito Machado explica que, em relação ao empréstimo compulsório, de acordo com a Teoria Geral do Direito, bem como se observa o conceito universal do tributo como receita, o empréstimo compulsório não seria um tributo, não apenas no sentido financeiro, mas econômico, afinal, transfere a riqueza do setor privado para o Estado (MACHADO, 2015).

Dentre as teorias que classificam os tributos, pode-se mencionar as teorias tripartite e pentapartite. A primeira é defendida por doutrinadores como Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba. Explica Carvalho (2014) que a determinação da atividade do Estado ser vinculada ou não vinculada é constatada pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo, do qual determina a espécie de tributo.

Apesar dos autores citados acima defenderem essa teoria, os mesmos divergem quanto as espécies de tributos que a teoria contempla. Carrazza (2003) e Carvalho (2014), afirmam que a teoria tripartite é composta por impostos, taxas, e contribuição de melhoria. Por sua vez, Ataliba (2005), a classifica em impostos, taxas e contribuições.

A segunda teoria, dita pentapartite, ganhou relevância na jurisprudência, face seu reconhecimento pela Corte Suprema (STF, RE nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988, AI-AgR nº 658576/RS, de 27/11/2007 e AI-AgR nº 679355/RS, de 27/11/2007). O primeiro julgado reconhece os empréstimos compulsórios, o segundo e terceiro as contribuições especiais como espécies tributárias autônomas. (BRASIL, 1988-2007).

Adere a esta teoria Hugo de Brito Machado, que defende, também, a existência de cinco espécies tributárias: “[...] *os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.*” (MACHADO, 2015, p. 39-40).

Neste diapasão, oportuno trazer à baila, brevemente, o conceito das espécies tributárias. Machado apresenta de maneira simples tais conceitos, a iniciar pela análise do Imposto:

Imposto - Temos definição em lei: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (CTN, art. 16). Diz-se, por isto, que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independente de atividade estatal específica. (MACHADO, 2015, p. 65).

A palavra imposto deriva do termo latim *impositus*. Sua conceituação faz alusão à contribuição que é exigida em função da capacidade econômica das pessoas sujeitas ao respectivo pagamento. Deve ser considerado o tributo mais importante, pois incide independentemente da vontade do contribuinte, calhando sobre o patrimônio, renda e consumo (MACHADO, 2015).

Na visão da professora Kiyoshi Harada (1999), tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império.

A taxa é, por sua vez, outra espécie de tributo, são valores cobrados por um serviço público, específico, como a coleta de lixo ou para se emitir documentos. Senão vejamos:

Taxa - De acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN, taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte. Distingue-se, por isso, nitidamente, do imposto. (MACHADO, 2015, p. 66).

Quanto à contribuição de melhoria, Machado afirma que:

Contribuição de melhoria - É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a *serviço* público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de *obra* pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser seu fato gerador instantâneo e único. (MACHADO, 2015, p. 66).

Esse tributo decorre da valorização imobiliária em virtude da realização de obra pública, sendo que seu limite é o total do custo da obra. Por isso a contribuição de melhoria deve ser sempre relacionada a adição de um determinado valor ao bem imóvel que foi afetado pela obra (exemplo clássico: asfaltamento). Em outras palavras, é necessário que haja valorização no patrimônio do contribuinte por consequência da obra pública.

Por fim, com relação às contribuições sociais, Machado aduz que:

Contribuições sociais - São aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da CF. Dividem-se em três subespécies, a saber: as do art. 149, que são as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as do art. 195, que são as contribuições de seguridade social. (MACHADO, 2015, p. 66).

Cabe destacar que as contribuições sociais têm fundamento no art. 149 da Constituição, sendo divididas em três subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (MACHADO, 2015).

Passada a classificação dos tributos, importante salientar que, para ser possível a cobrança de um tributo, é necessário antes existir um fato gerador, ou seja, um ato que se enquadre na lei tributária a fim de que o Estado possa mensurar e efetuar a cobrança do valor devido.

Portanto, a relação tributária se origina de fato previsto em uma norma, como qualquer outra relação jurídica, capaz de produzir esse efeito, em respeito ao princípio da legalidade, havendo de ser uma lei em sentido *estrito*, salvo em casos de obrigação acessória. Conforme Machado:

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma. (MACHADO, 2015, p. 124).

Com relação à obrigação tributária, em linhas gerais, seria a do sujeito passivo (contribuinte) pagar, em pecúnia, ao sujeito ativo (Estado). Conforme o autor mencionado:

Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACHADO, 2015, p. 125).

A obrigação tributária possui duas espécies: a principal e a acessória. A obrigação principal é definida pelo Código Tributário Nacional como aquela que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º), sempre de conteúdo patrimonial. Por outro lado, a obrigação acessória, também segundo o

Código Tributário Nacional, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). (BRASIL, 1966).

Ainda, sobre obrigação acessória e principal, é oportuna a distinção:

Na obrigação principal, a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas ou negativas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar). (MACHADO, 2015, p. 126).

Além de ponderar sobre a sua conceituação, importa referir acerca da função dos tributos, para tanto, é oportuno citar Hugo de Brito Machado que faz a seguinte explanação a respeito:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. (MACHADO, 2015, p. 69).

Isso quer dizer que o tributo não é apenas fonte de receita, de mera ação arrecadatória do Estado, contempla objetivos mais amplos que este. Serve de mecanismo a disposição do Estado também, para fins de interferência na economia privada, serve como meio de estímulo ao setor de atividades e até mesmo de fomento da economia.

Analisado o conceito e os desdobramentos a respeito de tributos, mostra-se oportuno o prosseguimento da pesquisa com o estudo da espécie imposto, o que engloba os tipos, tratamento jurídico atribuído e, ao final, o estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano.

1.2 IMPOSTOS

Tendo em vista que a delimitação da presente pesquisa versa sobre o IPTU, dito tributo será analisado em maior profundidade e a sua progressividade. Como já referido, o conceito de tributo vem definido no art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo

cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal, por sua vez, prevê em seu art. 145, I, a figura do imposto nos seguintes termos: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos [...]” (BRASIL, 1988). Com relação à competência, eles podem ser federais, estaduais e municipais, tratando-se, portanto, de uma classificação rigorosamente jurídica.

Acerca da competência, Sabagg faz a seguinte referência:

É importante frisar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. O legislador constituinte repartiu a competência legislativa para instituí-los entre as entidades imposturas, ou seja, as pessoas públicas de direito constitucional interno - União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse plano decorre, terminologicamente, o contexto da competência privativa para a instituição dos impostos. Estes foram, então, nominalmente enumerados, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir. (SABAGG, 2015, p. 438).

