

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC/SP

Gabriel Lemos Azi

**Imposto Predial e Territorial Urbano extrafiscal como instrumento de política
urbana e proteção ao meio ambiente**

MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2017

Gabriel Lemos Azi

Imposto Predial e Territorial Urbano extrafiscal como instrumento de política urbana e proteção ao meio ambiente

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do Título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob Orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza.

SÃO PAULO

2017

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Chegando ao final dessa etapa é preciso agradecer a todos os que estiveram ao meu lado durante esta caminhada.

Aos meus pais, Mauro Roberto dos Reis Azi e Maria Carolina Lemos Azi, pelo apoio incondicional em todos os momentos, especialmente na difícil decisão de abandonar a segurança da terra natal para aventurar-se no desconhecido.

A minha irmã Camila, pelos conselhos jurídicos e da vida. Ao meu irmão Matheus, que há quase 20 anos também tomou essa difícil decisão, abandonando a segurança do lar para aventurar-se em terras paulistas.

A minha esposa Manuela, pelo companheirismo e incentivo em todos os momentos, mesmo naqueles em que a distância física mais dóia.

A minha orientadora Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza, por ter me aceitado como seu orientando e pelos ensinamentos acadêmicos e de vida, em especial a humildade, virtude essa que só as grandes pessoas possuem.

Aos membros da banca de qualificação, Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza, Professora Doutora Thaís Helena Morando e Professora Doutora Julcira Maria de Mello Viana Lisboa, que, com suas sugestões, foram responsáveis por profundo e aperfeiçoamento do texto.

A todos os colegas, que não mencionarei nominalmente sob pena de esquecer algum, tanto da COGEAE, passando pelo IBET e agora no Mestrado. Os debates, conversas e até mesmo as discussões que me fizeram crescer enquanto cientista do direito e pessoa.

RESUMO

AZIZ, Gabriel Lemos. **Imposto Predial e Territorial Urbano Extrafiscal como instrumento de política urbana e proteção ao meio ambiente**. 137f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

O objetivo da dissertação é analisar a figura do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Para tanto, iniciaremos nossa explanação demonstrando a relevância dos princípios jurídicos como alicerces de todo o sistema jurídico nacional, verdadeiros vetores de interpretação de toda e qualquer norma jurídica, especialmente as que versam acerca da tributação. Após isso, trabalharemos com o princípio federativo e a autonomia dos municípios, visto que o IPTU é imposto de competência de entes federados municipais, não podendo a União e os estados membros legislar acerca da matéria, salvo nas hipóteses expressamente arroladas na Constituição Federal de 1988. Ao falar de tributação, especialmente sobre um imposto sobre a propriedade, é imperioso demonstrarmos que o legislador ordinário municipal deve observar os princípios informadores da exação. No presente trabalho, discorreremos acerca da necessidade de observar os princípios da legalidade, tanto a geral, prescrita no artigo 5º, inciso II, quanto da legalidade estrita, prescrita no artigo 150, inciso I, ambos da Constituição. Do mesmo modo, é indispensável adotar uma tributação progressiva e que atenda ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte. A mais disso, o IPTU não tem como única e exclusiva finalidade recheiar os cofres públicos; é um eficaz instrumento de extrafiscalidade, podendo ser utilizado pelos Municípios como instrumento de política urbana e proteção ao meio ambiente, conforme determinação do legislador constitucional, no artigo 182, e infraconstitucional, ao editar a lei nº 10.257/01.

Palavras-chave: IPTU. Extrafiscalidade; Política urbana; Meio ambiente.

ABSTRACT

AZIZ, Gabriel Lemos. **The Stimulative Function of the Municipal Property Tax (IPTU) as an Instrument of Urban Politics and protection of the environment.** 137p. Thesis (Master of Law) – Law School, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

The aim of this dissertation is to analyze the figure of the Municipal Property Tax (IPTU). To do so, we begin our explanation by demonstrating the relevance of the legal principles as the foundation of the national legal system, the true vectors of interpretation of all legal rules, especially those concerning taxation. Next, we work with the federative principle and the autonomy of municipalities, since the Municipal Property Tax is a competence of municipal federated entities, and the Union or the states cannot legislate on the matter, except in cases expressly listed in the Federal Constitution of 1988. When discussing taxation, especially property taxes, it is imperative to demonstrate that the ordinary municipal legislator must observe the informative principles of taxation. In this work, we discuss the necessity of observing the principles of legality, both the general principle, prescribed in Article 5, item II, and the strict legality, prescribed in Article 150, item I, both in the Constitution. Similarly, it is essential to adopt a progressive taxation which complies with the principle of the taxpayer's ability to contribute. Likewise, the Municipal Property Tax does not have the sole aim of filling public coffers; it is rather an effective instrument of stimulative function, and can be used by municipalities as an instrument of urban politics and protection of the environment, as determined by the constitutional legislator in Article 182, and infraconstitutional, in the 10.257/01 Act.

Keywords: Municipal Property Tax; Stimulative Function; Environment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS: FEDERALISMO, AUTONOMIA MUNICIPAL, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE	11
1.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS	11
1.1.1 O princípio federativo	13
1.1.2 O princípio da autonomia municipal	18
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DO IPTU	23
1.2.1 O princípio da legalidade tributária.....	23
1.2.2 O princípio da capacidade contributiva	28
1.2.3 O princípio da progressividade.....	31
2 ANÁLISE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU	38
2.1 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: SÍNTESE DA SUA REGRAMATRIZ DE INCIDÊNCIA	38
2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)	39
2.2.1 A hipótese normativa da regra-matriz de incidência.....	39
2.2.1.1 O critério material	39
2.2.1.2 A definição de Bem Imóvel	46
2.2.1.3 O critério territorial/espacial	48
2.2.1.4 O critério temporal	52
2.2.2 O consequente da regra-matriz de incidência.....	54
2.2.2.1 O critério pessoal.....	54
2.2.2.2 O critério quantitativo	55
2.2.2.3 A base de cálculo dos tributos	56
2.2.2.4 A base de cálculo do IPTU: definição de valor venal e apuração da “base calculada”	57
2.2.2.5 A alíquota.....	65
2.2.2.6 Alíquota e progressividade	66
2.3 A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: LANÇAMENTO DO IPTU ..	68

3 POLÍTICA URBANA: URBANISMO E PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE; EXTRAFISCALIDADE; O IPTU COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA AMBIENTAL; IPTU VERDE.....	73
3.1 INTRODUÇÃO.....	73
3.2 URBANISMO E POLÍTICA URBANA.....	75
3.2.1 Plano Diretor	83
3.2.2 Instrumentos de política urbana	86
3.3 O VIÉS EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS.....	88
3.3.1 Noções gerais e conceito	88
3.3.2 Limitações constitucionais à extrafiscalidade	91
3.3.3 Instrumentos de concreção da extrafiscalidade	95
3.4 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO.....	103
3.5 O IPTU COMO INSTRUMENTO DE IMPLANTAÇÃO DA POLÍTICA URBANA E PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE.....	107
CONCLUSÃO	122
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130

INTRODUÇÃO

O Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – é, cada vez mais, um tributo de fundamental relevância, em razão da maior concentração da população nos centros urbanos, o que acarreta uma substancial demanda de serviços básicos, de obras de infraestrutura e de racionalidade na utilização do espaço.

A cobrança do imposto é essencial para o desenvolvimento dos municípios e para o fortalecimento dos princípios federativo e da autonomia municipal, pois sua cobrança faz com que os Municípios dependam cada vez menos dos valores constitucionalmente repassados pela União e pelos Estados-Membros, fortalecendo assim sua autonomia financeira e, por via de consequência, fortalecendo também a autonomia administrativa e política.

O IPTU, a despeito das celeumas em seu entorno, é um tributo de fácil arrecadação, pois, o sujeito pode esconder-se, mas não a propriedade urbana. Além disso, o imposto estudado não está adstrito a interesses econômicos e políticos, mas também a interesses sociais, conforme dispõe a Constituição Federal de 1988. Deixou o constituinte delineado que a propriedade urbana não possui somente função econômica, mas sim de bem-estar comum. Deve ela atender aos interesses de toda a coletividade, e não apenas e exclusivamente aos do seu proprietário.

Trata-se de um imposto que possui amplo espaço para aprimoramentos, seja pela melhor distribuição de sua carga fiscal, dando aplicação aos princípios da capacidade contributiva e progressividade, seja pela melhoria de sua gestão e aplicação dos recursos.

Tal aprimoramento passa por uma análise detida da regra-matriz de incidência do imposto, desde o seu critério material e o sentido constitucional de propriedade, passando pelo seu critério espacial, com a celeuma acerca da destinação dada pelo proprietário ser fator determinante para a incidência ou não do IPTU, chegando ao critério temporal, para que se balize, com precisão, o marco temporal de ocorrência do fato impositivo tributário.

Dentro da análise da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, não é possível deixarmos de ventilar o ponto concernente aos sujeitos passivos tributários, desde os mencionados no artigo 33 da Lei 5.172/66 (proprietário, possuidor e titular do domínio útil), até as figuras do locatário e promitente comprador. Da mesma

forma, a verificação da base de cálculo é indispensável, especialmente pela forma adotada pelos legisladores para o lançamento (lançamento direto) do IPTU. Assim, cabe aos Municípios todo o labor de quantificação do tributo. Fazem isso através de avaliações individuais ou dos Mapas Genéricos de Valores, instrumentos jurídicos esses que levam a determinação do valor venal dos imóveis. Deve-se especial atenção também a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo. Na hipótese do imposto em destaque, ela poderá ser progressiva no espaço, em razão do valor do imóvel, como poderá ser progressiva no tempo, em razão do descumprimento da função social da propriedade.

É de se destacar também que IPTU é relevante instrumento de política urbana, especialmente após o advento da Constituição de 88 e da Lei nº 10.257/2001, o Estatuto da Cidade. Como imposto que recai sobre a propriedade predial e territorial urbana, pode e deve ser ele manejado com interesses outros que não os meramente arrecadatórios, ou seja, o IPTU é um eficaz instrumento de persuasão para que os proprietários de imóveis urbanos cumpram a função social e respeitem a política urbana, tanto na questão espacial, quanto na questão de proteção ao meio ambiente.

Em razão disso, sua utilização extrafiscal torna-se cada vez mais relevante. Os incentivos e desestímulos fiscais são formas de materialização da extrafiscalidade e, pelo fato de, embora objetivarem efeitos da ordem financeira, estarem sempre agregados ao tributo, tem por finalidade direcionar o comportamento do sujeito passivo tributário para os fins desejados pelos representantes do ente estatal.

No caso apresentado nessa dissertação, o IPTU aparece como instrumento de concreção da política urbana dos Municípios, com o fim de ver atendida a função social da propriedade urbana. Por isso, estes entes federados devem utilizar-se do tributo como forma de concreção do seu plano diretor. Exemplo disso é a progressão ou regressão de alíquotas como forma de estimular ou desestimular a implantação de residências ou indústrias em determinada área. Da mesma forma, devem as municipalidades conceder isenções, totais ou parciais, para aqueles que atenderem as determinações de proteção ao ambiente, tais como a de manutenção de área verde, reaproveitamento da água, redução do consumo de energia etc.

1 PRINCÍPIOS JURÍCOS: FEDERALISMO, AUTONOMIA MUNICIPAL, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE

1.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS

O direito, tomado enquanto conjunto de comando jurídicos válidos e vigentes em uma dada sociedade e em uma dada época, é composto de normas jurídicas que são dirigidas diretamente aos membros da coletividade. Formalmente, todas as normas jurídicas são iguais. Entretanto, na composição dessas, vamos encontrar textos legais diametralmente distintos, uns sendo classificados com Princípios Jurídicos e outros classificados como Regras Jurídicas¹. No presente estudo, centraremos nossos esforços na análise dos Princípios Jurídicos, haja vista sua indiscutível relevância ao tema da tributação, ainda mais ao tratamento dos tributos em espécie.

Temos assim que os Princípios Jurídicos são decorrências lógicas. Com isso, queremos destacar que os princípios são iniciais, referenciais. São, pois, indispensáveis à composição e compreensão de uma ordem, de uma sistematização. Roque Antonio Carrazza, ao destacar a relevância dos Princípios Jurídicos, informa que são um:

Começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema².

¹ A distinção entre princípios e regras jurídicas não é tarefa fácil. Segundo Paulo Bonavides “os princípios são normas e as normas compreendem igualmente os princípios e as regras” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5.ed. ver e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994, p.243).

Podemos explicar as regras, acompanhando de José Afonso da Silva como “preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo”, com o que entendemos estar relacionado a situações concretas. Já os princípios, entende o autor, “são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas” (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 28.ed. – São Paulo: Malheiros, 2007, p. 84-85).

Renato Lopes Becho, por sua vez, apresenta três critérios pessoais de diferenciação entre os princípios e as regras: (i) grau de abstração; (ii) aplicabilidade e (iii) valor. Segundo o autor, com a utilização desses critérios é possível que o estudioso do direito possa se posicionar diante dos textos que firmam regras usando o rótulo de princípios. (*Lições de direito tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 333).

² CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 47.

Interpretando o conceito firmado por Carrazza, entendemos que os princípios jurídicos são normas jurídicas, carregadas de forte conotação axiológica. É, portanto, o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema do direito positivo, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores normativos.

Geraldo Ataliba, da mesma forma, defende que os princípios jurídicos são as linhas instrutoras do sistema jurídico. Toda e qualquer norma jurídica, por conseguinte, deve buscar nesse instituto seu fundamento último de validade:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente pelos órgãos de governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências³.

Os princípios são os signos frequentemente utilizados no discurso filosófico, expressando a ideia de “início”, “ponto de origem”, o “ponto de partida”, a pedra de fecho do ordenamento jurídico, verdadeiro balizador interpretativo. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que os Princípios Jurídicos:

Aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação, num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença⁴.

Carvalho vislumbra quatro usos distintos para os Princípios Jurídicos: (i) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (ii) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) como valores incertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerada

³ ATALIBA, Geraldo, *República e constituição*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 6-7.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

independentemente das estruturas normativas; e (iv) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros casos, o princípio é usado enquanto norma; nos dois últimos, princípio como valor ou limite objetivo.

Nota-se, por conseguinte, que o mencionado autor trata os princípios ora como norma jurídica, ora como valor ou critério objetivo. Em linha parecida com os critérios (iii) e (iv) apontados por Carvalho, Renato Lopes Becho entende que os princípios jurídicos não são normas, mas componentes, veículos normativos, “partes das normas”:

Trabalhamos com a noção de que os princípios e as regras não são normas, mas componentes, veículos normativos, partes de normas. Por vezes, os princípios estão inscritos em textos legais, outras vezes serão apreendidos somente a partir do conhecimento do sistema jurídico, por não estarem expressos. Tanto uns como os outros têm de ser utilizados pelo interprete para que se possa chegar até a norma, até a ordem que o sistema jurídico que imprimir à sociedade⁵.

Tirante à qualidade ou não de norma jurídica adjudicada aos Princípios Jurídicos, devemos fixar, para os fins da presente dissertação, que os princípios são entidades basilares do sistema jurídico nacional, encontráveis em todos os escalões da pirâmide jurídica, são os alicerces de todo o edifício jurídico⁶. Os princípios possuem, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico. São de enorme valia para a interpretação e adequada aplicação tanto dos menores atos normativos quanto dos próprios mandamentos constitucionais.

1.1.1 O princípio federativo

O Estado brasileiro, por força do artigo 1º da Constituição Federal de 1988⁷, é um Estado Federal. Nele, os Estados membros não possuem personalidade

⁵ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. 3 ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 329.

⁶ Analogia feita por Geraldo Ataliba em seu livro *Hipótese de Incidência Tributária* (2010).

⁷ Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

jurídica internacional, não podendo comparecer diretamente ao foro do direito das gentes. Não lhes é outorgado manter relações diplomáticas com Estados estrangeiros, muito menos declarar a guerra e celebrar a paz; da mesma forma lhes é vedado firmar tratos internacionais. Desenvolvendo melhor o raciocínio, em nosso país, por força de tal princípio, as ordens jurídicas nacional, federal, estaduais e municipais devem conviver harmonicamente.

Verifica-se, com efeito, que a partir de tão singela afirmação - ou seja, o Brasil constituir-se como uma República Federativa -, pode-se extrair robusta carga significativa, especialmente em matéria tributária. Longe de querermos esgotar o tema, tangenciaremos alguns pontos necessários à sua introdução, especialmente seu início e funcionamento no Brasil, além de suas principais características.

No Brasil a Federação chegou com a República. Na verdade, a aspiração federativa se fizera sentir bem antes, tendo se manifestado já no ambiente constituinte de 1823, embora a ideia de uma Monarquia Federativa não tivesse, então, encontrado maior acolhida. Durante o Império, tornou a repontar, episodicamente, a defesa do modelo federal de Estado, como ocorreu por ocasião da revolução pernambucana ou por ocasião do estabelecimento, também temporário, da República do Piratini, no Rio Grande do Sul, ou ainda nas lutas que resultaram na abdicação de D. Pedro I, aos 07 de abril de 1831.

A materialização do ideal federativo acontece, entretanto, quando da Proclamação da República. De fato, o Decreto n. 1, de 15-11-1889, editado pelo Governo Provisório da República, declarou o seguinte em seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º - Fica proclamada provisoriamente e decretada como a fórmula de governo da nação brasileira – a República Federativa. Art. 2º - As províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil.

Mudaram-se, dessa forma, a um só tempo, a forma de governo, que de monárquico passou a republicano, e a forma de Estado, que de unitário passou a federal. A inspiração mais próxima para a mudança teria vindo das instituições políticas norte-americanas, nas quais se encontram a origem da Federação moderna

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (grifamos).

e o exemplo de um bem-sucedido republicanismo⁸. Vale destacar ainda que, desde 1889, todas as Constituições brasileiras mantiveram, logo em seu início, a Federação e a República. É o que confirmam o art. 1º da Constituição de 1891; o art. 1º da Constituição de 1934; os arts. 1º e 3º da Constituição de 1937; o art. 1º da Constituição de 1946 e o art. 1º da Constituição de 1967, em sua versão original, confirmada pela EC n. 1/69.⁹

Alinhada com a tradição, a Constituição de 1988 proclama no já mencionado art. 1º, ser o Brasil uma República Federativa, e volta em particular ao tema da Federação no Título III – Da organização do Estado, em que detalha e estrutura as regras de atuação e convivência dos seus integrantes.

No que toca as principais características do estado federal brasileiro, patentes são as influências que sofreu do modelo de estado federado norte-americano. Dentre as principais características podemos destacar as seguintes:

- (i) **Autonomia dos estados membros:** a ação relevante da Federação está em ter feito surgir um Estado soberano composto de estados autônomos. Para os estados independentes que se associam, ingressar em uma Federação significa abdicar de sua soberania, transferida para o Estado Federal, passando a deter autonomia, nos termos postos na Constituição Federal. Da mesma forma, no caso de Federações formadas por desagregação de Estados unitários, a opção pelo modelo federal representa conferir às antigas províncias autonomia em grau de que não dispunham, ficando com o Estado Federal a soberania. Na Constituição Brasileira de 1988, o tema da autonomia é referido no *caput* do art. 18. Em outras Federações podem-se encontrar também normas pertinentes à autonomia dos estados, como, por exemplo, na Constituição da Alemanha de 1949 (arts. 30 e 70, alínea 1); da Suíça, de 1874 (arts. 3º e 5º); da Argentina, de 1853 (arts. 104 a 106); do México de 1917 (art. 40); e da antiga União Soviética, de 1977 (art. 76);

⁸ ATALIBA, Geraldo, *República e constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 37.

⁹ Para maiores informações sobre questões históricas acerca do federalismo nas constituições brasileiras consultar: CANOTILHO, J. J. Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

- (ii) **A Constituição como fundamento jurídico do Estado Federal:** a base jurídica da Federação é sempre uma Constituição escrita, comum a todas as entidades federadas, na qual estão fixados os fundamentos essenciais de suas relações recíprocas. É na Constituição Federal que se materializa o compromisso entre os interesses de unidade nacional e de diversidades regionais, mantidas em proveito de todos os participantes, cujo desligamento não é possível, já que não têm mais soberania que legitime decisão separatista.
- (iii) **A inexistência do direito de secessão:** não há na Federação o direito de secessão, em virtude de os estados membros não serem detentores de soberania. Bem por isso é que não contraria a lógica do sistema a previsão de cláusula constitucional proibindo expressamente o desligamento dos entes federados ou, ao menos, de cláusula de que decorra implicitamente esta proibição, como a que estabeleça serem indissolúveis os laços federativos. Pela mesma razão é que igualmente tem sentido a existência de um mecanismo de defesa como a intervenção federal, acionável basicamente quando em risco a unidade nacional. Na Federação brasileira a indissolubilidade dos vínculos federativos está prevista no art. 1º da atual Constituição¹⁰.

Diante de tais notas, podemos afirmar com certa segurança, com lastro nas clássicas lições de Sampaio Dória, que Federação é uma autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição¹¹ Ainda na tratativa do assunto, Dória afirma que:

É o federalismo a fórmula histórico-pragmática de composição política que permita harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência. Ambicionavam os Estados, que o adotaram, alcançar a unidade nacional através da diversidade regional e estabelecer um sistema de equilíbrio de poderes, pelo

¹⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

¹¹ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto, *Discriminação de competência impositiva*, Tese de Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972.

contraste das autonomias paralelas, numa época de domínio absoluto das monarquias centralizadas¹²

Roque Antonio Carrazza, em raciocínio semelhante, leciona o seguinte:

De qualquer modo, podemos dizer que a *Federação* (do *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união Institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso do que deles participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante é a *soberania*¹³.

O Brasil, sem sombra de dúvida, é uma República Federativa, forma peculiar de estado político descentralizado. Dessa feita, coexistem, harmonicamente, os estados membros e a União, como pessoas políticas distintas e autônomas, mas que buscam na Constituição a fonte superior de suas prerrogativas e de suas limitações. Não há, sob hipótese alguma, superioridade entre as unidades federadas, assim como entre elas e a União. Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária. Entretanto, nenhuma delas, em momento algum, pode desvencilhar-se do quanto prescrito no texto da Constituição Federal.

Ademais, um dos pilares básicos do princípio federativo, sem o qual não teríamos uma verdadeira federação, é o sistema tributário nacional. Por essa razão Renato Lopes Becho ensina o seguinte:

Partindo do princípio federativo, o sistema tributário foi criado com triplo significado: evitar conflitos de competência, limitar o poder de tributar e estabelecer normas gerais que submetam todos os entes federativos. Mas, além disso, ontologicamente, o sistema tributário foi criado de forma a garantir receita própria, privativa, para cada um dos entes da Federação.¹⁴

¹² SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto, *Discriminação de competência impositiva*, Tese de Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972, p. 9.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 155.

¹⁴ BECHO, Renato Lopes, *Lições de direito tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 346.

Portanto, o mais relevante efeito do estado federal aplicado à tributação é a divisão de competências tributárias entre União, estados, municípios e Distrito Federal¹⁵. Todavia, antes de progredirmos no estudo das competências tributárias dos membros da federação, é preciso analisar o princípio da autonomia municipal; afinal, estamos realizando estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, inserido no rol de exações outorgadas aos municípios, nos exatos termos do artigo 156 da Constituição Federal de 1988.

1.1.2 O princípio da autonomia municipal

A atual Constituição da República, além de inscrever a autonomia como prerrogativa intangível dos Municípios, capaz de autorizar até mesmo a intervenção federal, para mantê-la ou restaurá-la pelo Estado membro (art. 43, VII, c), enumerou, dentre outros, os seguintes princípios asseguradores de tal autonomia: (i) poder de auto-organização; (ii) eletividade do prefeito, do vice-prefeito e vereadores; (iii) legislar sobre assuntos de interesse local; (iv) administração própria, organização dos serviços públicos locais e ordenamento do território municipal; (v) criação de tributos e aplicação das rendas municipais. Em súmula, a autonomia dos municípios pode ser vista em ao menos três perspectivas: (a) autonomia política; (b) autonomia administrativa; e (c) autonomia financeira¹⁶.

Ocorre que, as características da autonomia é matéria controversa. Uma parcela da doutrina, conforme veremos, entende que municípios não possuem autonomia dentro da moldura do Estado Federal brasileiro. Paulo de Barros, por exemplo, comunga da ideia de que os municípios não são entes da federação. O autor fundamenta seu raciocínio na prescrição do artigo 1º da Constituição Federal de 1988. Tal linha interpretativa fica evidente na seguinte passagem de sua obra:

O princípio da Federação, tipo estrutural do Estado brasileiro, há de ser sempre lembrado, seja qual for a norma jurídica invocada e interpretada. Para mais disso, existem os Municípios, detentores

¹⁵ Conforme veremos adiante, os municípios e o Distrito Federal, a despeito das discussões acerca de sua efetiva participação no Estado Federal Brasileiro, possuem autonomia ante os Estados Membros e à União, motivo esse que os leva a possuir competências tributárias próprias.

¹⁶ Para maior aprofundamento consultar MEIRELES, Hely Lopes, *Direito municipal brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

também de personalidade e gozando de autonomia. Não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito da fórmula literal do art. 1º, caput, mas recebem dignidade constitucional, como está dito nos arts. 18, 29 e 30¹⁷.

Em contrapartida - e com eles nos filiamos -, diversos autores defendem a efetiva participação dos Municípios na estrutura da Federação Brasileira, reforçando dessa forma sua natureza autônoma. Geraldo Ataliba, por exemplo, outorga tamanha relevância ao princípio da autonomia municipal que chega a asseverar o seguinte:

a autonomia dos municípios está na base do princípio republicano e comparece como o mais importante e transcendental dos princípios do nosso direito público. (...) Efetivamente, a autonomia dos municípios é o princípio básico e iderrogável, assegurado por sanções constitucionais gravíssimas¹⁸.

Assim sendo, a autonomia municipal, enquanto princípio constitucional dos mais relevantes, é no Brasil a norma jurídica constitucional que insere os entes municipais na estrutura do Estado Federal. Com efeito, os preceitos constitucionais direta ou indiretamente relacionados aos municípios têm dúplice finalidade: (i) dar eficácia ao princípio republicano, preservando o governo local e (ii) assegurar os mecanismos republicanos de funcionamento do município, nas suas relações internas.

Roque Antonio Carrazza, na mesma senda de Ataliba, entende que os municípios são participantes sim da federação brasileira, possuindo, inclusive, natureza jurídica de cláusula pétrea o princípio da autonomia destes entes:

Hoje estamos convencidos de que qualquer amesquinhaamento da autonomia municipal é vedado pelo Texto Magno. De fato, não faria sentido que a Lei Maior do País, tendo atribuído aos Municípios *poder constituinte decorrente* (eles votam *leis orgânicas*, obedecidos apenas os *princípios jurídicos sensíveis* da Constituição da República), abrisse espaço a que o poder constituinte derivado abolisse, ainda que em parte, a aptidão que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem¹⁹.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 177.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo, *República e constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 18.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31 ed. – São Paulo: Malheiros, 2017, p. 196.

Para José Joaquim Gomes Canotilho, a garantia da administração municipal autônoma vai além, é um elemento constitutivo do Estado de Direito:

A garantia da administração municipal autônoma é um elemento constitutivo do estado de direito. A história mostra ser o problema da administração autônoma uma questão estreitamente conexcionada com o *princípio democrático*. Não obstante a configuração da autonomia local não se traduzir hoje, numa simples auto-organização da sociedade e contrapoder do estado, o princípio da garantia da autonomia local terá a ver com o estado de direito sobretudo nas dimensões de *autonomia normativa* e de *garantia institucional* que assegura aos municípios um espaço de conformação autônoma cujo conteúdo essencial não pode ser destruído pela administração estatal.²⁰

Por fim, Regina Helena Costa comunga da ideia que, no Brasil, a federação possui feição peculiar, porquanto se verifica a existência de tríplice ordem político-jurídica, haja vista os municípios serem politicamente autônomos. Reforça ainda Costa que a estrutura federativa de estado é cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º da Constituição. Dessa forma, o teor do princípio federativo complementa-se com o conteúdo do princípio da autonomia municipal²¹.

Por estas razões, defendemos que os Municípios não são entes menores ou meras comunas subordinadas ao controle e à supervisão das unidades federadas ou mesmo da União. Eles e o Distrito Federal devem ser encarados como pessoas jurídicas de direito constitucional interno, dotadas de representação política própria e que buscam sua competência tributária no mesmo local que a União e os Estados membros, ou seja, na Constituição. De mais a mais, é relevante destacarmos que, juridicamente, nenhuma pessoa política de direito interno se sobrepõe as demais, mesmo sendo sabido que a União e os Estados foram beneficiados com um maior plexo de competências. Assim, lastreado pela conjugação do princípio federativo com a autonomia municipal, deriva o reconhecimento da isonomia das pessoas constitucionais como corolário que não se pode afastar no contexto jurídico brasileiro.

Em razão disso, defendemos que o texto constitucional ergueu barreiras aos caprichos do legislador infraconstitucional ou mesmo ao legislador constitucional

²⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 3. Ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 248-249.

²¹COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 7 ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. P. 85.

reformador. Não merece acolhida, portanto, qualquer interpretação no sentido de artigos 29 e 30 da Constituição de 1988, encerrarem preceitos meramente sugestivos. De fato, os enunciados prescritivos em crítica são princípios de elevada importância, ou seja, “no mínimo [têm] o condão de paralisar a eficácia de quaisquer outras normas jurídicas (legais ou infralegais) que o vulnerem, assim em sua letra que em seu espírito”²².

Quanto ao conteúdo do princípio da autonomia municipal, entendemos que o traço marcante para sua caracterização se encontra delineado pelo inciso I, II e III do artigo 30, ou seja, sua capacidade de legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e estadual, instituir e arrecadar tributos de sua competência. Dos três primeiros incisos, não há maior divergência quanto ao terceiro deles. É que aqui a competência de instituir e arrecadar tributos está devidamente enlaçada com os ditames previstos no capítulo da Constituição que trata do Sistema Tributário Nacional (art. 145 e seguintes).

Por sua vez, os incisos I e II do art. 30 têm sido fonte de alguma controvérsia. A base da discussão é a própria Constituição da República: como o art. 24²³ (que institui a competência legislativa concorrente) não incluiu os Municípios,

²² CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 188.

²³ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II - orçamento;

III - juntas comerciais;

IV - custas dos serviços forenses;

V - produção e consumo;

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015);

X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI - procedimentos em matéria processual;

XII - previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII - assistência jurídica e Defensoria pública;

XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV - proteção à infância e à juventude;

XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

como manter a possibilidade de suplementação da legislação federal e estadual, no que couber, em favor dos Municípios? E, por fim, como dissociar uma questão de direito urbanístico (art. 24, I da Constituição Federal) inserido na competência concorrente da União, estados membros e Distrito Federal de um assunto de interesse local?

Decidiu o Supremo Tribunal Federal que a competência a que se referem os incisos I e II do artigo 30 da Constituição Federal traduzem o sentido de que, neste âmbito, a atividade legislativa municipal submete-se aos ditames das leis orgânicas municipais, que, por sua vez, submetem-se às Constituições Federal e Estadual, respectivamente. Com efeito, a espécie normativa municipal não poderá ir aonde não foi legislação federal, estadual, nos limites de suas competências²⁴.

Repise-se, portanto, que a autonomia dos municípios pode ser resumida em três faces distintas: (i) Autonomia Política, que consiste desde a obrigatoriedade de eleição dos seus representantes (prefeitos, vices e vereadores) até o poder de legislar sobre sua auto-organização, sobre assuntos de direito local; (ii) Autonomia Administrativa, que consiste na gestão dos negócios locais pelos representantes do povo do Município, sem interferência dos poderes da União e dos estados membros; e, por fim (iii) Autonomia Financeira, consistente na possibilidade de instituir tributos que lhe foram outorgados constitucionalmente e, em especial, aplicar essas rendas, se tutela ou dependência de qualquer dos poderes.

Com tais considerações encerramos a apreciação dos pontos que entendemos relevantes à presente dissertação acerca do princípio da autonomia municipal. O que pretendemos deixar assentado é, basicamente, que os Municípios, dentro da estrutura do Estado Federal brasileiro são entes autônomos em relação aos Estados e à União. Podem, dessa forma, desde que em consonância com a Constituição Federal e com as Constituições Estaduais, legislar sobre assuntos de seu interesse, iniciando com a sua organização territorial (política urbana) e terminando com criação e cobrança de tributos.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

²⁴ Recurso Extraordinário n. 313060/SP, Rel^{la}. Min^{la}. Ellen Gracie Nothfleet (Diário da Justiça de 24 de fevereiro de 2006).

1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DO IPTU

1.2.1 O princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade, não se refere, por razões óbvias, às leis naturais, mas sim à crescente necessidade de positivação das normas, com o fim de assegurar direitos e garantias fundamentais ao homem, resguardando, dessa forma, valores como a igualdade, democracia, justiça social e democracia²⁵.

A despeito de se considerar a origem do princípio da legalidade a *Magna Charta* imposta pelos barões ao rei “João Sem-Terra”, justamente em face das arbitrariedades de ordem financeira, na Inglaterra de 1215, demonstra Victor Uckmar ser o instituto ainda mais antigo, pelo fato de ter surgido anteriormente, naquele mesmo país, assim como em outros países europeus, consentimentos individuais que gradativamente foram se transformando em consentimento coletivo²⁶. Dessa forma, o primeiro significado do princípio é o do *consentimento*.