Imposto é, como já referido anteriormente, o valor exigido e a ser pago em espécie, legalmente exigido pelo Poder Público, que deverá ser suportado pela pessoa física ou jurídica a fim de atender às despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Há várias classificações que podem ser adotadas para os impostos. Para a pesquisa se adota a classificação definida pelo doutrinador Eduardo Sabbag. Segundo ele, os impostos podem ser classificados em: “(a) impostos diretos e indiretos; (b) impostos pessoais e reais; (c) impostos fiscais e extrafiscais; (d) impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN; (e) impostos progressivos, proporcionais e seletivos.” (SABBAGG, 2015, p. 440).

A finalidade da legislação tributária volta-se para a arrecadação de recursos, sendo estes imprescindíveis para a manutenção do Estado. Portanto a distinção adotada para classificar os impostos leva em conta também essas peculiaridades.

Sobre impostos diretos e indiretos, imposto direto é aquele pago, suportado diretamente pelo contribuinte, ou seja, o próprio contribuinte é quem faz o recolhimento. Imposto indireto é aquele que tem repercussão, ou seja, quem paga é

terceira pessoa (contribuinte de fato), e não quem, efetivamente, foi o idealizador do fato gerador. Segundo Sabbag:

Em resumo, enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo "a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva", o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando "o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte". (SABBAG, 2015, p. 440).

Por conseguinte, quando se menciona impostos indiretos trata-se àquele que incide sobre o produto e não sobre a renda. Ele não leva em conta quanto a pessoa ganha, mas apenas o quanto ela consome. Por sua vez, ao fazermos referência ao direto, são os que incidem diretamente sobre a renda da pessoa: quanto maior a renda, maior o tributo.

Acerca dos impostos pessoais e reais, os pessoais possuem caráter eminentemente subjetivo, ou seja, levam em conta as condições particulares do contribuinte. Com relação aos impostos reais, eles não consideram as condições do contribuinte, mas, sim, apenas a matéria tributável (SABBAG, 2015), como pode ser observado:

Em resumo, os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte. (SABBAG, 2015, p. 441).

O termo real não tem a ver com existente ou não existente, mas sim com a *res, coisa*. O imposto real é devido porque o contribuinte possui ou tem a propriedade de um bem. O imposto pessoal incide sobre a renda da pessoa, isso quer dizer que ele incide sobre algo que é inerente ao contribuinte, impacta sobre sua pessoa.

No que se refere ao caráter fiscal ou extrafiscal dos impostos, os impostos fiscais são considerados aqueles que possuem como objetivo angariar recursos aos cofres públicos, possibilitando ao Estado que possa desenvolver suas atividades fins. Dito de outra forma, a finalidade dos impostos fiscais é arrecadar tributos para os cofres do Estado.

Por sua vez, os impostos extrafiscais têm função de intervir ou regular a situação estatal, por isso também alguns doutrinadores utilizam a expressão para defini-los como impostos regulatórios, como pode ser constatado: “Impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado. Impostos extrafiscais, por outro lado, são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país.” (SABBAG, 2015, p. 441).

Resumidamente, os impostos fiscais buscam arrecadar valores em favor do ente estatal enquanto os impostos extrafiscais possuem caráter regulatório, de intervenção no domínio econômico. O Código Tributário Nacional utiliza a classificação dos impostos dividindo em quatro grupos, entre os arts. 19 a 73, os quais seriam: “(a) imposto sobre comércio exterior; (b) imposto sobre patrimônio e a renda; (c) imposto sobre a produção e a circulação; e, (d) impostos especiais.” (BRASIL, 1966).

Há, também a classificação dos impostos em progressivos, proporcionais e seletivos. Contudo, tal matéria será analisada no segundo capítulo, que abordará especificamente este tema.

Não obstante, é oportuno esclarecer a respeito da seletividade e progressividade. “Não se pode confundir progressividade com proporcionalidade, uma vez que este é um instrumento de justiça fiscal “neutro”, por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva.” (SABBAG, 2015, p. 443). Por outro lado, “a proporcionalidade faz com que a alíquota se mantenha incólume, uniforme e invariável. São exemplos de impostos proporcionais, entre outros: ICMS, IPI, ITBI, ITCMD.” (SABBAG, 2015, p. 441). Para o mencionado autor a forma para a concretização do postulado da capacidade de contribuição em determinados tributos indiretos é a seletividade (SABBAG, 2015).

Portanto, a “Seletividade mostra-se, assim, como o praticável elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.” (SABBAG, 2015, p. 441).

Em síntese, progressividade traduz-se na incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do bem, além do que, é graças à progressividade que se consegue atender ao princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, proporcionalidade traduz a ideia de que

o desembolso de cada qual deve ser proporcional à expressão econômica do fato tributado. Sendo que a seletividade significa que incide somente sobre determinados bens (SABBAG, 2015).

Arrazoado no primeiro capítulo a respeito do sistema tributário nacional e a progressividade, tributos conceito, espécies e impostos, cabe ponderar no tópico seguinte a propósito do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e suas características.

2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU

O presente capítulo aborda o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, seus aspectos históricos, competência, delimitação constitucional e elementos do imposto.

O direito tributário, como um todo, encontra seu fundamento e paradigmas na Constituição Federal brasileira, estando lá fixadas as regras que o compõem em capítulo próprio. Assim, encontram-se definidas em âmbito constitucional as modalidades de tributos, as competências dos entes tributantes, limites ao poder de tributar, entre outras, bem como, a repartição dos valores arrecadados entre as pessoas jurídicas de direito público. Contudo, antes de analisar mais detalhadamente este imposto, é conveniente conhecer os aspectos históricos da competência tributária, que também lhe são inerentes.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Desde a Proclamação da República até a década de 1930, a principal receita tributária era advinda das operações de importação. Havia outros tributos, certamente, mas sem tamanho impacto nas receitas públicas. Com a Constituição de 1946 começa a haver uma definição da forma de divisão de competências tributárias até hoje existentes, consolidada na década de 1960 (MACHADO, 2015).

Na lição de Baleeiro (1990), o IPTU é um imposto velho na competência dos Municípios brasileiros, pois, com o nome "décima urbana", tributava imóveis edificados. Refere o autor que seu surgimento é datado de maio de 1799, quando a Rainha D. Maria, desejando um empréstimo, recomendou ao Governador da Bahia que instituísse o estabelecimento de *décimas* nas casas das cidades marítimas.

Também, afirma-se que o tributo tenha sido criado com a chegada da corte de D. João VI ao Rio de Janeiro, em 1808, com o intuito de suprir os gastos da aristocracia que o acompanhava (BALEIRO, 1990).