As Revoluções Americana e Francesa, também originadas, em grande medida, pelo descontentamento do povo com a opressão fiscal, fizeram sedimentar o princípio como corolário dos direitos individuais, combinado ao conceito de liberdade, cujo conteúdo consistia na determinação de que o indivíduo não poderia fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Seu fundamento, nesse caso, reside no primado da *representatividade*.

Segundo Geraldo Ataliba:

Deveras, pelo princípio da legalidade afirma-se, de modo solene e categórico, que, sendo o povo o titular da coisa pública e sendo esta gerida, governada e disposta a seu (do povo) talante – na forma da Constituição e como deliberado por seus representantes, mediante solenes atos legais – os administradores, gestores e responsáveis pelos valores, bens e interesses considerados públicos são meros administradores, que, como tais, devem obedecer à vontade do povo, pondo-a em prática, na disposição, cura, zelo, desenvolvimento e demais atos de administração dos valores, bens e interesses considerados públicos (do povo)²⁷.

²⁵ Nesse sentido, temos as lições de Carmen Lúcia Antunes Rocha em sua obra *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. P. 21-25 e 69-73

²⁶ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. Ed. Ver. Atual. Trad e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21-29

²⁷ ATALIBA, Geraldo, *República e constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p.125.

O princípio da legalidade é, com efeito, dogma basilar do Estado de Direito²⁸, passando a fazer-se presente nas Constituições modernas. Além da liberdade, vem também imbuído de conteúdo da segurança do indivíduo contra o arbítrio estatal. Historicamente, o princípio da legalidade foi prestigiado em todas as Constituições brasileiras²⁹, sendo que, na de 1988, vem previsto no artigo 5º, inciso II³⁰.

A legalidade, por sua vez, é também um dos princípios basilares da tributação em nosso ordenamento jurídico, tornando-se mais denso à medida que ingressa na seara impositiva. Defendemos que o princípio da legalidade tributária é o princípio estruturante do subsistema constitucional tributário. É o que prescreve o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal³¹.

Assim como no Direito Penal se adota a forma determinante, por uma questão de fundamento científico, que “não há crime sem lei anterior que o preveja”, bem como não há cominação de pena fora dos limites da lei, também no Direito Tributário, deve-se atender ao princípio do *nullum tributum sine lege*.

Somente a lei pode, portanto, definir os tipos tributários. Desse modo, as Fazendas Públicas apenas poderão exigir tributos anteriormente instituídos ou majorados por lei, configurando-se, dessa forma, a legalidade tributária, como princípio limite que o fisco não pode afastar. Reforça-se assim a ideia de “autotributação” no sentido de que, por se tratar de um sacrifício coletivo consentido, os tributos podem ser criados por meio de assembleias representativas dos cidadãos³².

²⁸ Nas lições de Roque Antonio Carrazza, O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só ao administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros. 2017. p. 279).

²⁹ Todas essas considerações são tratadas por Américo Lourenço Masset Lacombe, quando afirma que “no Brasil o princípio da legalidade mereceu consagração em todas as Constituições, não sofrendo qualquer contestação”. (*Princípios constitucionais tributários*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000. P. 46-51).

³⁰ CF/88, art. 5º. (...) II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

³¹ CF/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

³² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. p. 7)

Na esfera tributária, a legalidade ganha um *plus*. Roque Antonio Carrazza é preciso ao afirmar que:

No campo tributário, o *princípio da legalidade*, veiculado, em termos genéricos, no art. 5º, inciso II, da CF, teve seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma Magno. Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas *pela própria lei*. Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo. A lei, em suma, deve indicar os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito a base de cálculo e alíquota da exação.³³

Hugo de Brito Machado segue linha parecida. Para ele:

Salvo exceções expressamente previstas, criar tributos é estabelecer todos os elementos que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade³⁴.

Insere-se, nesse ponto, rápida explicação quanto à fonte produtora de normas, na qual se divide a reserva de lei material e reserva de lei formal. Na primeira hipótese, tem-se como suficiente para autorizar a conduta da Administração a existência de qualquer tipo de norma geral e abstrata, seja ela uma norma constitucional, ordinária ou regulamentar. Já a reserva formal exige a criação de norma a partir do Poder Legislativo para que sirva de fundamento para a conduta administrativa³⁵.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 284.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 33.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: RT, 1994, p. 20.

O princípio da estrita legalidade determina que a lei ordinária, fonte de produção, por excelência, da norma tributária, tendo em vista que a Constituição exige lei complementar para a instituição de alguns poucos tributos, é que pode trazer todos os aspectos atinentes à hipótese de incidência. Portanto, todos os elementos essenciais do tributo devem estar abstratamente previstos na lei para que se considere atendido o princípio da legalidade.

Disso se conclui que a instituição por lei de um tributo implica descrever a hipótese de incidência, o sujeito ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota. Para Hugo de Brito Machado³⁶, também é indispensável que a lei estipule de forma clara a data de recolhimento do tributo. Por conseguinte, os deveres instrumentais e a definição da competência dos órgãos administrativos encarregados do lançamento, cobrança e fiscalização devem igualmente estar previstos em lei.

Todavia, há casos em que a administração adota medidas que invadem a esfera de competência reservada pela Constituição Federal apenas à lei e legislando em causa própria, em verdadeiro desvirtuamento de suas funções, assim como do real papel a que tais normas são destinadas. Os regulamentos expedidos pelo Poder Executivo, em matéria tributária, devem levar em conta alguns requisitos sob pena de inconstitucionalidade. Em primeiro lugar, deve-se observar que apenas ao Poder Legislativo é facultado criar tributos, com a individualização dos sujeitos, objeto e critérios para determinação do *quantum*. Consequentemente, é vedado à Administração Pública arrecadar qualquer tributo que não tenha sido anteriormente instituído pelo Poder Legislativo. Finalmente,

o Poder Judiciário pode negar aplicação aos regulamentos que estejam em contraste com as normas primárias: em análise, este, regra geral, é o único controle de natureza jurídica exercitado sobre a atividade legislativa material do Executivo³⁷.

A despeito da falsa impressão de que o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal tenha trazido exceção ao princípio da legalidade tributária, ao facultar ao Poder Executivo a alteração de alíquotas relativamente aos impostos de importação,

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 3. ed. São Paulo: Rt, 1994. p. 31.

³⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. Ed. Ver. Atual. Trad e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 42-45.

exportação, produtos industrializados e sobre operações de crédito, cambio, seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, o fato é que tais alterações só poderão ser levadas a efeito desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos anteriormente em lei.

Pertinente mencionar também que integram a sistemática geral do Direito Tributário as isenções, pois, nos termos do artigo 150, § 6º da Constituição Federal,

qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Interpretando tal dispositivo legal assim como o artigo 97, inciso VI e artigo 176, ambos do Código Tributário Nacional, Mizabel Abreu Machado Dezi afirma que:

as isenções estão geminadas ao princípio da legalidade dos tributos, como já dispõe o CTN, no art. 97, VI, que reserva à lei “as hipóteses de exclusão de créditos tributários”. Volta a repeti-lo o art. 176, exigindo mais que a lei especifique as condições e requisitos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, conforme o caso, o prazo de duração”³⁸.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive, já proclamara esse princípio, declarando a inconstitucionalidade de decreto de isenção sem base em lei³⁹. O legislador deve ser comedido na utilização da via legislativa instituidora de tributos e de isenções, pois sua produção exagerada e sem tecnicismo finda por provocar uma “inflação legislativa”, maculando, com efeito, o princípio fundamental da certeza do direito. Além disso, a incerteza determina inevitáveis dificuldades de interpretação, encorajamento à evasão tributária, aumento do contencioso e crise do sistema tributário como um todo.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11º Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 931.

³⁹ RMS nº 18.117-GB, Nogueira, 05.11.1968, RTJ, 48658

Nota-se, por consequência, que o princípio da legalidade é viga estruturante de todo o sistema jurídico nacional. Implica não a pura simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, ou seja, a necessidade de que toda conduta administrativa encontre seu fundamento positivado em lei, ou, em outras palavras, que a lei seja o pressuposto indispensável de toda a atividade da administração.

1.2.2 O princípio da capacidade contributiva

De acordo com os indícios históricos, o princípio pelo qual os indivíduos devem contribuir para as despesas coletivas na medida de sua possibilidade econômica encontra ecos desde os tempos egípcios, assim como formulação mais específica entre os filósofos gregos, posto a compatibilizar-se com o ideal de justiça contributiva. Da mesma forma, em leis da Idade Média encontrou-se a expressão “capacidade contributiva”, assim como na legislação da Idade Moderna⁴⁰.

No Brasil, a Constituição de 1934, que de forma inaugural discriminou a competência tributária dos Municípios (art. 13, inciso II, § 2º), sujeitou “a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado” (art. 128), cuja competência impositiva foi delegada aos estados membros (art. 8º, alínea “b”). Porém, o mesmo texto constitucional determinava um limite de aumento da carga tributária, dispondo em seu artigo 185 que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”, fato que revela a desconfiança do legislador de então com relação ao fisco.

A Constituição de 1946, por sua vez, emergiu no período pós-guerra, inspirada nos altos tributos cobrados nos países de origem capitalista e influenciada, ainda, pela doutrina norte-americana, que atribuía ao tributo função extrafiscal, defendendo que os tributos poderiam ser manejados como poder de polícia e regulamentação. Disseminou-se, assim, a ideia de não poder haver democracia sem justiça fiscal, a qual somente poderia ser alcançada ao adaptar a exigências tributárias à capacidade contributiva de cada indivíduo, tomando em conta a diversidade de contribuintes.

⁴⁰ Conforme descreve ALFREDO AUGUSTO BECKER em seu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 513.

O Constituinte de 1988, finalmente, conferiu posição de destaque ao mencionado princípio. Prescreve, assim, em artigo 145, § 1º, da Constituição Federal que, sempre que possível, os impostos serão de caráter pessoal e graduados de acordo com a capacidade econômica. O princípio da capacidade contributiva, pensamos, baseia-se na crença de que a justiça fiscal repousa na personalização e na graduação do imposto, segundo a capacidade econômica de cada indivíduo. Tem, portanto, o escopo de atingir a justiça fiscal, repartindo os encargos tributários do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Esta é a razão por que o imposto deve ser de natureza pessoal, sempre que possível, e ter caráter progressivo.

Muitos são os doutrinadores que se debruçaram sobre o tema. Rubens Gomes de Sousa definiu capacidade contributiva como sendo “a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”⁴¹.

Para Paulo de Barros Carvalho, reconhecendo a dificuldade de trazer um conceito claro do que seja capacidade contributiva, o princípio da “capacidade contributiva sempre foi e sempre será o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁴².

Regina Helena Costa entende que “as dificuldades encontradas para gizar o conceito sob análise repousa, cremos, no fato de que a expressão “capacidade contributiva” apresentar alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias da linguagem do direito”⁴³.

A despeito da difícil exequibilidade, a tributação pessoal, de acordo com a capacidade econômica, é moral e politicamente sustentável. O viés ético da tributação que repousa no ideal de justiça tem suas raízes no acesso do povo ao poder político, como decorrência do sufrágio universal. Nada mais correto do que os indivíduos politicamente organizados, sendo desiguais do ponto de vista econômico,

⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 95.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 186.

⁴³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, 4. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 2

paguem impostos na medida de suas capacidades contributivas. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira:

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já se dizia na antiguidade, 'onde existe, até o Imperador perdeu seu tributo'. Se o imposto é a captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro dos limites técnico-econômicos e mesmo psicológicos. Esse mesmo levantamento tem de ser feito dentro do conceito de justiça social, deve ser medido pelo critério da capacidade contributiva⁴⁴.

Três questões merecem exame quanto ao tratamento do princípio da capacidade contributiva: (i) a natureza da norma prescrita no § 1º, do artigo 145 da Constituição, (ii) seu âmbito de aplicação e (iii) o destinatário da norma constitucional.

Não resta dúvida de que o § 1º, do artigo 145 da Constituição configura um princípio, pois ele está situado na Seção I, concernente aos princípios gerais e, como princípio constitucional que é, tem aplicação cogente. Com efeito, não pode ficar a critério do legislador infraconstitucional a obediência a tal mandamento. Não é razoável, dessa forma, entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é ou não possível exigir-se a obediência ao princípio da capacidade contributiva.

Por essa razão, Roque Antonio Carrazza é categórico ao afirmar que “a capacidade contributiva a que alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva e não subjetiva”⁴⁵.

Da mesma forma, Regina Helena Costa estabelece que:

Consoante a premissa que adotamos, o princípio da capacidade contributiva, como expressão, no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, carrega consigo a plenitude e a eficácia atribuída a este. Com efeito, se não há discordância quanto a eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva. (...) Em outras palavras, o vigor do princípio far-se-á sentir se e

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*. 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 1989.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31 ed. – São Paulo: Malheiros, 2017, p. 108.

quando aquela competência tributária for exercida. Daí o norte que o legislador infraconstitucional, cuja atuação fica-lhe inafastavelmente vinculada⁴⁶.

Como princípio tributário que é, entendemos que a capacidade contributiva tem aplicação cogente, não havendo margem de discricionariedade ao legislador. É inegável a dificuldade de sua aplicação no sistema constitucional brasileiro, haja vista a inexistência de um parâmetro definível do que seja capacidade contributiva, da mesma forma que não há parâmetros para definir o que seja efeito confiscatório.

Por fim, mais não menos importante, deixamos assentado que a capacidade contributiva mencionada pelo legislador constitucional, no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, deve ser interpretada em seu viés objetivo. Em rápidas linhas, a capacidade contributiva pode ser compreendida em dois sentidos distintos: fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando estamos diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza. Refere-se o termo, nessa visão, à atividade de eleição, pelo legislador competente, dos eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas.

Diversamente, a capacidade contributiva subjetiva reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, o sujeito passivo torna-se apto, pois, a absorver o impacto tributário⁴⁷.

1.2.3 O princípio da progressividade

O estudo da progressividade na tributação não é uma questão hodierna nem pacífica em aplicação. O princípio já era objeto de estudo desde os tempos de Platão, que, em diversas passagens, indica: “conforme à justiça e à igualdade, os impostos sobre a fortuna e os produtos, e de Aristóteles, que distinguia duas formas de justiça, “a justiça distributiva e a justiça comutativa”⁴⁸. O Marquês de Condorcet em 1792 assinalou que “o imposto progressivo é o imposto que aumenta mais que o

⁴⁶ COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva*, 7. Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.54-55.

⁴⁷ Nessa linha, COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

⁴⁸ Conforme Luis Suret (Théorie de L'impôt progressif. Paris: Felix Alcan, 1910, p. 212-215).

valor proporcionalmente tributado”. Stuart Mill, em 1848, afirmou que “o imposto progressivo sobre a renda é um imposto cujo valor se eleva com o montante da renda”. Henri Mayor, por sua vez, em 1894, afirmou que “o imposto progressivo consiste em elevar a tributação, à medida em que se eleva a fortuna do contribuinte”⁴⁹.

Trata-se de uma forma de graduação do tributo em que a alíquota representa a parte ou fração da base de cálculo que o Estado tem direito de receber a título de tributo, sendo elemento indispensável para a quantificação do crédito, o qual poderá, nesta condição, ser classificado como fixo ou variável, e poderá ser proporcional, progressivo ou regressivo. Vários são os autores que tratam sobre o tema da progressividade, tanto na doutrina nacional quanto na estrangeira.

Sacha Calmon Navarro Coelho define progressividade como sendo “a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável”⁵⁰. Regina Helena Costa leciona que “um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva na medida em que aumenta a quantidade gravada”⁵¹. Em Portugal, Sousa Franco, ao tratar do tema, destaca que “nos impostos progressivos, o sacrifício é tanto mais elevado em termos percentuais quanto maior o rendimento disponível.” Assevera ainda que “esta forma de tributação apareceu ligada a intenções sociais de maior igualdade e, apesar de se encontrar hoje em perfeitamente enquadrada em sistemas econômicos capitalistas, convirá recordar a ênfase que lhe é dada no ‘Manifesto do Partido Comunista’ de Karl Marx e Friedrich Engels”⁵². Na Argentina, Dino Jarah ensina que “são chamados de progressivos os impostos estabelecidos como uma alíquota crescente do montante não pagável e progressivo e regressivos aqueles cuja alíquota diminui à medida em que cresce o valor tributável”⁵³.

Uma discussão que se coloca ainda quanto tratamos da progressividade é a de saber se o instituto é um princípio jurídico ou uma técnica de tributação. Através da

⁴⁹ Esses conceitos constam da obra de SURET *Théorie de L'impôt progressif*. Paris: Felix Alcan, 1910, p. 10-12.

⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon, *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 68.

⁵¹ COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva*, p. 73.

⁵² Apud MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre progressividade e Seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 31, p. 86-87, abr. 1998.

⁵³ No original, lê-se: “Se denominan progresivas a los impuestos establecidos con una alíquota creciente del monto imponible y regresivos aquellos cuya alíquota es decreciente a medida que crece el monto imponible” (JARAH, Dino, *Finanzas públicas: capital federal*, Argentina: Cangallo, 1978, p. 303, tradução nossa).

leitura da Constituição Federal, se verifica que a progressividade vem prescrita de forma explícita no artigo 153, § 1º, aplicando-se ao Imposto de Renda, no artigo 156, § 1º, incisos I e II e no artigo 182, § 4º inciso II, e ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Porém, apesar da previsão, não há no texto constitucional qualquer detalhamento sobre o que seja progressividade. Edvaldo Brito traz interessante explicação acerca da natureza de regra ou princípio da progressividade:

Sintaticamente, “progressividade” no discurso constitucional de 1988 é um princípio tributário destinado a assegurar o bem-estar disciplinado nas dobras do art. 3º, combinado com o § 1º do art. 145. Logo, no plano jurídico-constitucional, observada a *pragmática* da comunicação normativa em que se insere o signo, ou seja, tomando “ideia” de graduação do montante do imposto segundo a capacidade econômica de cada contribuinte (§ 1º do art. 145) com o fim de realizar os objetivos de um Estado Democrático de Direito (art. 1º) cuja forma de governo é a republicana (...) Enfim, é uma “ideia” que, no sistema da Constituição jurídica de 1988, consiste em princípio-garantia porque assegura a capacidade de contribuir, dado que proíbe o legislador de estabelecer regras de incidência que impeçam os objetivos listados no art. 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXII combinado com item IV do art. 150 da Constituição)⁵⁴.

Nota-se, com efeito, que a progressividade fiscal encarta verdadeiro princípio constitucional, de aplicação e observância obrigatória ao legislador infraconstitucional não só para os casos explicitamente arrolados na Constituição. Filiamo-nos à tese advogada por Roque Antonio Carrazza⁵⁵ no sentido de que a progressividade, assim como a capacidade contributiva, pode e deve ser aplicada a todo e qualquer tributo, desde os impostos, passando pelas taxas, contribuição de melhoria e contribuições em geral.

Variadas também são as teorias que visam justificar a adoção da progressividade no sistema tributário em todo o mundo e, diante delas, se busca encontrar justificativas que se aplicam ao já denominado perfil nacional.

A primeira teoria que vamos discorrer é a da *troca ou do benefício*, com característica individualista ou liberal. O imposto deve corresponder ao preço dos serviços fornecidos pelo Estado ao cidadão; ou seja, a carga de tributos deve ser

⁵⁴ BRITO, Edvaldo, *IPTU com objetivos extrafiscais*. Caderno de direito tributário e finanças públicas, São Paulo, a.4, n.13, p. 98-110, out./dez. 1995

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

proporcional aos benefícios percebidos pelos cidadãos e jamais excedê-lo. Tal teoria dividiu-se no conceito de valor do serviço e na teoria do custo do serviço, tendo sido superada devido ao fato de que os serviços públicos não são permutáveis e não são suscetíveis de avaliação econômica - não sendo possível, por exemplo, ter como base de cálculo do imposto o valor do serviço de saúde ou da segurança pessoal oferecida. Além disso, sabe-se que o pobre deve ao Estado mais que o rico, pois usufrui mais de sua assistência.

Segundo Suret, trata-se de uma teoria confusa e inválida, não podendo o imposto ser considerado o preço do serviço fornecido pelo estado, sendo uma teoria incompatível mesmo com o Estado individualista. Primeiramente, porque o valor não pode ser mensurado e, em segundo lugar, porque a apreciação de todos os casos individualmente é inviável e, além disso, estar-se-ia tratando de base de cálculo de taxa e não imposto⁵⁶.

A segunda teoria é a sociopolítica, que considera, para fins de tomada de decisão, aspectos políticos e sociais, buscando o bem-estar comum, e visa decisões políticas tomadas pela população de forma coerente com o sistema político-social vigente, pois, por meio deste, é que será possível decidir a conveniência da aplicação de uma tributação progressiva. Segundo Adolf Wagner, para aplicação desta teoria, primeiramente dever-se-á definir os deveres do estado. Em seguida, deve-se escolher o método ou o meio pelo qual o Estado realizará os seus deveres. Em terceiro lugar, escolher os recursos que permitirão ao Estado executar seus deveres⁵⁷.

A terceira teoria é a da *compensação*, que se distingue em compensação geral e compensação especial. A primeira tem como fim compensar através do imposto progressivo as desigualdades de riqueza decorrente dos próprios atos do Estado; a segunda constitui um dos argumentos prediletos dos políticos que pretendem estabelecer tributos progressivos. Para essa teoria, a proporcionalidade é o ideal a ser alcançado, mas é destruído pela existência de direitos de consumo, em geral regressivos, sendo indispensável buscar um contraponto progressivo sobre a renda, o capital e a sucessão. No Brasil, essa teoria poderia ser justificada pela enorme carga de tributos indiretos, pela ausência efetiva de progressividade no Imposto sobre a Renda, sobre as grandes fortunas, e sobre as sucessões, o que

⁵⁶ SURET, Luis. *Théorie de L'impôt progressif*. Paris: Felix Alcan, 1910, p. 205-207.

⁵⁷ *apud*, SURET, Luis. *Théorie de L'impôt progressif*. Paris: Felix Alcan, 1910, p. 449.

justificaria, por exemplo, a progressividade do IPTU como forma de compensação. Os críticos desta teoria, tal como Suret, afirmam que se trata de uma:

teoria vaga e muito elástica para que se possa embasar um sistema qualquer de progressão, e a teoria da compensação especial, que se embasa na proporcionalidade do imposto em teoria que não tem nenhuma justificativa teórica, sendo mais uma concepção nebulosa que disfarça muitas vezes a regressividade⁵⁸.

A quarta e última teoria que iremos analisar é a do *sacrifício* igual, proporcional ou mínimo. A teoria do sacrifício igual, atribuída a Stuart Mill, impunha ao contribuinte esforço numa quantidade igual de utilidade, podendo levar tanto à progressividade quanto à regressividade, dependendo apenas da curva de utilidade. Pelo princípio do sacrifício proporcional, a igualdade da tributação verifica-se por meio de sacrifícios proporcionais à utilidade total de cada contribuinte, podendo ser proporcional, progressivo ou regressivo diante da curva de utilidade. Ambas as teorias são de cunho individualista, já que consideram a igualdade da tributação entre contribuintes de diversas rendas.

Marciano Seabra de Godoi⁵⁹, ao discorrer sobre essas teorias, conclui que a primeira teoria visa a proporcionalidade, a segunda defende uma progressividade e a terceira iguala rendas, sendo estas definidas pela ciência das finanças e de difícil aplicação prática. Todavia, essas teorias são suficientes para demonstrar que a aplicação da progressividade é a que melhor atende à teoria do sacrifício e, por consequência, a capacidade contributiva.

Finalmente, as teorias apresentadas, com exceção da troca, que não possui nenhum lastro jurídico plausível, demonstram que a progressividade é o meio de maior eficácia para atender à capacidade contributiva, à igualdade material e à justiça social.

Merece menção também, mesmo que o tema venha a ser amplamente tratado nos capítulos II e III desta dissertação, que em um Estado Social Democrático de Direito, como é o Brasil, em que é relevante a distribuição de renda, temos como uma das principais ferramentas a tributação progressiva, como bem

⁵⁸ SURET, Louis. *Théorie de L'impôt progressif*. Paris: Felix Alcan, 1910, p. 545-546.

⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de, *Justiça e igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 216 – 217.

acentua Raimundo Bezerra Falcão, no sentido de que para se pôr “em prática o princípio da redistribuição da renda nacional mediante o tributo, supõe-se a progressividade do sistema tributário e uma aplicação dos recursos provenientes dele que, se não aumente, pelo menos não neutralize essa progressividade”⁶⁰.

Levando em conta a finalidade da criação do tributo, ter-se-á a progressividade em seu viés fiscal e extrafiscal.

A progressividade fiscal tem como objetivo primordial a arrecadação de tributos com vista à manutenção dos cofres públicos e por via de consequência para a manutenção das atividades essenciais do Estado, estando umbilicalmente vinculada aos princípios da igualdade, capacidade contributiva, não confisco, função social da propriedade. Está ligada, pensamos, especificamente ao dever fundamental de pagar tributo decorrente da existência de um bem que exteriorize riqueza e que faz com que o detentor desta deva colaborar igualmente, considerando as desigualdades existentes, dando atendimento a uma sociedade justa e solidária.

Comungamos do entendimento de que no Brasil o Estado social é um dos pilares que sustentam a instituição da progressividade, mas não é só esse o fundamento da progressividade fiscal, pois se tem a igualdade como princípio balizador do sistema constitucional por meio do princípio da capacidade contributiva e da vedação de tributo com efeito de confisco. Para José Maurício Conti “ser a progressividade princípio do sistema tributário que instrumentaliza a realização da capacidade contributiva e, por consequência, o princípio da igualdade, bem como leva a uma tributação justa e equitativa”⁶¹. Dessa forma, entendemos que a progressividade de alíquotas é o melhor instrumento, no campo dos impostos, para afastar as injustiças tributárias. Assim, sem progressividade, não há como atingir a igualdade tributária.

A progressividade extrafiscal, por sua vez, busca finalidades outras além da meramente arrecadatória. Muitas vezes, inclusive, a atuação estatal poderá levar a uma redução dos valores a serem recolhidos aos cofres do Estado. Possui, portanto, interesse precipuamente interventivo e de regulação do comportamento dos

⁶⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 282-283.

⁶¹ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 81.

cidadãos, buscando o bem comum, agindo com finalidade econômica, social ou política.

Dentre as principais finalidades da instituição de uma tributação extrafiscal, Raimundo Bezerra Falcão assevera que ela pode ter como finalidade a repressão à inflação, combate ao desemprego e à recessão, promover a redistribuição de renda, proteger o meio ambiente e a indústria nacional⁶². No caso específico do IPTU, Aires F Barreto afiança que a progressão pode ensejar o desenvolvimento urbano, facilitar a ocupação e o uso do solo urbano ou ao fracionamento ordenado da terra, segregar indústrias nocivas ou insalubres, enfim, tudo o quanto colabore com o crescimento ordenado da cidade⁶³.

Delineia-se assim, o embasamento do princípio da progressividade fiscal que é o de concretizar a capacidade contributiva e com isto a igualdade, por meio da garantida da propriedade vinculada à sua função social. Vincula-se também a progressividade extrafiscal, especialmente por a Constituição em vigor garantir um Estado Social Democrático de Direito e confere à propriedade uma função social, por meio de um governo republicano, estruturado numa federação, fundamentado na lei, expressão máxima da democracia.

Por fim, mas não menos importante, concluímos que a progressividade não necessita estar expressamente prevista na Constituição Federal, justamente por ser corolário da igualdade e da capacidade contributiva, aplicando-se integralmente, em princípio, a todos os impostos⁶⁴.

⁶² FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 46.

⁶³ BARRETO, Aires Fernandino. *A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a.2, n.4, p. 165-181, abr./jun. 1978, p. 168.

⁶⁴ Tal entendimento diverge da posição do Supremo Tribunal Federal, RE n. 253.571-MG, j. 07.12.99, cujo voto do Ministro Sepúlveda Pertence considerou inconstitucional o IPTU progressivo na Cidade de Belo Horizonte, justamente pela inexistência de expressa previsão legal, o que veio a ser suprimo com a Emenda Constitucional nº 29/2000.

2 ANÁLISE DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU

2.1 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: SÍNTESE DA SUA REGRAMATRIZ DE INCIDÊNCIA

Ab initio, traçaremos de forma esquematizada a regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano. Em seguida, discorreremos sobre cada um dos critérios, pontuando as matérias de que entendemos merecer maior atenção. Ressaltamos ainda que o modelo de regra-matriz de incidência escolhido nesta dissertação é aquele descrito na obra de Paulo de Barros Carvalho Carvalho⁶⁵.

Regra-matriz do Imposto Predial e Territorial Urbano

CRITÉRIOS DA HIPÓTESE NORMATIVA:

Material (verbo+complemento):

Ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor (com ânimo de proprietário) de bem imóvel por natureza ou por acessão física.

Espacial:

Perímetro urbano do território municipal.

Temporal:

Período previsto na legislação municipal. Em regra, coincidem com o ano civil.

CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE NORMATIVO:

Pessoal (SA e SP):

Sujeito Ativo é o município onde se encontra localizado o imóvel e *Sujeito Passivo* é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do bem imóvel.

Quantitativo (Base de Cálculo e Alíquota):

A *base de cálculo* é o valor venal do imóvel a *alíquota* será definida pela legislação municipal.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)

2.2.1 A hipótese normativa da regra-matriz de incidência

2.2.1.1 O critério material

Prescreve o artigo 156, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que compete aos Municípios instituírem o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. De plano, por meio da interpretação do dispositivo legal, demarcamos como núcleo da materialidade do tributo o termo **propriedade**. Promovendo-se uma verificação semântica do signo, nota-se que o mesmo padece dos vícios da ambiguidade e vaguidade, especialmente no que toca a amplitude interpretativa que se deve dar.. Queremos com isso afirmar que, a depender da magnitude interpretativa que se outorgue ao conceito de propriedade, a base de contribuintes sujeitos à incidência do imposto poderá ser reduzida ou ampliada.

A primeira interpretação possível ao signo propriedade, prescrito no artigo 156, inciso I, da CF/88, é no sentido jurídico, ou seja, encampado pelo Direito Civil, tornando insusceptível de tributação o domínio útil e a posse. Isso, portanto, reduz o âmbito de definição do fato imponible nuclear à propriedade, tal qual definida no Código Civil, não podendo o legislador infraconstitucional incluir a posse ou o domínio útil nessa definição, sob pena de inconstitucionalidade. Teria ampla aplicação o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Tal posicionamento é defendido por Jayr Viégas Galdavão Jr.. Sustenta o autor que a hipótese de incidência do IPTU,

está confinada ao conceito jurídico de propriedade, cuja definição exclui outras relações jurídicas que, em que pese assemelhadas, não reservam aos sujeitos ativos nelas contemplados todos os direitos imanescentes ao domínio pleno⁶⁶.

⁶⁶ GALDAVÃO JUNIOR, Jayr Viegas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: *IPTU - Aspectos jurídicos relevantes*, coordenador Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

Por isso o referido autor exclui a posse e o domínio útil da composição da norma de incidência tributária, sendo, com efeito, inconstitucional o artigo 32 do Código Tributário Nacional, que promove essa inclusão.

A despeito da robustez de tal linha interpretativa, não nos filiamos a ela. Aceitá-la seria coadunar com a tese de que o particular, ao burlar normas jurídicas (não registro da compra e venda do imóvel, por exemplo), estaria sendo beneficiado com a liberação do pagamento do IPTU.

Entendemos que legislador constitucional utilizou “proprietário” em seu sentido natural, ordinário. Dessa feita, não se preocupou com o rigor linguístico necessário à elaboração do texto legal, exatidão essa almejada e indispensável aos cientistas do direito. A interpretação do instituto da propriedade inscrita no art. 156, inciso I, da Carta de 88, que reputamos adequada, deve tomar como suporte os enunciados do Código Civil de 2002, ou seja, ser proprietário faculta ao sujeito de direito o poder de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possua ou detenha.⁶⁷ Ao tratar do tema, Maria Helena Diniz vaticina que:

Poder-se-á definir, analiticamente, a propriedade, como sendo o direito que a pessoa natural ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente detenha⁶⁸.

No mesmo sentido, José Afonso da Silva afirma que:

Nessa conformidade e que se pode falar em *direito subjetivo privado* (ou civil) do proprietário particular, como polo ativo de uma relação jurídica abstrata, em cujo polo passivo se acham todas as demais pessoas a que corre o dever de respeitar o exercício das três faculdades básicas daquele: *uso, gozo e disposição* (CC, art. 1.228). Vale dizer, enfim, que as normas do direito privado sobre a propriedade privada hão que ser compreendidas de conformidade com a disciplina que a Constituição lhe impõe⁶⁹.

⁶⁷ No mesmo sentido, as prescrições do artigo do Código Civil de 2002. “Art. 1.228 - O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

⁶⁸ DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129

⁶⁹ SILVA, José Afonso da, *Direito urbanístico brasileiro*, 6. ed. Malheiros, 2010, p. 72.