Inicialmente o imposto demandou a numeração e demarcação dos imóveis urbanos, o que não havia na época, mesmo nas grandes cidades. A fiscalização era exercida por uma Junta, composta de um nobre e outro do povo, dois carpinteiros,

um pedreiro e um fiscal, exercido pela figura de um advogado (MACHADO, 2015). Assim:

Realmente, não é o referido imposto um tributo novo no universo tributário municipal. Entretanto, o IPTU figurava na primeira Constituição Republicana como um imposto de competência dos Estados. E lá permaneceu até a Constituição de 1891 (artigo 9º, item 2º), passando à alçada municipal a partir da Carta de 1934. (MACHADO, 2015, p. 45).

No regime da Constituição de 1891, havia previsão do imposto predial e do territorial urbano como dois impostos distintos. O primeiro incidia sobre edificações e o segundo sobre imóveis não edificados, sendo que eram de competência dos Estados. A partir da Constituição de 1934, a atribuição passa aos Municípios, com quem permaneceu desde então. Foi somente na Constituição de 1946 que ocorreu a unificação dos impostos predial e territorial em um só (BALEEIRO, 1990).

Quanto a função do IPTU, esta permanece inalterada no cumprimento da função fiscal, contudo, também existe a função extrafiscal, eis que em cada caso deve se saber se o imóvel cumpre com a função social.

Feito o breve relato histórico, importa discutir a respeito da competência e a delimitação constitucional do imposto. A competência tributária é a capacidade outorgada pela Constituição Federal aos entes políticos para que possam emitir preceitos jurídicos tributários, criando tributos em abstrato, dentro das limitações e restrições impostas pela mesma norma que lhes concedeu tal prerrogativa (MACHADO, 2015).

A legislação tributária municipal adequa-se às diretrizes traçadas pela Constituição, onde se encontra insculpida a matriz tributária. Segundo leciona Carvalho (2014), o instrumento de outorga de competência é a Constituição Federal, conseqüentemente, somente as pessoas jurídicas de direito público interno podem receber e exercê-la através da produção de normas de condutas. Assim, preceitua a Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

IV - (Revogado). (BRASIL, 1988).

Verifica-se que tal instituto está situado dentre as competências constitucionais de tributação de ordem dos Municípios.

Já se tornou uma tradição em nosso país a timidez com que o legislador constituinte trata o Município em matéria de repartição do poder de tributar. Desde a Carta Política de 1934, quando, pela vez primeira, o Município foi contemplado na discriminação de rendas tributárias, tem sido atribuído a essa entidade política apenas um imposto de expressão financeira: o imposto predial e territorial urbano. (HARADA, 1999, p. 315).

Segundo a Constituição Federal ele é de competência privativa do município e deve observar os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e o da proibição de confisco. Assim prevê a Constituição:

O art. 156, I, CF, atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU). O IPTU tem função fiscal, isso porque sua cobrança atende a finalidade notadamente arrecadatória voltada à mera obtenção de recursos para o custeio das despesas estatais. (MAZZA, 2015, p. 423).

O Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, é, então, um imposto direto que incide sobre a propriedade imobiliária. Ele tem previsão expressa na norma, podendo ser criado ou aumentado por meio de lei, e cobrado no ano seguinte ao da publicação da norma que o instituir ou majorar, respeitado o intervalo de noventa dias.

A Constituição Federal prescreve as competências tributárias privativas de cada ente federativo, objetivando atender a autonomia decorrente do pacto federativo, resultando em capacidade impositiva e restritiva. Isto significa dizer que cada ente recebeu competências para instituir tributos específicos, sendo vedado que institua tributo de competência de outro ente. Ao Município cabe privativamente a competência de legislar a respeito do IPTU, competência esta que não é passível de delegação, é indisponível (MAZZA, 2015).

Carvalho e Santi ao discorrerem sobre competência lecionam que:

A competência tributária é inalterável, ou seja, não pode ter suas dimensões ampliadas. Não cabe à pessoa política transbordar sua competência originariamente outorgada sob pena de padecer do vício da inconstitucionalidade. Ainda, que se tentasse ampliar a competência tributária originariamente posta através de Emenda Constitucional, estaria

esbarrando em princípios constitucionais, em especial o pacto federativo. (CARVALHO e SANTI, 2006, pg. 866).

Então, ao ente municipal é atribuída competência impositiva e restritiva de legislar a respeito do IPTU, sendo vedado renunciá-la e/ou delegar. Da mesma forma, deverá observar a sua competência originária.

2.2 ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO IPTU

O IPTU está previsto na Constituição Federal, como referido alhures, e se caracteriza pelo seu objetivo fiscal, função social e precificação do valor dos imóveis. O Código Tributário Nacional no seu art. 32, assim prevê:

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. (BRASIL, 1966).

Pelo que se depreende do disposto artigo de lei, segundo o aspecto material do IPTU, o seu fato gerador é a propriedade, a posse ou o domínio útil de bem imóvel urbano. O referido imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do Município.

São considerados bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar, natural ou artificialmente, na forma do art. 79 do Código Civil, não perdendo esta característica as edificações que, separadas do solo, mas conservando sua unidade, forem removidas para outro local; e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem (art. 81, Código Civil). (BRASIL, 2002).

A acessão física do imóvel pode se dar por formação de ilhas, aluvião (acréscimos formados por depósitos e aterros naturais ao longo das margens das correntes ou pelo desvio das águas destas), avulsão (porção de terra que se destaca de um prédio e se junta a outro, por força natural violenta), abandono de álveo e plantações ou construções, na forma do art. 1.248, do Código Civil. Assim, tudo aquilo que o homem incorporar com o seu trabalho, de forma permanente ao solo, sem que se possa depois retirá-la sem destruí-la, modificá-la ou causar-lhe dano, será considerado acessão física. (BRASIL, 2002).

Para fins de incidência do IPTU, considera-se área urbana do Município (conceituando-se assim, por exclusão, a área rural) aquela que atender ao disposto no §1º, do art. 32, do CTN:

Art. 32, § 1º - Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966).

Carrazza (2003) defende que, em face do princípio da autonomia municipal, a Lei Municipal é que delimita a zona urbana, isto é, o Município é quem estabelece a zona urbana, conforme as peculiaridades do local. Assim, independentemente da localização, destinação, ou características, é aquela que o Município entende por estabelecer.

Portanto, o fato gerador do IPTU é a propriedade de bem imóvel em área urbana, ao passo que diferentemente o ITR, é a propriedade territorial rural, ou seja, a propriedade de imóvel situado na zona rural.