Seguindo a mesma linha adotada pelo Direito Civil pátrio, a Lei nº 5.172/66, em seu artigo 34, prescreve que o contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Dessa forma, com sabedoria ímpar, o legislador infraconstitucional soube interpretar o quanto previsto na Constituição de 1988 e recepcionou de forma integral o citado dispositivo de lei⁷⁰.

Por essa razão, Misabel Abreu Machado Derzi não vê antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional. Afirmar a autora que a,

hipótese de incidência básica do IPTU é um “estado de direito” prestigiado pela lei: ser proprietário de imóvel, ser possuidor – enquanto a posse manifesta o domínio ou sua possibilidade futura e ser enfiteuta de propriedade⁷¹.

Diante desse raciocínio, não só o titular da propriedade, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes inerentes a ela, porém, aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar o polo passivo da obrigação tributária de pagar IPTU. Não só o proprietário, mas todo aquele que, na situação em que se encontra, possa vir a ser proprietário. O critério material do IPTU deve ser modelado pelo princípio da Capacidade Contributiva, em seu viés objetivo, princípio informativo do imposto. Por essa razão, Valéria Furlan advoga que “a materialidade da hipótese de incidência tributária deve constituir-se em signo presuntivo de riqueza, se quisermos dar uma interpretação harmônica e coerente ao texto constitucional em matéria tributária”⁷².

Com efeito, ser titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, além do direito de superfície, são institutos derivados do direito de propriedade que figuram como critério material da regra-matriz de incidência tributária do IPTU. Como forma de aprofundar a análise do tema, faz-se indispensável verificar separadamente estes institutos.

⁷⁰ Nessa mesma linha, temos os ensinamentos do Professor Aires F. Barreto ao afirmar que: O Núcleo da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por acessão física, como definido na lei civil. *Curso de Direito Municipal*. 2 ed. Saraiva, 2012. P. 200.

⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*, São Paulo: Saraiva, 1982. P. 123.

⁷² FURLAN, Valéria, *Imposto Predial e Territorial Urbano* – 2.ed. – São Paulo : Malheiros, 2004, p. 62

O domínio útil – enfiteuta e superficiário

O Código Civil de 2002 excluiu a enfiteuse do rol dos direitos reais, substituindo-a pelo direito real de superfície que, por sua vez, corresponde ao direito de plantar ou construir em terreno de terceiro. Todavia, em respeito ao direito adquirido e, por força do art. 2038 do Código Civil, subsiste ainda no direito positivo brasileiro o instituto da enfiteuse ou aforamento.

Trata-se, resumidamente, de relação jurídica entre o proprietário (senhorio direto e outra pessoa chama de enfiteuta), envolvendo terras não cultivadas ou terrenos não construídos, com finalidade econômica, isto é, promover seu real aproveitamento. É sabido que a legislação civil veda a coexistência de dois direitos de propriedade sobre um mesmo bem imóvel (art. 1231 do CC/2002 e art. 527 do CC/16). Portanto, há que se afastar a ideia de que há dualidade de domínio. O senhorio direto é o único titular do domínio útil (direito à substância da coisa). O enfiteuta, por sua vez, tem o uso, gozo e disposição da propriedade, mediante determinadas restrições, tais como, mas ao excluindo outras, pagamento de retribuição anual.

Por tais motivos, o enfiteuta ocupa o lugar de contribuinte do IPTU, uma vez que demonstra capacidade contributiva decorrente do domínio útil que detém sobre a propriedade. Tal previsão encontrava expressa obrigatoriedade no art. 682 do Código Civil de 1916 que assim prescrevia: “É obrigado o enfiteuta a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel.” Dessa forma, o enfiteuta, e não o senhorio direto, é o contribuinte do IPTU, já que, pertencendo-lhe o domínio útil do imóvel, encontra-se em situação que lhe confere capacidade contributiva.

No que toca ao titular do direito de superfície, defendemos que o superficiário poderá figurar como contribuinte do IPTU, haja vista encontrar-se numa situação jurídica que lhe confere capacidade contributiva. O artigo 1371 do Código Civil de 2002 prescreve que “o superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel”.

Outra questão relevante diz respeito à hipótese de o enfiteuta – ou concedente – no caso da concessão de uso – gozarem de imunidade tributária (CF, art. 150, VI, “a” e “c”, e §§ 2º e 3º), essa liberalidade constitucional, de natureza

peçoal, não exonerará o foreiro, nem o concessionário, da obrigação de pagar o imposto que incidir sobre o imóvel aforado ou concedido⁷³.

Possuidor a qualquer título

A posse deflui do conceito de possuidor como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil); o que não ocorre com o mero detentor que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198, Código Civil).

É controvertida a consideração da posse como fato gerador do IPTU, pois, se de um lado se compreende tratar de situação nitidamente distinta da propriedade (materialidade prevista na CF), em razão de não ocorrer o domínio do imóvel, implicando a ampliação da competência municipal por norma infraconstitucional (art. 32, CTN); de outro, é justificável a sua tipificação como fato gerador no caso da *posse ad usucapionem* (atendimento a requisitos que possibilitem postular o domínio)⁷⁴.

Promitente comprador

⁷³ A *ratio* que fundamenta a Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal poderia ser utilizada para abranger essas situações. Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

No ano de 2016, o Supremo Tribunal Federal, por meio dos Recursos Extraordinários nº 594015 e nº 601720, pacificou sua jurisprudência para afastar a imunidade tributária para cobrança do IPTU de terreno público cedido em contrato de concessão à empresa privada ou de economia mista, com fundamento de que a imunidade recíproca não alcança imóveis públicos ocupados por empresas que exercem atividade econômica com fins lucrativos.

⁷⁴ A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça defende a seguinte linha:

Possuidor. Apenas o que tenha “animus domini”. Comodatário não é contribuinte. “A jurisprudência desta Corte em torno do art. 34 do CTN, dispositivo que estabelece o sujeito passivo do IPTU, entende ser da responsabilidade exclusiva do proprietário o pagamento do referido imposto. Somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha *animus domini*. Assim, jamais poderá ser chamado de contribuinte do IPTU o locatário ou o comodatário. No caso dos autos, apesar de o possuidor ser protegido pela imunidade tributária, como reconhecido pelo acórdão de origem, nessa parte mantido em razão da aplicação da Súm. nº 7-STJ, é relevante notar que o Município de São Paulo é, ao mesmo tempo, proprietário do imóvel e titular do tributo cobrado. Haveria, nesse caso, uma espécie de confusão entre o credor e o devedor, restando indevido o tributo. Isso posto, a Turma decidiu que o comodatário não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. REsp 325.489-SP, Min. Eliana Calmon, julgado em 19/11/02.” (STJ, 2ª T., Inf. do STJ nº 155, nov/02).

O promitente comprador possui o direito real sobre o imóvel compromissado podendo, desde que cumpridas todas as condições contratualmente previstas, solicitar a outorga da escritura de transferência do imóvel. Entendemos que é possível a entrega da notificação de lançamento fiscal do IPTU ao promitente comprador imitido na posse do imóvel, desde que detenha a posse física. Em verdade, apenas o fato de já ser compromissário comprador já permite que a Fazenda Pública o coloque na posição contribuinte do IPTU.

Hugo de Brito Machado entende que “no caso do imóvel a respeito do qual fora celebrado contrato de promessa de compra e venda, o contribuinte é o proprietário ou o promitente comprador”⁷⁵.

A já mencionada Súmula 583 do Supremo Tribunal Federal⁷⁶, bem como o posicionamento consolidado no Superior Tribunal de Justiça⁷⁷, reforçam a ideia de que o promitente comprador pode e deve figurar na posição de sujeito passivo. Portanto, desde que imitido na posse, deve figurar como contribuinte do IPTU. Tal linha encontra lastro no § 3,º do artigo 151, da Constituição Federal de 1988.

Usufrutuário

Usufruto é um direito real de fruir a utilidade e frutos de uma coisa quanto temporariamente destacado da propriedade (art.713 do Código Civil de 1916). O Usufrutuário possui o poder de uso e gozo da coisa, enquanto ao nu-proprietário permanece a sua substância, mas não o direito de uso e gozo.

Nas lições de Caio Mario da Silva Pereira, usufruto é direito de fruir as utilidades e os frutos de uma coisa sem mudar sua substância, enquanto

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p 404-405.

⁷⁶ Súmula 583 do STF: Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial e territorial urbano.

⁷⁷ **Promitente comprador.** “IPTU. COBRANÇA... LEGITIMIDADE PASSIVA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. CONCOMITÂNCIA... 4. Ademais, o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU, conjuntamente com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento. (...) 5. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU ‘é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título’. 6. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).” (STJ, 1ª T., REsp 979970/SP, LUIZ FUX, mai/08).

temporariamente destacado da propriedade⁷⁸. Como principais características o usufruto, temos: (i) ser um direito real sobre coisa alheia, gravando temporariamente um bem em favor de uma pessoa; (ii) é temporário, podendo ser a termo, ou sob condição resolutiva, quando muito vitalício, extinguindo-se com a morte do usufrutuário; (iii) provoca o desdobramento da posse, atribuindo-se a posse direta ao usufrutuário e reservando a posse indireta ao nu-proprietário; (iv) é intransmissível, podendo apenas ser cedido o seu exercício.

Comparando a situação jurídica do usufrutuário e do enfiteuta, percebemos que ambos devem figurar como contribuinte do IPTU. Dessa forma, tanto o enfiteuta quanto o usufrutuário revelam capacidade contributiva por possuírem uma extensa gama de direitos em relação ao imóvel. Ademais, a condição de contribuinte deve somente recair sobre aquele que venha a se tornar proprietário do imóvel ou ao menos detenha sua disponibilidade econômica, fato este que afasta a figura do nu-proprietário.⁷⁹

Locatário

Entendemos ser inadmissível que o locatário, possuidor direito do imóvel, seja contribuinte do IPTU. Ele não detém a posse prolongada, mas apenas a posse provisória. Além disso, o locatário dispõe apenas do direito de uso do imóvel locado. Trata-se, a bem da verdade, de um direito contratual, de modo que sequer poderá ele ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa autorização do locador.

⁷⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil – direitos reais*, 18 ed. Rio de Janeiro. Forense, v. IV, 2003.

⁷⁹ A jurisprudência pátria já consolidou o entendimento no sentido de recair sobre o usufrutuário as despesas relativas ao imóvel, inclusive o ônus de arcar com o IPTU.

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXAS DE COLETA DE LIXO DOMICILIAR E DÍVIDA DE EXPEDIENTE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. COHAB. ALIENAÇÃO DA NUA PROPRIEDADE E DO USUFRUTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA EXECUTADA. DOS RESPONSABILIDADE DO USUFRUTUÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO. SÚMULA 392 DO STJ. É cabível a análise da ilegitimidade passiva do executado ex officio. Incumbe ao usufrutuário o adimplemento dos tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída, razão pela qual carece de legitimidade passiva para a execução fiscal de IPTU e Taxas oriundas do imóvel a COHAB, que alienou a nua propriedade e o usufruto do imóvel. Aplicação do art. 1.403, II, do Código Civil. Impossibilidade de redirecionamento, forte na Súmula 392 do STJ. Precedentes do TJRS e do STJ. Apelação a que se nega seguimento. (Apelação Cível Nº 70056436918, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 17/09/2013)

(TJ-RS - AC: 70056436918 RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Data de Julgamento: 17/09/2013, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 25/09/2013)

Nada impede, e é muito comum, que o contrato de locação determine a transferências dos encargos – inclusive tributários – para a figura do locatário. Todavia, esse pacto entre as partes do negócio jurídico não o transforma em sujeito passivo da respectiva relação jurídica tributária. Noutra giro, é proibida qualquer manifestação da Fazenda Pública no sentido de promover o lançamento fiscal do IPTU contra a figura do locatário, mesmo que tenha contratualmente assumido o ônus em relação ao pagamento do imposto. Todavia, Valéria Furlan afirma o seguinte:

Cremos nós que tal disposição contratual somente seria juridicamente admissível se houvesse respectiva autorização na lei municipal instituidora da exação em apreço para sua inserção. Caso contrário, nem mesmo cláusula que permite ao responsável convencional questionar a exigibilidade do tributo poderá oposta a Fazenda Municipal⁸⁰.

Pensamos que a proposta de Furlan é bastante interessante. Entretanto, vemos como um pesadelo logístico para as Fazendas Públicas Municipais. Isso porque os contratos de locação, especialmente nas grandes cidades, são celebrados e rescindidos diariamente na ordem das dezenas de milhares. Imagine as Fazendas Públicas, todos os anos (já que o IPTU, conforme veremos, tem seu fato imponible como realizado no primeiro dia do exercício) promover a atualização cadastral de milhares de imóveis para verificar quem de fato é o contribuinte do imposto.

Por essa razão, além das expostas, entendemos que o locatário não pode figurar como contribuinte do IPTU, devendo sim o proprietário (locador) do imóvel arcar com os encargos, mesmo que, contratualmente, este seja repassado.

2.2.1.2 A definição de Bem Imóvel

Para um estudo completo do critério material da regra-matriz de incidência do IPTU, faz-se necessário definirmos o alcance de Bem Imóvel para fins do estudado imposto de competência dos Municípios. Prescreve o Código Civil de 2002, em seu artigo 79, que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

⁸⁰ FURLAN, Valéria, *Imposto Predial e Territorial Urbano*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 90.

Cumpra desde logo destacar que não se trata de qualquer bem imóvel. Embora entendamos que o conceito de Bem Imóvel deve ser aquele prescrito na legislação civil, é de se destacar que apenas os prédios e os terrenos, nos termos da Constituição Federal, estão no rol de competência outorgada para fazer incidir o IPTU. Não integram o conceito de bem imóvel, para o referido imposto, as árvores e os frutos. Ademais, nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional, para efeito do IPTU, devem ser considerados apenas os Bens Imóveis por natureza e acessão física (artificial ou industrial), excluídos os imóveis por destinação⁸¹.

Nas clássicas lições de Clóvis Bevilacqua, “acessão é modo originário de adquirir, em virtude do qual fica pertencendo ao proprietário tudo o quanto se une ou se incorpora ao seu bem”⁸². Este modo de aquisição da propriedade imóvel previsto no Código Civil de 2002 é o reflexo do princípio maior de que o acessório segue o principal. A coisa que adere ao solo e de não pode ser retirada sem danos ou fratura, incorpora-se e passa a pertencer ao dono do prédio, evitando, assim, a criação de desconfortável situação de condomínio.

Nas lições de Serpa Lopes⁸³, são requisitos para configuração da acessão: (i) a união entre duas coisas corpóreas distintas; (ii) uma das duas coisas ser mais importante que a outra, utilizando-se o critério econômico; (iii) as coisas se encontrarem unidas por um laço material; (iv) uma incorporação por força natural ou do homem; (v) as duas pertencerem a proprietários diversos.

Pode ainda a acessão dar-se por fato natural, quando provém exclusivamente da natureza, ou artificial, quando provém do esforço do homem, com ou sem concurso da natureza. Pode ainda dar-se pela união de imóvel a imóvel, ou de móvel e imóvel. O artigo 1248 do Código Civil⁸⁴ elenca as cinco modalidades de aquisição por acessão, destacando sua natureza originária, que não deriva de negócio jurídico causal. Disso decorre que a aquisição da coisa por acessão independe de seu ingresso no registro imobiliário, que tem efeito apenas publicitário e regularização, como se dá, por exemplo, com a averbação de construção.

⁸¹ Nesse sentido, FERNANDES, Cintia Estefanina. *IPTU: Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 307.

⁸² BEVILACQUA, Clóvis. *Direito das coisas*. Rio de Janeiro. Freitas Bastos, 1951, v. I, p. 142

⁸³ LOPES, Serpa. *Curso de direito civil*. 4 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, v. VI, p. 488.

⁸⁴ Art. 1248. A acessão pode dar-se: I- por formação de ilhas; II- por aluvião; III- por avulsão; IV- por abandono de álveo; V- por plantações ou construções.

Cumpramos também que a sigla IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) se refere a dois impostos: (i) o territorial e (ii) o predial urbano. O primeiro incidirá sobre os terrenos; o outro, sobre os prédios. No direito pátrio, a distinção entre prédios e terrenos deve ser buscada na legislação civil, especificamente os artigos 79, 80 e 1299 do Código Civil Brasileiro.

Prédio é a edificação permanente incorporada ao terreno, ao solo, que serve tanto para habitação quanto para o desenvolvimento de alguma atividade. Nessa mesma linha, são considerados prédios, para fins da legislação, os campos de futebol, quadras de tênis, as pistas de corrida de cavalo etc., ou seja, toda e qualquer estrutura fixada definitivamente ao solo⁸⁵. Edificações são as espécies de construções. Este é o gênero que pode sofrer a incidência do IPTU. Nessas hipóteses, somente podem ser consideradas as construções classificadas como habitações ou que possam ser utilizadas para o desenvolvimento de alguma atividade profissional ou não. São edificações tanto as obras realizadas na superfície quanto aquelas operadas no subsolo.

Pelas considerações aqui expostas, podemos afirmar que, para fins de apuração do imposto estudado, tanto o solo quanto os bens natural ou artificialmente incorporados a ele serão avaliados no momento de aplicação da norma jurídica. Assim, pensamos ser possível delimitar o Critério Material do IPTU da seguinte forma: **ser proprietário, titular do domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física.**

2.2.1.3 O critério territorial/espacial

O critério espacial/territorial do Imposto Predial e Territorial Urbano é todo o perímetro “urbano” do território municipal. À primeira vista, maiores dificuldades não transparecem para sua correta delimitação. Dessa maneira, como o estudado imposto é de competência municipal, ele incidiria em todo o seu território geográfico. Ocorre que, prescreveu o constituinte de 1988 que outro tributo (de competência da União) gravasse a propriedade rural. Tal tributo é o Imposto Territorial Rural – ITR

⁸⁵ Por essa razão, as estruturas temporárias, e.g., circos, bancas de jornal, quiosques, não podem sofrer a incidência do imposto predial urbano, haja vista não estarem definitivamente fixadas ao solo.

(art. 153, VI da Constituição Federal), tributo esse que recai sobre propriedades localizadas fora da zona urbana municipal.

Dessa forma, estamos diante de mais uma hipótese em que os conhecidos conflitos de competência tributária encontram terreno fértil. Como forma de solucionar essas agitações, a própria Lei Maior prescreve mecanismos com o objetivo de dirimi-los. O artigo 146 da CF/88 dispõe que cabe à Lei Complementar Federal versar sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. E assim o fez. O artigo 32, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional⁸⁶ prescreve que o IPTU possui como hipótese de incidência a propriedade, domínio útil ou posse do bem imóvel, localizado dentro da zona urbana. E não ficou só nisso, arrolou critérios objetivos para possam os Municípios considerar determinada área como urbana, urbanizada, urbanizável ou de expansão urbana, e o restante, por exclusão, rural. Dessa maneira, para que seja considerada zona urbana, faz-se necessária a existência de dois ou mais dos requisitos (equipamentos) prescritos em seus incisos.

Mas o que é, de fato, zona urbana, área urbanizada, área urbanizável ou de expansão urbana? E quais dessas situações o município estará autorizado a cobrar o IPTU?

Zona Urbana, ao menos para efeitos de IPTU, é a definida em lei municipal, que pode abranger as áreas urbanizadas, as urbanizáveis e as de expansão urbana (art. 32, §§ 1º e 2º).

Área urbanizada, isto é, a que compreende o território das cidades, que declaradas zona urbana por lei municipal, para fins administrativos, somente ensejará a incidência do IPTU se contar, conforme já dito, com ao menos dois dos

⁸⁶ 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.

§ 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.

equipamentos enumerados no § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional: (i) meio-fio ou calçamento com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotamento sanitário; e (iv) rede de iluminação pública, com ou sem estrutura para distribuição domiciliar. Mesmo que possua somente um desses equipamentos, a área urbanizada considera-se zona urbana, para efeitos similares, se o imóvel não estiver em distância superior a 03 (três) quilômetros de escola primária ou de posto de saúde (art. 32, § 1º, V).

Frente ao conceito de zona urbana prescrita no Código Tributário Nacional, os Municípios poderão somente lançar o imposto de sua competência sobre os imóveis beneficiados, mediata ou imediatamente, por pelo menos dois dos serviços públicos enumerados ou, se por apenas um deles, desde que estejam situados a três quilômetros de estabelecimento de ensino primário ou de atendimento médico. Entretanto, é necessário que tais equipamentos ou estabelecimentos tenham sido construídos e sejam mantidos pelo poder público, conforme direta previsão do artigo 32, § 1º da Lei nº 5.172/66. Destaque-se ainda que é irrelevante que a administração tenha realizado a obra ou serviço, atribuindo *a posteriori* o encargo de manutenção ao particular ou que o tenha recebido do particular, passando a mantê-lo: o essencial é que tenha participado ou participe do empreendimento.

Área urbanizável e área de expansão urbana tem conceitos equivalentes, se diferenciando apenas no tocante à localização. Assim, ambas são porções territoriais dos municípios destinadas legalmente à urbanização, mas a expressão área urbanizável aplica-se à parte segregada de qualquer núcleo urbano, ao passo que a área de expansão urbana é a que se reserva em continuação a área urbanizada, para receber novas construções e serviços públicos. Tais áreas, assim declaradas como tais em lei do Município, se configuram como zonas urbanas, para efeitos do IPTU, desde que constantes de loteamentos destinados a atividades urbanas, aprovados pelo Ministério da Agricultura, após exame dos respectivos projetos pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), nos termos do artigo 32, § 2º, do CTN e d art. 16 do Decreto Lei nº 57/66.

Corroborando com tal linha de raciocínio, Ives Granda da Silva Martins informa que “o perímetro urbano é, ainda, elemento dinâmico, podendo ser alterado à medida que dois dos cinco requisitos da lei complementar sejam preenchidos e a

lei municipal o determine”⁸⁷. Tal critério é adotado pelos Municípios. Entretanto, merece nota a existência de outro utilizado para a determinação da incidência do IPTU: é a regra prescrita no Decreto-Lei 57/66 (art. 15), que estabelece a incidência do Imposto Territorial Rural para imóveis localizados em Zona Urbana, mas que desenvolvam atividade de exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Portanto, não incide IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber qualquer das destinações previstas no Decreto-Lei 57/66⁸⁸.

Ante a existência de dois critérios aparentemente conflitantes, Paulo de Barros Carvalho propôs uma interessante solução para a controvérsia. Afirma assim que a identificação da natureza do imóvel como rural ou urbana e consequente incidência de um ou outro imposto depende da conjugação de três critérios: “(i) geográfico, com base na sua localização; (ii) melhoramentos, sendo necessário a existência de benfeitorias urbanas para que se possa exigir o IPTU; e (iii) destinação dada ao imóvel”⁸⁹. Sem dúvida, faz-se necessário, além dos critérios estabelecidos pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional, ou seja, benfeitorias efetuadas pelo poder público, que seja verificada a destinação dada ao imóvel⁹⁰. Dessa forma, caso

⁸⁷ Martins, Ives Granda da Silva. *Manual sobre o imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985. V.1, p. 77.

⁸⁸ Esse entendimento, inclusive, encontra respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (STJ - REsp: 1112646 SP 2009/0051088-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 26/08/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: --> DJe 28/08/2009 RDDT vol. 171 p. 195, RT vol. 889 p. 248).

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, Derivação e Positivação, Volume II*, 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 303.

⁹⁰ No sentido da relevância da destinação dada ao imóvel como critério último de definição da incidência do IPTU ou ITR, a jurisprudência pátria é remansosa:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. BITRIBUTAÇÃO. IMÓVEL, EM TESE, LOCALIZADO EM PERÍMETRO URBANO. PROVA DOCUMENTAL QUE ATESTA A DESTINAÇÃO AGROPASTORIL DO TERRENO. UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DE DESTINAÇÃO DO BEM, E NÃO DE SUA LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO STJ, SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INEXIGIBILIDADE DO IPTU. SENTENÇA MANTIDA. APELO CONHECIDO E DESPROVIDO. O art. 15, do Decreto-lei n. 57, de 18/11/1966, determina que 'o disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados', vale dizer, adotou o critério da destinação em detrimento do da localização e, por isso, comprovada a utilização/destinação do imóvel à exploração de uma das atividades indicadas no citado dispositivo legal, sobre o imóvel não incidirá o IPTU, mas o ITR, ainda que a lei municipal o considere inserido no perímetro urbano e seja servido por pelo menos dois melhoramentos urbanos. (TJ-SC - AC:

seja utilizado para práticas eminentemente rurais, é de se entender pela incidência do Imposto Territorial Rural, e não do IPTU.

Todavia, pensamos que a solução proposta por Carvalho, *data venia*, não é adequada. Ao permitir que a destinação do imóvel determine a incidência do IPTU ou do ITR, estaria o legislador entregando um “cheque em branco” ao contribuinte. Isto porque caberia a ele informar as autoridades fiscais qual a destinação dada a sua propriedade. Em interessante exemplo, Geraldo Ataliba indaga que se alguém plantar cebolas em cobertura na Avenida Paulista o imóvel tornar-se-ia rural. Para ele, a resposta é negativa. Roque Antonio Carrazza comunga do mesmo raciocínio, afirmando que,

sufragam erroneamente a ideia de que a vontade do contribuinte pode alterar competências tributárias os que entendem que é a “destinação” (rural ou urbana) do imóvel que determina a incidência do IPTU (imposto de competência municipal) ou do ITR (imposto de competência federal), não importando se o bem está localizado na zona urbana ou na zona rural do município. A nosso juízo, se o imóvel está situado na zona urbana do Município, o imposto devido, por seu proprietário, é o IPTU; se na zona rural do município, o ITR, absolutamente não importando se sua destinação é urbana ou rural”⁹¹.

Por essas razões, entendemos que o critério da destinação dada ao imóvel deve ser desconsiderado quando da determinação da incidência ou não do IPTU. O único requisito válido é o prescrito no artigo 32, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional. Uma vez atendidas tais condições, é inafastável o ônus de o contribuinte pagar o IPTU ao Município, mesmo que destine seu imóvel à atividades agrícolas/rurais.

2.2.1.4 O critério temporal

Por meio do critério temporal é possível indicar o átimo de ocorrência do fato impositivo tributário, momento esse em que surge para o ente estatal um direito subjetivo e um dever jurídico para o sujeito passivo. Nesses termos, tal critério da

00007007720088240025 Gaspar 0000700-77.2008.8.24.0025, Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 03/10/2017, Terceira Câmara de Direito Público).

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário* – 31.ed. – São Paulo: Malheiros, 2017.

regra-matriz de incidência tributária anota, no tempo, o momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário. Nas palavras de Antonio José da Costa “a mais importante função desse critério refere-se à indicação do momento em que se reputa ocorrido o fato descrito, previamente, na lei tributária”⁹².

Desde logo, afirmamos que não compete exclusivamente ao legislador ordinário municipal a competência para determinação do critério temporal do Imposto Predial e Territorial Urbano. A Constituição Federal impõe limites. Por meio de lei desse ente federado será fixada uma data para que possa nascer a relação jurídica tributária entre Fisco e Contribuinte. Entretanto, nada impede, ao menos em primeiro olhar, que ela seja semestral, trimestral ou até mensal. No entanto, na sua grande maioria, os municípios da federação adotam o ano para fins civis.

Alfredo Augusto Becker, ao tratar sobre o tema, informa que:

Comumente, a medida de tempo que o legislador escolhe para a realização do estado de fato é o ano civil; porém, nada impede que o legislador tome medida de tempo maior ou menor do ano civil. De tal modo, a realização do estado de fato poderá completar-se num semestre ou num trimestre ou num dia⁹³.

Em linha oposta a tal raciocínio, Elizabeth Nazar Carrazza afirma o seguinte:

De fato, a manutenção de uma propriedade predial e territorial urbana deriva de uma situação jurídica que se pressupõe contínua. Daí a necessidade de fazer um imposto incidir periodicamente, a fim de que se assegure uma arrecadação razoável.

Tal periodicidade, porém, está longe de significar que o legislador municipal é livre para estabelecer quando ocorrerá o fato impositivo (fato gerador *in concreto*) do IPTU (uma vez por ano, a cada semestre, trimestralmente, mensalmente, etc.).

Pelo contrário, a periodicidade somente pode ser anual, já que é o lapso de tempo usualmente adotado para que as pessoas (físicas ou jurídicas) apurem seus resultados econômicos e planejem seus investimentos⁹⁴.

Ora, a despeito da inexistência de expressa determinação legal acerca da fixação do marco temporal para ocorrência do fato impositivo do IPTU, nos parece

⁹² COSTA, Antonio José da. Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 39-41.

⁹³ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª edição – São Paulo: Noeses, 2010, p.386.

⁹⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Os 50 anos do código tributário nacional e sua função explicitadora do IPTU, *Revista do advogado*, São Paulo, 132, p. 105-115, dezembro de 2016.

que o período de 01 ano é o mais adequado à natureza do imposto. Isso porque, conforme bem colocado por Elizabeth Nazar Carrazza, tal período é o lapso temporal que as pessoas físicas e jurídicas auferem seus resultados e realizam sua programação financeira. Além disso, o período anual norteia o agir das pessoas políticas de direito público, haja vista a obrigatoriedade de seguir a lei orçamentária, sabidamente anual⁹⁵.

Além disso, ao determinar a ocorrência do fato imponible em período menor que 01 (um) ano, estaria lei ordinária do ente municipal afrontando o princípio da anterioridade tributária, (art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*), uma vez que qualquer lei tendente a majorar o tributo em análise deve respeito irrestrito a tal limitação⁹⁶. De mais a mais, periodicidade inferior (mês, trimestre ou semestre) acarretaria ofensa também aos princípios do não confisco, capacidade contributiva e razoabilidade.

Por tais motivos, defendemos que o critério temporal do IPTU deve ocorrer tão somente no dia 01 de janeiro de cada ano. Assim agindo o Município, estará respeitando, ao mesmo em teoria, os princípios constitucionais da anterioridade (na hipótese de alteração (majoração) do tributo), praticabilidade, em razão da utilização de um só lançamento fiscal ao ano, não confisco, capacidade contributiva, etc.

2.2.2 O consequente da regra-matriz de incidência

2.2.2.1 O critério pessoal

No critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência, temos demarcados os sujeitos da relação jurídico-tributária (sujeito ativo e sujeito passivo).

⁹⁵ Art. 165, §8º da Constituição Federal.

⁹⁶ Nesse sentido, a jurisprudência pátria entende que o fato gerador do IPTU é periódico, renovando-se dia primeiro de cada ano.

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 106 DO STJ. O IPTU tem fato gerador periódico, que se renova a cada ano, sendo devido apenas após a sua constituição definitiva, que se dá no primeiro dia do ano relativo à sua exigibilidade. Precedentes da Câmara. Despacho ordenando a citação mais de oito meses após o ajuizamento da ação. Incidência da Súmula 106 do STJ, porquanto o decurso do prazo prescricional do crédito se deu em razão da demora na prolação do despacho que determinou a citação do devedor, fato este não-imputável ao exequente. Inocorrência da prescrição. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. DECISÃO MONOCRÁTICA. (Apelação Cível Nº 70063728356, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 18/03/2015). (TJ-RS - AC: 70063728356 RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Data de Julgamento: 18/03/2015, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 23/03/2015).

O Imposto Predial e Territorial Urbano tem como *Sujeito Ativo* o Município em que o imóvel está localizado. Tomando as prescrições do artigo 156, inciso I, da Constituição Federal de 1988, isoladamente, construímos essa interpretação. No entanto, promovendo uma verificação sistemática do ordenamento pátrio, deparamo-nos com disposições que excepcionam tal previsão. Exemplo de tal exceção encontra-se no artigo 147, da Carta de 88⁹⁷, que dispõe competir à União instituir IPTU em Territórios Federais, caso estes não sejam divididos em Municípios. Além dessa, compete também ao Distrito Federal promover a cobrança do encargo.

No que tange à *Sujeição Passiva* direta, esta alcança todo aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao imóvel, seja este direito pleno ou limitado. Diante disto, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 34, prescreve que o contribuinte do IPTU será o proprietário, titular do domínio útil, ou possuidor a qualquer título, desde que essa posse seja *ad usucapionem*.

Conforme explicitado quando da análise do critério material do IPTU, podemos afirmar que o possível rol de sujeitos passivos é o seguinte: (i) ser proprietário; (ii) ser nu-proprietário; (iii) ser fiduciário ou fideicomissário; (iv) ser promissário comprador imitado na posse; (v) ser proprietário, sendo resolúvel a propriedade; (vi) se enfiteuta; e (vii) ser possuidor *ad usucapionem*

2.2.2.2 O critério quantitativo

O critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação tributária. Nas palavras de Geraldo Ataliba, para traduzir numa expressão determinada em dinheiro o montante do débito, a lei deve fornecer à autoridade que procede ao lançamento dois gabaritos ou dois critérios, cuja combinação determinará em cada caso o *quantum debeatur*.

⁹⁷ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Estes critérios são: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo será, nos impostos reais, o tamanho, o peso, o valor, a potência ou outra qualidade qualquer da coisa que se assenta na tributação⁹⁸.

No critério quantitativo, encontram-se os elementos dados pela lei, que possibilitam ao intérprete determinar a exata quantia devida a título de tributo, esses elementos são a base de cálculo e a alíquota.