Inclusive, o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça - STJ é no sentido de que há incidência de IPTU no caso do imóvel se enquadrar em zona urbana, conforme conste no Plano Diretor do Município, ainda que na localidade não esteja presente qualquer dos melhoramentos previstos no art. 32, §1º, do CTN. Esta previsão se encontra também no § 2º do mesmo artigo (BRASIL, 1966).

É possível, ainda, a legislação municipal prever a incidência do imposto em locais que considere urbano, como 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 nesses termos.

Outro elemento constituidor do IPTU é a figura do contribuinte, consoante se verificará. Para Sabbag (2015), são sujeitos passivos do IPTU o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (posse *ad usucapionem*). Destaca-se, por oportuno que a posse sujeita a incidência de IPTU é aquela posse com elementos que levam a usucapião, não devendo ser confundida com posse de outras naturezas como, por exemplo, a posse direta decorrente de um contrato de locação.

O contribuinte, nos termos do art. 34 do Código Tributário Nacional, pode ser: “Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. (BRASIL, 1966).

O proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possui ou detenha (art. 1.228 do Código Civil). Adquire-se a propriedade imóvel mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis. Enquanto não se registrar o título, o alienante continua sendo o dono do imóvel e, portanto, contribuinte do IPTU. (BRASIL, 2002).

Uma situação que importa referir é a do locatário que, embora possuidor, não é contribuinte e nem responsável tributário do IPTU. Por não possuir o *animus domini*, é estranho a relação jurídico-tributária adstrita ao imposto em comento, muito embora seja comum em contratos de locação a atribuição do encargo envolvendo esse tributo para o locatário, mesmo que tal contrato não seja oponível ao fisco, caso não haja o pagamento por parte do inquilino. É comum, nos referidos contratos, deslocar o ônus tributário para o inquilino. No entanto, as convenções particulares não podem ser impostas ao Fisco no intuito de se alterar a sujeição passiva tributária (SABBAG, 2015).

Esse entendimento é pacífico na jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, senão vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE LOCAÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O LOCATÁRIO RECONHECIDA. MANUTENÇÃO DO PROPRIETÁRIO NO POLO PASSIVO DO LITÍGIO. Tanto o proprietário como o possuidor do imóvel são responsáveis pelo pagamento dos tributos decorrentes deste, sendo ambos legítimos para figurar no polo passivo da ação executória. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO. (RIO GRANDE DO SUL, 2015).

[...]

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. LOCATÁRIO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. ILEGITIMIDADE PASSIVA. 1. O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, sendo contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o

titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. No tocante à posse, o sujeito passivo do IPTU é aquele que pode ser proprietário, com ânimo de dono, insuficiente a posse despida de tal requisito, como a do locatário, levando ao acolhimento dos embargos à execução redirecionada contra a locatária.² Honorários reduzidos. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. (RIO GRANDE DO SUL, 2012).

Posse é a situação de todo aquele que tem, de fato, o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Nesse sentido a jurisprudência do STJ entende que somente é contribuinte do IPTU o possuidor por direito real que exerce a posse com *animus* definitivo (ânimo de dono). Assim, não poderá ser considerado possuidor para fins de IPTU o mero detentor, que, achando-se em relação de dependência, conserva a posse em nome de outrem e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198 do Código Civil).

Por outro lado, o próprio STJ afirma que quem define o sujeito passivo é a lei municipal. Tal entendimento resultou na edição da Súmula 399: “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano)”. (BRASIL, 2016).

Por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 475.078/SP, o Ministro Relator Teori Albino Zavascki, manifestou que a existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática do polo passivo da obrigação tributária do titular do domínio. (BRASIL, 2004).

Assim, cabe ao legislador municipal eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Cumpre destacar que o titular do domínio útil (no regime da enfiteuse) ficará obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel (art. 682 do antigo Código Civil). O superficiário também poderá figurar como contribuinte, uma vez que responde pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel (art. 1.371, Código Civil). (BRASIL, 2002).

Conclui-se que o sujeito passivo se constitui do proprietário, assim entendido como de domínio pleno ou na condição de co-proprietário, titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário), ou ainda, na condição de possuidor.

O imposto é calculado em conformidade com o valor venal do imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33 e parágrafo único, CTN). (BRASIL, 1966).

A apuração do valor venal será feita pelo poder público, de acordo com normas e métodos que levem em consideração as características de toda a área urbana, em função de diversas características peculiares ao bem, que poderão impactar no seu preço de venda, pautando-se pelos preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário, no valor das locações ordinariamente pactuadas, características da região em que se situa o imóvel, etc.

Outro ponto importante e que merece atenção diz respeito ao princípio da anterioridade, de forma que o aumento da alíquota só terá vigência no próximo exercício financeiro. As alterações da base de cálculo do IPTU não estão sujeitas ao princípio da noventena, previsto no art. 150, III, c, por força da norma contida no seu §1º. Assim, como regra, o IPTU se sujeita ao princípio da anterioridade máxima, previsto no art. 150, III, b e c, de forma que sua instituição ou aumento de alíquota só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se a lei tiver sido publicada no exercício anterior e a noventa dias, pelo menos, da data de sua publicação. Todavia, no que se refere a fixação da base de cálculo, não precisará a lei respeitar o princípio da noventena (HARADA, 2012).

Em regra, o IPTU estará sujeito ao lançamento direto, ou seja, aquele praticado pela autoridade fazendária municipal, que se valerá das informações que constam no seu banco de dados referente aos imóveis situados na área urbana do Município.

O lançamento do IPTU, que é um ato administrativo vinculado (art. 142 do CTN), não pode ser feito aleatoriamente contra esta ou aquela pessoa, que potencialmente pode ser contribuinte desse imposto ao teor do art. 34 do CTN. (HARADA, 2012).

Deve haver um critério objetivo para a escolha do contribuinte em potencial. Conforme entendimento sumulado pelo STJ, a simples remessa do carnê para pagamento do IPTU ao contribuinte, no seu endereço, configura a notificação do lançamento tributário, fazendo com que cesse, portanto, o prazo decadencial para a constituição do tributo (STJ Súmula nº 397 - O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço). (BRASIL, 2009).

O que se quer dizer, e em consonância com a súmula mencionada, o agente administrativo, verificando que o contribuinte não recolheu o valor devido do imposto, deve realizar os procedimentos fiscais, inscrevendo o débito fiscal em dívida ativa.

Cada vez mais o tributo em estudo serve não apenas para fins de arrecadação e manutenção do Estado (no caso o Município), mas também assume relevante papel de instrumento de intervenção social, com o escopo de organizar e regular as condutas relativas a propriedade urbana territorial.

Neste mesmo sentido é a lição de Hely Lopes Meirelles (2005): “b[...] utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade”. (MEIRELLES, 2005, apud SCHOUERI, 2005, p. 33).