2.2.2.3 A base de cálculo dos tributos

No Brasil, um dos estudiosos pioneiros do tema da base de cálculo dos tributos é Alfredo Augusto Becker⁹⁹, não deixando de lado os igualmente primorosos trabalhos de Geraldo Ataliba¹⁰⁰, Roque Antonio Carrazza¹⁰¹, Paulo de Barros Carvalho¹⁰², entre outros. Apropriando-se das lições de Ataliba, pode-se definir a base de cálculo ou base imponible como “uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta do *quantum debetur*”¹⁰³.

Das lições acostadas, um ponto de extrema relevância concerne ao fato de que por meio da conjugação entre a base de cálculo e hipótese de incidência, podemos definir natureza do tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria etc.), ou seja, a base de cálculo irá confirmar, afirmar ou infirmar a hipótese de incidência. Além dessa característica, a base de cálculo, juntamente com a alíquota determinará o *quantum* do tributo o sujeito passivo da relação jurídica será devedor do sujeito passivo.

Possui assim, como função, medir as proporções reais dos fatos. Explicamos: o legislador originário reporta-se a eventos ou bens, para conferir competência legislativa aos entes da federação brasileira. Para utilizar-se dessa competência outorgada ao legislador o procedimento de fixação das fórmulas

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Imposto predial urbano (IPU) – Planta de Valores*. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, v.1, p. 170, 1978.

⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.108.

numéricas de estipulação do conteúdo econômico da obrigação a ser cumprida pelo contribuinte. Com efeito, cria esse legislador os conceitos de valor presumido, valor de pauta, valor venal, etc.

Regina Helena Costa assegura que a base de cálculo possui tamanha relevância quando da análise do tributo que:

Singelamente, podemos afirmar que a base de cálculo destina-se a mensurar a expressão econômica do fato. Conjugada à alíquota, enseja a apuração do valor do débito tributário.

Sua importância é tal que a Constituição a elege como critério para a determinação de espécies tributárias (art. 145, § 2º: “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”)¹⁰⁴.

A base de cálculo, dessa forma, deve guardar correspondência com fato de conteúdo econômico previsto na hipótese de incidência tributária, isto é, deverá guardar pertinência com a *capacidade absoluta ou objetiva* apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional.

É necessária também a distinção, quando do estudo do assunto, da base de cálculo *in abstracto* (norma geral e abstrata) e base de cálculo *in concreto* (norma individual e concreta). A primeira vem referida na hipótese de incidência, sendo possível depreendê-la, no mais das vezes, do próprio texto constitucional. A segunda traduz-se na identificação de seu valor com relação do caso concreto. Por exemplo, a base de cálculo *in abstracto* do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33, CTN). Já a base calculada será aquela encontrada à vista do caso concreto, tomando-se determinado imóvel, expressa em valor monetário.

2.2.2.4 A base de cálculo do IPTU: definição de valor venal e apuração da “base calculada”

Elegeu o legislador, como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano, o valor venal do imóvel. Antes de construir uma definição, jurídica, de valor venal, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca do signo “valor” e

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena, *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7 ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

sobre o signo “venal”. Segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, valor é definido como:

1.Qualidade de quem tem força; audácia, coragem, valentia. (...) 4. Importância de determinada coisa, estabelecida ou arbitrada. 5. **O equivalente em dinheiro ou bens de alguma coisa; preço; poder de compra**¹⁰⁵ (grifamos).

De plano, constata-se que o signo “valor”, como a totalidade dos demais signos, padece do vício da ambiguidade, ou seja, comporta mais de uma significação. Dessa feita, cabe ao cientista do direito explicitar o sentido que emprega ao termo. Nesse momento, utilizo Valor como o equivalente a dinheiro ou bens de alguma coisa, preço, poder de compra.

Partindo agora para o termo “venal”, o mesmo Buarque de Holanda o define em seu dicionário da língua portuguesa como: “[do lat. Venale]1.Que pode ser vendido. 2.Exposto a venda. 3. Referente à venda¹⁰⁶”.

Frente a tais constatações, podemos definir valor venal como aquele obtido pelo imóvel, caso fosse posto à venda, em condições mercadológicas normais¹⁰⁷. Além disso, o preço fixado será aquele fixado para venda à vista.

Temos, então, que o imposto é calculado tomando como base de cálculo 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 do CTN). A apuração do valor venal pode ser realizada pelas entidades tributantes de duas formas: (i) promover avaliações individuais, inteiramente a cargo dos agentes tributadores e (ii) empregar o sistema de avaliação em massa, isto é, proceder abalancamentos consubstanciados em regras e métodos predeterminados, mediante o emprego de agentes especializados e anteriormente distribuídos nas várias fases do processo. O segundo procedimento deve culminar com a edição

¹⁰⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – 3.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 2044.

¹⁰⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – 3.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 2083.

¹⁰⁷ Segundo Hugo de Brito Machado, Valor Venal “é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais de mercado. O preço, nesse caso, deve ser correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo ao financiamento.” MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 404.

uma **Planta ou Mapa Genérico de Valores**, que constitui parâmetro para efeito de consideração do valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário.

Mapa Genérico de Valores

Dentre as formas de apuração do valor venal dos imóveis situados na zona urbana, poderão as administrações municipais promover avaliações individuais ou confeccionar Mapa Genérico de Valores. Tal documento, veiculado por ato administrativo, estabelece critérios técnicos para a determinação do valor do imóvel, com base nos quais se estabelece um preço do metro quadrado, tendo-se em vista sua área e sua classificação no Mapa Genérico.

Segundo Aires F Barreto, Mapa Genérico de Valor é

o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal dos imóveis¹⁰⁸.

É de suma importância ter presente que o Mapa Genérico de Valores é ato administrativo de aplicação da norma legal a casos concretos. Entretanto, não é ato normativo, pois somente declara os valores apurados pelas Fazendas Públicas. O Mapa Genérico de Valores é em veículo normativo de aplicação da lei a um grupo de fatos, uma sequência de questões concretas e já individualizadas e identificadas. Sua singularidade consiste em servir de instrumento eficaz para atingir inúmeros casos simultaneamente.

Tomado enquanto ato infralegal, ele não pode inovar a ordem jurídica; não altera a lei; não modifica o direito existente; não atribui valor ao imóvel; espelha fato; retrata situações. É, dessa feita, mero ato declaratório (declara os valores apurados pela administração fazendária). Portanto, o Mapa Genérico de Valores não conversa com a base impositiva, modificando-a, nem, por si só, é base calculada, mas é um

¹⁰⁸ BARRETO, Aires Fernandino, *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 247.

dos elementos necessários à quantificação do valor venal. Em súmula, limita-se a declarar os valores já existentes. Seu objetivo primordial é determinar a apuração, de modo organizado e padronizado, do valor venal de cada imóvel do município. Em razão disso, Misabel Abreu Machado Derzi afirma que:

Portanto, a confecção desses mapas de valores é tarefa técnica afeta à Administração Pública, que, para isso, se vale de pesquisa no mercado imobiliário. São ou devem ser “aproximações” ou “estimativas” que devem nortear o encontro do valor venal de cada imóvel em particular. O cumprimento fiel da lei, que dispõe ser o valor venal a base de cálculo sobre a propriedade predial e territorial urbana, não pode se limitar a apurar o montante a pagar, segundo a singela multiplicação do valor unitário do metro quadrado de terreno ou de construção pelo número de metros quadrados possuídos por cada contribuinte. Segundo o programa da norma legal – apura-se o valor venal do imóvel – todos os fatos relevantes e objetivamente determinantes do valor venal devem ser apreciados pela Administração, de tal forma que a padronização pela média não é o objetivo da norma, nem procedimento que se adéqua melhor ao princípio da capacidade econômica do art. 145, § 1º, da Constituição¹⁰⁹.

Nota-se, com efeito, que o Mapa de Valores, *a priori*, não tem o condão de determinar *per se* o valor venal do imóvel; é, basicamente, um dos instrumentos de que dispõe as Fazendas Públicas Municipais para determina a base de cálculo do IPTU, mas não o único. É dever dos Municípios efetuar avaliação individual das propriedades, interpretação do artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que, os Mapas de Valores atuam como presunções. Dessa forma, ao invés de servirem como parâmetro ou mesmo orientação, para cada avaliação, os mapas de valores terminam por ser o único critério de avaliação realizado.

Sendo o IPTU imposto lançado de ofício, é dever das Administrações criar e manter atualizados os Cadastros Imobiliários Fiscais, que “é a espécie de cadastro fiscal destinado ao registro, armazenamento, controle e atualização dos dados necessários ao lançamento dos tributos imobiliários, assim designados o IPTU, as taxas relativas a imóveis e a contribuição de melhoria”¹¹⁰. Nota-se, assim, que além

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 250-251.

¹¹⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva e outro. *Manual do imposto predial e territorial urbano*. São Paulo, Ed. RT, 1985, vol. I, p. 152.

da criação de um Mapa de Valores, cabe às municipalidades a criação e, se for o caso, manutenção de um cadastro dos imóveis pertencentes a sua área urbana.

Ainda tratando do Mapa de Valores, alguns pontos merecem ser discutidos:

(i) a construção de Mapas Genéricos de Valores e eventual atualização deve ser veiculado por ato administrativo de competência do poder executivo municipal ou lei por em sentido formal?; (ii) qual o alcance do princípio da legalidade tributária na determinação da base de cálculo (ou base calculada) do IPTU?; (iii) os Mapas Genéricos de Valores necessitam de aprovação do poder legislativo para a produção de efeitos?

O artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal, prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Tal mandamento é conhecido como legalidade em sentido lato ou legalidade geral. Na mesma linha, o artigo 150, inciso I, da CF/88, informa que é vedado a União, Estados e Municípios “exigir tributos sem que lei o estabeleça”. Da leitura dos dispositivos legais mencionados, é de clareza solar que o constituinte originário assentou o princípio da legalidade como um dos pilares do denominado Estado Democrático de Direito. José Afonso da Silva, quando discorre acerca do princípio da legalidade “geral” e do princípio da “legalidade tributária”, afirma o seguinte:

O princípio da legalidade é nota do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais”. (...) “O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar¹¹¹.

Resta patente, então, que na esfera do direito tributário, o princípio da legalidade reveste-se de maior especificidade, traduz-se numa verdadeira garantia do contribuinte em somente ter o seu patrimônio molestado por tributo instituído

¹¹¹ SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 420- 428- 429.

através de lei. Com efeito, pensamos ser incontroverso que o legislador, por meio do Código Tributário Nacional, em seus artigos 32 a 34 “regulamentou” a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano. Dessa maneira, exerceu determinação insculpida no artigo 146, inciso III¹¹², da Constituição Federal.

Além disso, cabe aos Municípios, por meio de lei ordinária, instituir a cobrança do tributo nos moldes previsto no artigo 156, § 1º, da Constituição, bem como, dos mandamentos contidos na Lei nº 5.172/66. Preenchidos tais requisitos, poderá o ente federado, no exercício de sua competência, cobrar o tributo. Ocorre que, conforme já esclarecido, na apuração do valor venal, se utilizam as Municipalidades dos Mapas Genéricos de Valores, documentos estes confeccionados e introduzidos no sistema jurídico por meio de ato administrativo da Autoridade Fazendária vinculada ao Poder Executivo.

Ante tal afirmação, surge o questionamento: ao determinar valor do metro quadrado dos imóveis, estará a administração tributária fixando a base de cálculo do tributo? Ou o Poder Executivo estaria apenas interpretando a norma instituidora do IPTU e, assim, não promovendo qualquer inovação?

Tomando como ponto de partida o princípio da legalidade, Florence Haret afirma que a planta fiscal do IPTU é norma presuntiva,

que estatui valor, que poderia vir a ser, mas não é. Determina um *quantum* – fato conhecido – para substituir o preço real de venda – fato desconhecido – na posição sintática de base de cálculo na regra-matriz de incidência do IPTU. Tem em vista o preço provável, e não havendo outra forma de determinação, apura o valor com base nessa probabilidade. Assim, nesse caso, tomamos verdadeiramente a presunção como técnica para apurar o tributo, ressaltando, pois, a praticabilidade, em termos arrecadatórios, de seu uso. A função prática da norma presuntiva no âmbito do IPTU é de todo útil para a autoridade municipal, não significa que ela pode fazer, acriteriosamente, sem delimitações de direito. Claro está que a base de cálculo estipulada em pauta não pode ultrapassar o valor real de venda do imóvel, superestimando o bem. Assim, comprovado pelo contribuinte excesso de exação, cabe ao fisco restituir ao contribuinte a diferença entre o valor fixado a maior em pauta e o preço efetivo do imóvel. A base de cálculo pautada com base no preço efetivo do imóvel. A base de cálculo pautada com base nas pesquisas da ABNT e do IBAPE deverá ser sempre igual ou inferior àquela que realmente

¹¹² Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

acontece, nunca o contrário. O excedente é tributação fictícia, e não presumida, pois parte daquilo que não é para arrecadar. Esse valor pago a maior é, pois, ficção, e logo é tributo inconstitucional e indevido¹¹³.

Das lições trazidas por Haret, entendemos que o Mapa Genérico de Valores, por si só, não é suficiente para determinar o valor real do “imóvel” urbano. Ele dever ser uma das ferramentas utilizadas pela municipalidade para determinação da base de cálculo do imposto, cojulgado com outros elementos de avaliação. Além disso, não resta qualquer dúvida de que ele deve respeito ao princípio da legalidade no procedimento de sua confecção.

Todavia, o ponto polêmico sobre o assunto concerne a necessidade ou não de ratificação legislativa sobre as modificações nos Mapas de Valores que ensejem majoração do *quantum* a ser recolhido pelo contribuinte, isto é, a majoração da base de cálculo do tributo. A despeito da posição sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal (determinando a necessidade de aprovação legislativa), tal entendimento encontra vozes contrárias na doutrina nacional.

Elizabeth Nazar Carrazza, por exemplo, advoga a desnecessidade de aprovação do Mapa Genérico de Valores pelo Poder Legislativo. Defende seu posicionamento asseverando que:

Não se discute que a base de cálculo in abstrato do IPTU deve, por força do princípio da legalidade da tributação, ser estabelecido por meio de lei ordinária. Sua base de cálculo in concreto, porém, só por meio do ato administrativo de lançamento.

Questão de relevo na interação entre o princípio da legalidade e o exercício tributário do IPTU é relacionada à constitucionalidade da utilização de uma Planta Genérica de Valores para uma majoração dos valores devidos pelo contribuinte.

Discordo daqueles que negam sumariamente a constitucionalidade desse instrumento, alegando que constitui uma burla ao art. 150, I da CF, aumentando tributo sem lei que estabeleça tal majoração¹¹⁴.

Na mesma linha, Geraldo Ataliba afirma que:

¹¹³ HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. Noeses: 2010, p. 837/838.

¹¹⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.176.

Deve-se diferenciar o plano da instituição do tributo com o da aplicação da norma tributária impositiva. A instituição do IPTU, no que diz respeito a sua base de cálculo, dá-se previsão de que será calculado com base no valor venal do imóvel. O estabelecimento da “Planta de Valores” é simples providência administrativa que viabiliza a aplicação da norma aos milhares de proprietários urbanos, pois a avaliação individualizada de cada imóvel seria impossível. A “Planta de Valores” enseja que se presuma o valor de cada imóvel conforme as suas características e localização.

(...) a planta de valores é ato simplesmente declaratório; não atribui valor a nenhum imóvel, mas revela, espelha o valor que nele existe (ou que ele tem); – não altera, por isso, a lei, não excedendo o limite que nela se contém; – se, eventualmente, em algum caso concreto, sua aplicação, mediante o prosseguimento do lançamento, levar a tal resultado, a ordem jurídica prevê correção administrativa ou judicial; – nesse caso, o que se compromete é ou uma interpretação da planta, ou parte da mesma, ou a própria planta concretamente individualizada; jamais a ideia de planta, ou a competência que o Executivo recebe da lei, para expedi-la; – além do mais, a planta se insere na categoria de atos administrativos incumbentes ao Executivo, para instrumentar a ação dos agentes menores da Administração; – é ato de execução da lei. Ato privativo, por sua natureza, do Executivo; não altera a lei, mas dispõe no sentido de sua fiel ‘execução’ (como o quer o inciso III do art. 81 da Constituição); – é providência concreta administrativa para orientação dos funcionários; – é ato de aplicação do Direito. Como observa Celso Antônio Bandeira de Mello, não assume função inaugural, não invade o campo da lei, pela circunstância de constituir-se em instrumento de sua aplicação não a um só caso singular, mas a uma generalidade de casos; – além de tudo, como o princípio constitucional da isonomia não se volta apenas ao legislador, mas a todos os órgãos do Estado, a planta funciona como excelente e indispensável instrumento promotor da isonomia e acautelador de desigualdades injustificadas ou igualações anti-isonômicas. Em conclusão, vê-se que não é só razoável como até prudente e necessário que o Executivo fixe em decreto plantas genéricas de valores, a serem aplicadas pelos atos individuais do lançamento, como garantia da objetividade dos direitos, exclusão de qualquer subjetivismo e evitação do arbítrio¹¹⁵.