Então, quanto as alíquotas, são elas que impingem o aspecto quantitativo do imposto em estudo, sendo fixadas por lei de competência do Município, o que leva a encontrar diferentes alíquotas sendo aplicadas por diferentes entes municipais.

Para o professor Harada: “Alíquota é o percentual que incide sobre a base de cálculo, valor venal do imóvel, apurado de conformidade com o que a lei de regência da matéria”. (HARADA, 1999, p. 124).

A alíquota leva em consideração um percentual fixo ou determinado pela localização e destinação do imóvel, ambas fundamentadas em legislação municipal. Também, o Supremo Tribunal Federal entendeu como sendo constitucional a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da edificação ou não do imóvel. Tal premissa está carregada no princípio da seletividade.

2.3 A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A progressividade é um dos procedimentos pelo qual se gradua o tributo, por meio deste instituto é possível o aumento das alíquotas de um determinado imposto em função de um parâmetro definido. É princípio constitucional, inserido na Constituição Federal, após controvérsia jurisprudencial, por emenda que tornou clara e consolidou o assunto.

Hugo de Brito Machado (2015, p. 79) “A progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”. Ou seja, é princípio que discorre acerca da possibilidade de aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável. Na medida em que há aumento da base de cálculo, serão fixadas alíquotas em percentuais variáveis que sofrem elevação conforme o valor da matéria tributada.

Na esteira da progressividade, Machado (2015, p. 142) defende que a progressividade dos impostos pode ser estabelecida de várias formas: “Basta, aliás, conceder isenção até determinado montante da renda, ou da riqueza, para fazer do imposto sobre a renda, ou sobre o patrimônio, um imposto progressivo”.

Primeiro porque no sistema tributário brasileiro é possível aplicar a progressividade ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e, segundo o Supremo Tribunal Federal, também às taxas.

Conforme mencionado, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

Da mesma forma, impostos com alíquotas progressivas são adotados, por exemplo, em países como Portugal, Espanha, Argentina, Uruguai, Colômbia, Alemanha, Áustria, França, Itália, Holanda, Suíça, Noruega, Espanha, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália, e Japão. (MACHADO, 2015).

De acordo com Machado (2004, p. 139), a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza: “Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”.

O Princípio da Progressividade relaciona-se com o Princípio da Isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como, com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais.

Alexandrino e Paulo (2006), com bastante clareza, explicam as diferenças entre progressividade e proporcionalidade por intermédio do seguinte exemplo:

A ideia por trás é que a disponibilidade financeira de uma pessoa com remuneração de, por exemplo, quatro mil e quinhentos reais é muito maior (mais que proporcional) do que a capacidade de contribuir para os gastos coletivos de uma pessoa que tenha quase todo seu salário de mil e quinhentos reais absorvidos pelas despesas essenciais à subsistência. Imaginemos que o ‘mínimo vital’ no Brasil fosse de mil reais. Se fosse usada uma alíquota única de 10%, o primeiro contribuinte pagaria R\$ 450,00 e o segundo R\$ 150,00. Entretanto, como se deve considerar que a renda gasta com o mínimo vital não é disponível, o primeiro contribuinte teria R\$ 3.500,00 de renda disponível e o segundo só R\$ 500,00. Dessa forma, o primeiro contribuinte, com sete vezes mais renda disponível do que o segundo, estaria pagando apenas o triplo de imposto de renda. Isso contraria a noção comum de justiça fiscal. Com a progressividade, usa-se

uma alíquota maior para o primeiro contribuinte e uma menor para o segundo, de maneira que o imposto pago pelos contribuintes, individualmente, corresponda mais aproximadamente à relação existente entre as respectivas rendas disponíveis. (ALEXANDRINO E PAULO, 2006, p. 46).

Assim, tanto a aplicação da proporcionalidade como a da progressividade resulta em tributo mais elevado, quanto maior for a base de cálculo. No entanto, a proporcionalidade é obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável, enquanto que pela progressividade as alíquotas sofrem aumento, conforme majoração da base tributável. Quanto a progressividade, o tema será retomado no capítulo seguinte.

3 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O capítulo que segue dispõe acerca da progressividade do imposto em análise, sob o enfoque da jurisprudência da Egrégia Suprema Corte, delimitação da presente pesquisa.

Dispõe a Constituição Federal, no seu art. 182, § 4º, que será facultado ao poder público municipal (não é, portanto, obrigatório que assim o faça), mediante lei específica, para a área incluída no plano diretor, exigir do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, nas linhas gerais traçadas em Lei Federal.

O que se busca com isso é combater a especulação imobiliária, por meio da qual o proprietário de solo urbano, ao invés de dar uma destinação econômica àquele bem de forma a atender a sua função social, prefere nada fazer, motivado pela conseqüente valorização dos imóveis naquela região. Tal conduta afronta o princípio da função social da propriedade, mitigador do direito à propriedade privada conforme disposto no art. 5º, XXIII, da Carta Magna.

Como forma de combater esta desprezível conduta, previu o poder constituinte originário que, em caso de o particular não se submeter à exigência do poder público em dar uma destinação àquela propriedade imobiliária, poderão ser adotadas algumas providências de forma sucessiva, passando para a segunda (aplicar a progressividade tributária) apenas no caso do insucesso em se implementar a primeira (seletividade fiscal). A que mais interessa aqui é a segunda faculdade entregue aos Municípios e ao DF, nesse específico caso, de adotar o IPTU progressivo no tempo.

Segundo as lições de Paulsen:

O IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua progressividade tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais. O art. 156, § 1º, com a redação que lhe deu a EC 29/00, autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a sua seletividade, de modo que tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso. Já o art. 182, que cuida da política de desenvolvimento urbano, faculta ao Município exigir do proprietário de terreno urbano que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo no tempo e desapropriação, razão pela

qual os proprietários de terrenos urbanos pagam mais IPTU que os proprietários de casas, embora o valor venal dessas com seus terrenos seja muito superior ao daqueles. (PAULSEN, 2004, p. 188).

No mesmo sentido Harada (1999, p. 305), “O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular respeitada a capacidade contributiva deste”. Na situação em estudo a parcela da riqueza retirada, de forma progressiva, é de cunho extrafiscal e não arrecadatário como tentativa de forçar o proprietário a dar melhor destinação do que apenas fins especulativos.

Na seara constitucional a progressividades está prevista no art. 145, § 1º, na seguinte forma:

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

I - Impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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. (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, antes da EC nº 29/2000 o STF entedia ser inconstitucional qualquer lei municipal que trouxesse o IPTU progressivo de maneira diferente que não fosse para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Para ilustrar, segue decisão da Corte Suprema:

IPTU. PROGRESSIVIDADE.

1. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

2. 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).

3. 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. 4. 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. 5. Recurso extraordinário

conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (BRASIL, 1996).

O STF mudou seu entendimento a partir do ano 2000, tanto que chegou a editar súmula a respeito. Assim, o julgamento do Recurso Extraordinário 153.771-0/MG e posteriormente com a Emenda Constitucional nº29/2000 firmaram o entendimento a respeito da progressividade e sua legitimidade.

3.1 A MUDANÇA DE ENTENDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA

Este entendimento de que o IPTU se tratava de um imposto real, e que por tal motivo não se poderia falar em progressividade fiscal era preponderante antes da edição da Emenda Constitucional nº. 29/2000. Na linha do acórdão acima transcrito, pode-se verificar o mesmo entendimento em julgamento que teve como Relator o Ministro Moreira Alves, também do STF, neste caso em julgamento do Recurso Extraordinário nº 199281/SP:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI MUNICIPAL. IPTU. PROGRESSIVIDADE.1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 153.771, relativo à progressividade do IPTU, firmou o entendimento que "no sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real", e, assim sendo, "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). 2. O acórdão recorrido julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade em causa, porque deu ao artigo 160, §1º, da Constituição do Estado de São Paulo (que reproduz o artigo 145, §1º, da Carta Magna Federal) interpretação diversa da que esta Corte tem dado ao princípio constitucional federal reproduzido pela Constituição Estadual. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido, para julgar procedente a ação direta de inconstitucionalidade, declarando, com eficácia erga omnes, inconstitucional o artigo 1º da Lei 11.152, de 30 de dezembro de 1991, do Município de São Paulo, na parte que altera a redação dos artigos 7º e 27 e respectivos parágrafos da Lei 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com a redação que lhes foi conferida pelas Leis nºs 10.394, de 20 de novembro de 1987, 10.805, de 27 de dezembro de 1989, e 10.921, de 30 de dezembro de 1990. (BRASIL, 1998).

Conforme dito alhures, este era o entendimento dominante da jurisprudência em decisões do Supremo Tribunal Federal. Eram decisões declarando

inconstitucional a progressão fiscal do IPTU. Contudo, após a EC nº. 29/2000, a Suprema Corte modificou sua percepção a respeito do tema. A saber,

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. (BRASIL, 2013).

Assim, a partir deste novo marco (a referida EC), pode-se afirmar o aparecimento do IPTU fiscal, que passa a se balizar na trilha da progressividade, que preconiza a consideração do valor do imóvel, além de apresentar alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. E isto se exsurge do art. 145, § 1º da Constituição Federal.

Na mesma esteira, Ataliba afirma:

A progressividade dos impostos consiste no modo de o legislador estruturá-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible. Isto é universal e parece – aos olhos de uma política tributária baseada nas melhores elaborações da ciência das finanças – uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos. (ATALIBA, 2005, p. 233).

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) consiste em uma das formas mais relevante para o Município arrecadar suas receitas. Comumente, observa-se que o ente tributante estabelece alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, baseando-se no princípio da capacidade contributiva. Porém, o Município, no uso de sua atribuição constitucional, pode e deve, nas lições de Souto Maior Borges, em cumprimento ao disposto no artigo 156, § 1º, II da Constituição Federal, fixar alíquotas diferenciadas conforme a localização e o uso do imóvel. (BORGES apud CARRAZZA, 2003, p. 107).

Em decisão mais recente, assim discorreu o Relator Ministro Edson Fachin (RE 602.347/MG) quando abordou a questão da progressividade:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2015).

Posteriormente, essa orientação foi reafirmada, em sede de repercussão geral, no bojo do AI-QO-RG 712.743/SP, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Julgado em 12.03.2009 (BRASIL, 2009). A partir da Emenda Constitucional 29/2000, o Poder Constituinte facultou ao ente federativo competente instituir IPTU progressivo, em razão do valor do imóvel, nos termos do artigo 156, §1º, I, da Constituição Federal. Assim, a jurisprudência desta Corte estabeleceu-se no sentido de que é constitucional lei que preveja a progressividade no âmbito do IPTU, a partir de critérios fiscais. Veja-se, a propósito, o RE 423.768/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgado em 01.12.2010 (BRASIL, 2010).

Depois, a questão foi novamente suscitada no Plenário, para fins de afetação à sistemática da repercussão geral no RE 586.693/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Julgado em 25.05.2011, assim ementado:

NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO – ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade. IMPOSTO PREDIAL E

TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. (BRASIL, 2011).

Nesse contexto, resta saber se aqueles tributos, cujos fatos geradores se consumaram anteriormente à promulgação da EC 29/2000 e tiveram a progressividade das alíquotas declarada inconstitucional, ainda são exigíveis, uma vez que somente a parte incompatível com a Constituição Federal deveria ser espancada do ordenamento jurídico.

No Brasil, pode-se tomar esse princípio constitucional como um dos instrumentos mais relevantes para a persecução dos objetivos fundamentais da República, encartados no artigo 3º da Constituição Federal.

Em atualização de obra doutrinária de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi assim argumenta acerca da aplicação do princípio da progressividade no IPTU:

A progressividade nos tributos, sob o prisma da justiça, é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, §1º, da Constituição de 1988. é que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder reduções e isenções. Tais renúncias de receitas, ocorrentes em favor do princípio da igualdade, têm de ser compensadas por meio da progressividade, a fim de que o montante da arrecadação se mantenha o mesmo no total. Exemplo dessa progressividade no IPTU, recomendável para cumprimento da Constituição, é a elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel. (BALEEIRO, 2013, p. 331).

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, constata-se o entendimento de que a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte. A esse respeito, veja-se a ementa do RE 573.675/SC, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, Julgado em 25.03.2009:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA- COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM

CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE É PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido. (BRASIL, 2009).

Por conseguinte, em homenagem à regra da congruência ou da adstrição, cumpre-se decidir somente se a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas inviabiliza a cobrança do IPTU, durante o lapso temporal anterior à reforma constitucional em discussão.

De plano, reconhece-se a alíquota apenas como um dos elementos do critério quantitativo do consequente normativo da regra matriz tributária do tributo em comento. Assim, trata-se de um termo do mandamento da norma tributária, que se incide quando se consuma o fato imponible. Nesse contexto, Geraldo Ataliba assim diferencia a alíquota da base imponible.

Do exposto se vê que a base calculada é uma grandeza ínsita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. “Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponible, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária”. (ATALIBA, 1993, p. 103).

Então, a solução mais adequada para a controvérsia seria manter a exigibilidade do tributo com redução da gravosidade ao patrimônio do contribuinte ao nível mínimo, isto é, adotando-se a alíquota mínima como mandamento da norma tributária. Isso porque, o IPTU cobrado pela Municipalidade não seria inconstitucional, pois a alíquota se tornaria proporcional à variação da base de cálculo.

Veja-se, a propósito, a ementa do RE-AgR 378.221/RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Julgado em 25.08.2009:

TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL. COBRANÇA COM BASE NA ALÍQUOTA MÍNIMA. PRECEDENTES RECENTES. NÃO SOBRESTAMENTO. AGRAVO IMPROVIDO. I – O reconhecimento da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU não afasta a cobrança total do tributo, que deverá ser realizada pela forma menos gravosa prevista em lei. II – Trata-se, no caso, de inconstitucionalidade parcial que atinge apenas a parte incompatível com o texto constitucional e permite seu pagamento com base na alíquota mínima. III - No caso dos autos, a legislação anterior também traz progressividade de forma incompatível com o texto da Constituição então vigente, o que reforça a necessidade de adoção da inconstitucionalidade parcial. IV - É possível o julgamento imediato do feito com base em precedentes recentes que analisaram legislação diversa, mas discutiram a mesma matéria. V - Agravo improvido. (BRASIL, 2009).

À luz do caso concreto em que se discute a base econômica do patrimônio, afirmar que *“A declaração de inconstitucionalidade atinge o sistema da progressividade como um todo, da menor à maior alíquota, devendo ser calculado o imposto na forma da legislação anterior”*, tal como o faz eminente ministro Eros Grau no voto-condutor do RE-AgR 390.694/RS (BRASIL, 2006), com as máximas vênias, é gerar injustiça fiscal no caso concreto, notadamente ao legítimo direito de cobrar tributos democraticamente pactuados pela comunidade política de um ente federativo, assim como representaria uma nivelção de contribuintes em situações econômicas diametralmente opostas. Logo, com essa solução, contribui-se para a regressividade do sistema tributário como um todo, com efeito, se afasta dos objetivos fundamentais do Estado, conforme previsão do artigo 3º da Carta Constitucional. (BRASIL, 1988).

De qualquer forma, a solução de dar efeitos repristinatórios à legislação municipal anterior não foi adotada pelo acórdão recorrido, o qual decidiu por extinguir toda a execução fiscal, o que retiraria, quando universalizável para os demais contribuintes, grande parte das receitas tributárias da Municipalidade Recorrente.

Em síntese, acredito que assentar a exigibilidade de IPTU na alíquota mínima prevista em lei, referente a período anterior à EC 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional por Tribunal de Justiça, revela-se a única solução possível que compatibilize a competência tributária dos municípios e a exação menos gravosa possível ao contribuinte, tudo isso sem incorrer em inconstitucionalidade, uma vez que o IPTU seria cobrado de forma proporcional.

Ainda, no mesmo sentido, houve a edição da Súmula nº. 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.(BRASIL, 2003).

Contudo, não obstante, a referida progressividade, restou condicionada ao advento da EC nº 29/2000, a contrário senso, permanece indevida a progressividade até a sua entrada em vigor.

Pode-se afirmar, a partir de então, que a progressividade do IPTU após a EC nº 29/2000 representou uma nova dimensão. Antes a imposição da progressividade estava somente relacionada ao fato de se buscar a efetivação da função social da propriedade, a contar de então o instituto adquiriu um aspecto mais ligado à promoção da igualdade.

Nesse contexto, a lição de Baleeiro:

Graduar segundo a capacidade econômica do contribuinte é dito que, aliado aos arts. 1º a 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do status quo, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes. (BALEIRO, 1990, p. 541).

Desta feita, a progressividade, em aplicação da sua plenitude, deve obediência ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da isonomia e bem como, da função social da propriedade. De se cotejar e permitir que se atinja a isonomia desejada pela Constituição.

Conforme mencionado anteriormente, tal posicionamento do STF foi de vital importância sobre o assunto e teve enorme força para a aprovação da Emenda Constitucional nº 29/2000. Contudo, outra problemática resultou, uma vez que muitos municípios instituíram o IPTU com a alíquota progressiva com base em texto constitucional anterior à vigência da EC nº 29/2000.

Nessa senda, várias ações foram ajuizadas discutindo a inconstitucionalidade das referidas Leis Municipais que assim estabeleceram a progressividade da alíquota. Com base no artigo 145, §1º da Constituição Federal apenas os impostos de caráter pessoal poderiam sofrer a tributação progressiva. Assim, tendo o IPTU o caráter real, tal alíquota se mostrava gravosa e a lei houvesse instituído antes da EC nº 29/2000, inconstitucional.

Insta salientar que mesmo após a Emenda Constitucional nº 29/2000 entrar em vigor, o Supremo Tribunal Federal não mudou seu posicionamento em relação à progressão instituída anteriormente a Emenda Constitucional em evidência, conforme Súmula 668: “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.” (BRASIL, 2003).

Para Roque Antônio Carrazza:

A Constituição quer que, além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do plano diretor). Em outras palavras, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo §1º do art. 145, c.c. o inc. I do §1º do art. 156, ambos da CF), o IPTU deverá submeter-se a uma progressividade extrafiscal (determinada no inc. II do §1º do art. 156 da CF). (CARAZZA, 2003, pg. 82).

Nesse ponto, a respeito da capacidade contributiva, a Ministra Ellen Gracie, relatora do julgamento referente ao Recurso Extraordinário 355.046/SP:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE ANTES DA EC 29/00. IMPOSSIBILIDADE, AINDA QUE PELA VIA OBLÍQUOTA DE ISENÇÕES GRADUAIS. 1. O legislador Municipal não poderia, no período anterior a tal emenda constitucional, ter estabelecido graduação progressiva do montante devido pelos contribuintes a título de IPTU, tendo como critério o valor do imóvel. 2. A utilização do instituto da isenção como instrumento de graduação de alíquotas, com aplicação à generalidade dos contribuintes, não corresponde à sua natureza jurídica. Nesse caso, a isenção deixa de atuar como benefício fiscal. De norma de exceção que é, passa a compor o aspecto quantitativo da norma tributária impositiva, modelando toda a tabela de alíquotas e tendo como efeito a vedada progressividade. 3. Aplicação da Súmula 668 do STF. (BRASIL, 2011).

Esse entendimento decorre da convicção que a Corte tinha de que a progressividade se reserva aos tributos de cunho pessoal, nos quais se pode auferir a atual e efetiva capacidade contributiva de cada pessoa. E como o IPTU é um imposto real, a progressividade só foi autorizada após a Emenda Constitucional nº 29, de 2000. Então só a partir desta emenda é que se reconhece essa possibilidade. Não é o caso desses autos, já que a legislação questionada é de 1997, portanto anterior à EC 29/2000.

Adiante, no dia 06/02/2013, como forma de pacificar o assunto em questão, o STF proveu o Recurso Extraordinário 562.045/RS, reconhecendo a progressividade de alíquotas como compatíveis com a Constituição Federal, haja vista que tal progressividade não fere o princípio da capacidade contributiva. (BRASIL, 2013).

Assim sendo, muito embora exista discussão sobre a progressividade contrariar muitos princípios constitucionais, principalmente por suposta ofensa aos princípios da liberdade econômica e da propriedade privada, para o STF a progressividade está em harmonia com outros princípios jurídicos, como a isonomia e a capacidade contributiva.

Por derradeiro, conclui-se que o STF entende como legítimas as alíquotas com progressividade apenas após a EC nº 29/2000, bem como reconhece a natureza fiscal da mesma em virtude da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso realizou um estudo acerca da progressividade na cobrança do IPTU com delimitação temática na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a consequente interpretação com base na norma constitucional com as alterações ocorridas.

Constata-se no presente trabalho, que o sistema tributário é formado por princípios e normas que devem ser obedecidos e está organizado na forma de sistema, pois suas normas são coordenadas entre si e há uma subordinação a princípios de forma harmônica. Pode-se verificar a localização constitucional e legislativa do sistema tributário e, em especial, do IPTU. Verificou-se que a Constituição outorga competência aos entes federados para instituir e cobrar impostos, dentre eles este ao qual se dedica o estudo.

Diante de todas as evidências, a convergência de múltiplas fontes no desenvolvimento legal, hermenêutico e jurisprudencial confere ao imposto territorial urbano um caráter maior do que aquele conceito sobre o qual ele se constituiu inicialmente. Logo, o conceito não pode mais ser limitado a um enfoque meramente literal, de que se realiza e satisfaz apenas com a existência do sistema jurisdicional.

Confirmou-se a natureza constitucional do tributo, consubstanciando-se em garantias aos contribuintes, pelo impedimento e coibição do cometimento de arbitrariedades e abusos que não se adequam aos preceitos primários do Estado Democrático de Direito.

Possível concluir, que a incidência do IPTU se dá sobre a propriedade, posse e domínio útil, de bem imóvel localizado em zona urbana. O direito tributário não define nem conceitua cada um destes institutos. Contudo, o Sistema Tributário Nacional é categórico no sentido de que os conceitos e definições deverão ser importados de outros ramos do direito brasileiro.

Salutar a confirmação da hipótese de que a grande mudança de paradigma na conceituação e aplicação do IPTU enquanto caráter progressivo se deu com o advento da EC 29/2000, que deu nova redação ao artigo 156 da Constituição Federal, na qual os municípios passaram a cobrar o IPTU com alíquotas

progressivas em razão do valor do imóvel, ou conforme o uso e localização do imóvel.

O STF, inicialmente, balizava suas decisões sobre o prisma de que o IPTU se tratava de um imposto real, e por tal motivo não se poderia falar em progressividade fiscal. Mas, como visto, houve a reformulação do entendimento da Corte Suprema. Não obstante, apesar da quebra de modelo, a referida progressividade, restou condicionada a chegada da EC nº 29/2000.

Pode-se afirmar, a partir de então, que a progressividade do IPTU após a Emenda 29 representou uma nova dimensão. Ante a imposição da progressividade estava somente relacionada ao fato de se buscar a efetivação da função social da propriedade, a contar de então o instituto adquiriu um aspecto mais ligado à promoção da igualdade.

A análise desse moderno enfoque do direito tributário, no que tange ao IPTU e sua progressividade, permite inferir que a sua materialização é uma inspiração para a realização da isonomia e justiça social prevista na Constituição, de efetividade do ordenamento jurídico brasileiro, além de um desiderato normativo, todos objetivos de consumação teoricamente possível.

Os principais autores utilizados para a realização da pesquisa foram Leandro Paulsen, Eduardo Saabag, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro e Roque Antonio Carrazza.

É, também, relevante e contribuição para a comunidade jurídica por servir de fonte e base de pesquisa e consulta aos interessados no assunto já que parcela considerável da população brasileira vive no perímetro urbano como proprietário ou possuidor, o que configura o fato gerador do IPTU, logo é contribuinte.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BRASIL. **Código Civil**. Brasília: Senado Federal, 2002.

_____. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.

_____. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **RE 111.954/PR**. Supremo Tribunal Federal, Relator: Oscar Correa, Julgado em 24/06/1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

_____. **AI-Agr 658.576/RS**. Primeira Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Ricardo Lewandowski, Julgado em 27/11/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

_____. **AI-Agr 679.355/RS**. Primeira Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Ricardo Lewandowski, Julgado em 27/11/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

_____. **RE 153.771-0/MG**. Supremo Tribunal Federal, Relator: Moreira Alves, Julgado em 20/11/1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

_____. **RE 199281/SP**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Moreira Alves, Julgado em 11/11/1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

_____. **ARE-AgR 639.632/MS**. Primeira Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Roberto Barroso, Julgado em 22/10/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 602.347/MG**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Edson Fachin, Julgado em 04/11/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **AI-QO-RG 712.743/SP**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relatora: Ellen Gracie, Julgado em 12/03/2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 423.768/SP**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Marco Aurélio, Julgado em 01/12/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 586.693/SP**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Marco Aurélio, Julgado em 25/05/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 573.675/SC**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Ricardo Lewandowski, Julgado em 25/03/2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE-AgR 378.221/RS**. Primeira Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Ricardo Lewandowski, Julgado em 25/08/2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE-AgR 390.694/RS**. Segunda Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator: Eros Grau, Julgado em 24/10/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 355.046/SP**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relatora: Ellen Gracie, Julgado em 01/08/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **RE 562.045/RS**. Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator: Ricardo Lewandowski, Julgado em 06/02/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 668**. 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. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=152>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. **Supremo Tribunal de Justiça. Súmula n.º 397**. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. **Supremo Tribunal de Justiça. Súmula n.º 399.** Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **REsp 475.078/SP.** Primeira Turma, Supremo Tribunal de Justiça, Relator: Teori Albino Zavascki, Julgado em 27/09/2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

CARVALHO, Cristiano Rosa de; Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Sistema, competência e princípios. Curso de especialização em direito tributário:** estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **O sujeito passivo do IPTU.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 102, jul. 2012. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11963>. Acesso em: 15 mar. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

RIO GRANDE DO SUL. **Agravo de Instrumento n.º 70064533193,** 1ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 03/06/2015. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Apelação Cível n.º 70051807576,** 2ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Relator: João Barcelos de Souza Júnior, Julgado em 28/12/2012. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.