Em posição contrária, o Superior Tribunal de Justiça¹¹⁶ e o Supremo Tribunal Federal¹¹⁷ entendem que a majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, não podendo um simples decreto atualizar (majorar) o valor venal (base de cálculo) dos imóveis sobre os quais incide tal imposto, salvo as hipóteses

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Avaliação de imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – Caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários. RDT 7-8/54 e 55, *apud* Valéria C. P. Furlan, IPTU, Malheiros, 2000, p. 181

¹¹⁶ Súmula do Superior Tribunal de Justiça nº 160: É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior, ao índice oficial de correção monetária.

Na mesma linha temos o AgRg no Resp 66849/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, 2ª T., DJe 14-12-2011.

¹¹⁷ RE 87.763-1. Brasília, Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Moreira Alves. 07.06.79.

de mera correção monetária. Com todo o respeito ao entendimento do Pretório Excelso, não nos parece ser esse a melhor inteligência sobre o caso.

Filiamo-nos à tese da desnecessidade de aprovação legislativa de toda e qualquer atualização no Mapa Genérico de Valores, mesmo aquele que acarrete majoração do valor venal do imóvel. Entendemos que a edição e atualização desses mapas são atividades típicas da Administração Fazendária, com vistas ao lançamento do IPTU. Ademais, defendemos também que o Mapa de Valores não deve ser o único instrumento legal utilizado pelas municipalidades na quantificação do valor venal de cada imóvel. Devem eles, municípios, criar e manter atualizado os Cadastrados Imobiliários Fiscais.

O respeito ao princípio da legalidade deve ocorrer; aqui sim ele é inegociável, quando da observância das prescrições legais pela Administração quando da criação e atualização dos Mapas. Não pode o ente municipal estipular valor venal que fuja dos parâmetros contidos na legislação e muito menos que desborde dos limites estabelecidos pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal.

2.2.2.5 A alíquota

Conjugada com a base de cálculo, a alíquota irá definir o *quantum* deverá ser levado pelo contribuinte aos cofres públicos. É, com efeito, um dos elementos integrantes do critério quantitativo da regra-matriz do IPTU. Traduz-se em uma fração do valor venal do imóvel, em que a multiplicação da alíquota pela base de cálculo resultará no valor devido pelo sujeito passivo.

O nosso texto maior não definiu o percentual que deve ser aplicado à base de cálculo para a apuração do imposto. Isso porque, nas palavras de Aires F Barreto, “não há na Constituição dispositivo que estipule um “teto” da percentagem a ser aplicada sobre a base imponible. A não limitação encontra fundamento na diversidade das características regionais, a exigir tratamento consentâneo com as peculiaridades socioeconômicas das milhares de comunas brasileiras”¹¹⁸. Nem por

¹¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino, *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 233.

isso, ressaltamos, poderá o legislador impor alíquotas que tornem o tributo confiscatório.

Noutro giro, à luz da Constituição de 1988, os entes federados municipais podem instituir alíquotas progressivas. Porém, devem respeitar, sem subterfúgios, os mandamentos previstos no artigo 182, § 4º e 156, § 1º, da Carta Magna, sob pena de a norma ser declarada inconstitucional. Ademais, cumpre destacar que o IPTU comporta duas modalidades de alíquota: a simples e progressiva.

Em relação à segunda modalidade, ela pode ser de natureza fiscal, decretada no interesse da arrecadação tributária, em alíquota que vai aumentando à medida em que o valor venal do imóvel se eleva. Quanto maior o valor venal, maior a alíquota, no pressuposto de que o proprietário possui capacidade contributiva. Em relação à alíquota com viés extrafiscal, é aquela aplicada para fazer cumprir a função social da propriedade urbana. Avançaremos no assunto no próximo item.

2.2.2.6 Alíquota e progressividade

Ao tratarmos do Imposto Predial e Territorial Urbano, indispensável analisarmos o sistema de progressão de alíquotas, seja em função do artigo 182, §4º, inciso II, seja em razão do artigo 156, § 1º, ambos da Constituição Federal. .

Inicialmente, realizando uma verificação histórica, observar-se-á que a alíquota progressiva do IPTU já era aplicada antes do advento da Constituição Federal de 1988, mesmo na vigência da Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 01 de 1969, momento em que a maioria dos Municípios aplicava alíquotas progressivas, com finalidade fiscal e tal procedimento, durante a vigência do ordenamento anterior, nunca foi declarado inconstitucional em que pese à ausência de previsão expressa.

Devemos ter em mente também que o princípio da progressividade não pode ser interpretado de forma isolada. José Eduardo Soares de Melo afirma que “o princípio da progressividade entrelaça-se com os princípios da “capacidade contributiva”, da “isonomia”, e da “vedação de confisco”, de modo que a carga

tributária seja mais significativa para os contribuintes que revelam superior riqueza, o que até mesmo seria ideal para todos os impostos”¹¹⁹.

Elizabeth Nazar Carrazza, discorrendo sobre o assunto, entende que “sempre que compatível com a natureza do imposto exigido, poderá haver progressividade de natureza fiscal e extrafiscal”¹²⁰. Ou seja, não pode haver travas à instituição da progressividade da tributação, salvo se tais impedimentos estiverem prescritos no próprio texto constitucional.

Não há, portanto, vedação para que o IPTU seja progressivo para atingir a finalidade fiscal. Ao contrário, a progressividade fiscal atente ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, insculpida no artigo 145, § 1º da Constituição, irradia efeitos inegáveis sobre o IPTU, de tal sorte que o proprietário de imóvel mais luxuoso há de ser proporcionalmente mais tributado, por meio do imposto, do que o proprietário do imóvel mais modesto¹²¹. Portanto, defendemos que em momento algum existiu inconstitucionalidade das legislações municipais que instituíram alíquotas progressivas. A progressividade fiscal de alíquotas sempre esteve respaldada objetivamente pela Constituição Federal, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000.

No que diz respeito à progressividade com viés extrafiscal, o artigo 182, § 4º, incisos II, da Constituição de 1988¹²², prescreve que cabe ao Município, nos termos fixados em seu Plano Diretor, instituir alíquotas progressivas no tempo em razão do descumprimento da função social da propriedade. Betina Treiger Gruppenmacher, ao versar sobre a função social da propriedade, é clara ao afirmar que:

É certo que todo imóvel, urbano ou rural, deve atender à sua função social, cuja verificação se faz a partir do confronto entre a potencialidade produtiva do imóvel e a compatibilidade com a respectiva utilização. O que queremos afirmar é que, a partir do binômio potencialidade/produtividade, é possível aferir se a utilização

¹¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p.296.

¹²⁰ *Progressividade e IPTU*, Curitiba: Juruá, 1999, p. 92.

¹²¹ Nesse sentido o escólio de CARRAZZA, Roque Antonio. Impostos municipais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a.14, n.52, p. 150-164, abr/jun.1990, p. 156.

¹²² Art. 182.

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para a área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsória;

II – imposto sobre propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

de um dado imóvel é compatível ou não com seu potencial social. Conforme determina a regra do artigo 182, § 2º, da Constituição Federal, cabe ao plano diretor, nos municípios com mais de 20.000 habitantes, estabelecer com precisão em que medida um imóvel urbano cumpre ou não sua função social¹²³.

Ponderando tais considerações, verificamos que o legislador constitucional delimitou os contornos do instituto da função social da propriedade. No entanto, ante a heterogeneidade dos entes municipais, cabe a eles, caso a caso, por meio de lei, estabelecer os critérios necessários a definição de cumprimento da função social da propriedade.

Destacamos ainda que a progressividade em razão do elemento temporal consiste na elevação gradual da alíquota, exercício a exercício, segundo condições estabelecidas. A variação progressiva no tempo, a intensificação da carga tributária pode e deve ser utilizada como ferramenta de combate ao descumprimento da função social da propriedade.

Aires F Barreto entende ainda que “expressamente admitida a progressão no tempo, observadas as condições do art. 182 e parágrafos, e os limites do efeito confiscatório que poderia acarretar, nenhum outro anteparo há a essa modalidade de progressão. Respeitadas essas balizas, a instituição do tributo, que pressupõe a fixação de alíquotas, é de exclusiva competência dos Municípios”¹²⁴. No capítulo 3, trataremos de forma mais detida da progressão no tempo do IPTU.

2.3 A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: LANÇAMENTO DO IPTU

O lançamento tributário é um ato/procedimento¹²⁵ administrativo vinculado, por meio do qual um agente tributário verifica a ocorrência do fato impositivo, determina

¹²³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios Para a Progressividade*. São Paulo: Noeses. 2013, p. 1113.

¹²⁴ BARRETO, Aires F. Curso de direito municipal. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.291.

¹²⁵ A despeito da celeuma doutrinária acerca do lançamento fiscal ser um ato ou procedimento, defendemos, assim como Paulo de Barros Carvalho, que o lançamento pode ser visto ora como Norma Jurídica, ora como Ato Jurídico, ora como Procedimento. “norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regula, o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa firmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. Tanto será “lançamento” a norma do artigo 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de que se ocupe do assunto. Uma coisa, porém, deve ficar clara: não pode haver ato de

a matéria a ser tributada, procede a valoração do tributo mediante aplicação de alíquota à respectiva base de cálculo e identifica o sujeito passivo. É o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A atividade de lançamento pode ser praticada apenas em um único momento, mas também ao longo do tempo. Todavia, no final desse procedimento haverá sempre um documento exteriorizador dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Resulta do exposto que o lançamento possui natureza declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário, ou seja, declara a preexistência da obrigação tributária, que surge com a concretização do fato imponible (art. 113, § 1º c/c art. 114 do Código Tributário Nacional). Por esse motivo é que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato imponible e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, conforme prescrição do artigo 144 da Lei nº 5.172/66¹²⁶.

Quanto às modalidades de lançamento, o Código Tributário Nacional prescreve a existência de três: (i) o lançamento direto; (ii) o lançamento por declaração; e (iii) lançamento por homologação. A escolha por cada uma dessas modalidades fica a cargo do legislador ordinário da entidade política competente para instituir o tributo. Não cabe ao aplicador da lei substituir uma modalidade de

lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações.” (*Curso de direito tributário*, 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 389-390).

126 Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

lançamento por outra. Vejamos cada uma das três modalidades de lançamento separadamente:

Lançamento direto ou de ofício: é aquele que o agente fiscal competente promove prescindindo do auxílio do contribuinte. Em decorrência disso, o risco da interpretação da legislação tributária é unicamente do sujeito ativo do tributo, da mesma forma que é de exclusiva responsabilidade deste a entrega tempestiva da notificação de lançamento ao sujeito passivo. É o lançamento de ofício, o caso típico de lançamento do IPTU. Encontra previsão legal no artigo 149 do Código Tributário Nacional¹²⁷.

Lançamento por declaração ou misto: esse lançamento é efetuado pela autoridade administrativa fiscal com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Encontra previsão no artigo 147 do Código Tributário Nacional¹²⁸. Nessa modalidade de lançamento, determinadas informações sobre a matéria de fato são indispensáveis à efetivação do lançamento, as quais devem ser

127 Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

128 Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

prestadas pelo contribuinte ou terceira pessoa legalmente obrigada. Essas informações são verificadas pela autoridade administrativa, que deve retificar de ofício eventuais incongruências (§ 2º). Sempre que omissas ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos dos contribuintes ou dos documentos por ele expedidos, poderá a autoridade administrativa fiscal arbitrar o valor ou preço de bens, diretos ou serviços, consoante previsão do artigo 148 da Lei nº 5.172/66¹²⁹.

Um exemplo típico dessa modalidade de lançamento é o Imposto Territorial Rural, em que os fatores de redução do imposto pelo grau de utilização da terra e pelo grau de eficiência na exploração dependem fundamentalmente das informações prestadas pelo sujeito passivo.

Lançamento por homologação: é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento, ou seja, fazer o pagamento do valor apurado anteriormente à manifestação da autoridade administrativa. Opera-se pelo ato da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, expressamente a homologa (art. 150 do Código Tributário Nacional¹³⁰) ou pelo decurso do prazo estabelecido em lei sem que sobre a mesma se manifeste. No primeiro caso temos a homologação expressa; no segundo, a homologação tácita.

129 Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

130 Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso específico do IPTU, conforme já mencionado, a modalidade adotada em regra pelos legisladores ordinários municipais é a do lançamento direito ou de ofício. Nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi,

o lançamento do IPTU é ato privativo da Administração Pública, por ela realizado de ofício. Somente o Poder Executivo Municipal tem o dever de declarar o acontecimento do fato jurídico, identificar o sujeito passivo, avaliar o imóvel sobreaplicando-lhe a alíquota, na determinação do montante a pagar¹³¹

Ademais, conforme já assentado quando tratamos do critério temporal do IPTU, o imposto deve ser lançado anualmente, por prescrever a legislação tributária que, a cada exercício, ocorre um novo fato impositivo. Portanto, o lançamento fiscal do IPTU é nada mais do que o exercício, pela Fazenda Pública, do seu dever/poder de, aplicando a lei criadora da exação, exigir o crédito tributário que tem direito.

Por fim, mas não menos relevante, temos de tratar acerca da indispensável notificação¹³² do contribuinte quanto ao lançamento do IPTU. Desse modo, para que o lançamento tenha eficácia é preciso que seja cumprida a indispensável etapa da notificação válida. O lançamento, de ofício especialmente, somente tem existência, no plano jurídico, a partir da notificação ao sujeito passivo, isto é, somente produzirá efeitos jurídicos a que destinado após a notificação. O Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 397¹³³ solidificou o entendimento de que a mera remessa ao endereço do contribuinte do carnê de pagamento do Imposto Predial e Territorial Rural é suficiente para notificá-lo do lançamento tributário.

¹³¹BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p 384.

¹³² Acerca do caráter indispensável da Notificação do Lançamento: AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. VÍCIO NO PRÓPRIO LANÇAMENTO... 1. A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos 'acusados em geral' quanto aos 'litigantes', seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo. 2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada. 3. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade. (STJ, 1ª T., REsp 1073494/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, set/2010).

¹³³ Súmula 397 do Superior Tribunal de Justiça: "o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço".

3 POLÍTICA URBANA: URBANISMO E PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE; EXTRAFISCALIDADE; O IPTU COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA AMBIENTAL; IPTU VERDE

3.1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 prescreve que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios expedir normas jurídicas acerca da política urbana e da proteção ao meio ambiente, além de criar normas jurídicas voltadas à tributação. Nesse quadro, cabe à União legislar sobre as diretrizes para o desenvolvimento urbano e ditar normas gerais sobre Urbanismo (art. 21, XX e art. 24, I, e § 1º da Constituição); aos Estados-membros e ao Distrito Federal organizar o plano estadual de urbanismo e estabelecer as normas urbanísticas regionais, complementares e supletivas as federais; e aos Municípios é reservada a elaboração e execução do Plano Diretor municipal, além do adequado ordenamento urbano. Como nosso campo de interesse diz respeito às competências municipais, centraremos nossa atenção nelas.

A competência dos Municípios em assunto de urbanismo é ampla, e decorre do preceito constitucional que lhe assegura autonomia para legislar sobre temas de interesse local (art. 30, I, CF/88). Dentro desses interesses, cabe aos Municípios promover adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo (art. 30, VIII, da CF/88) e, ainda, executar a política de desenvolvimento urbano, nos termos fixados pela União Federal.

Parece de fácil percepção, portanto, que o Município deve editar normas de atuação urbanística para o seu território, especialmente para a cidade, prescrevendo concretamente todos os tópicos que se relacionam com o uso do solo urbano, as construções, os equipamentos, proteção ao meio ambiente, etc.

As atribuições municipais, no campo urbanístico, desdobram-se, segundo Hely Lopes Meireles, em dois setores distintos:

A da ordenação espacial, que se consubstancia no plano diretor e nas normas de uso, parcelamento e ocupação do solo urbano e urbanizável, abrangendo o zoneamento o loteamento e a composição estética e paisagística da cidade; e o controle da construção, incidindo sobre o traçado urbano, os equipamentos

sociais, até a edificação particular nos seus requisitos estruturais funcionais e estéticos, expressos no Código de Obras e normas complementares¹³⁴.

Ocorre que, a competência dos Municípios para legislar em matéria urbanística encontra baliza na Lei nº 10.257/2001, o Estatuto da Cidade. Prescreve tal diploma normativo que, dentre os instrumentos disponibilizados para implementação da política urbana encontra-se a utilização dos tributos de sua competência, seja o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, passando pelas taxas (de polícia e pela prestação de serviços públicos) e chegando até mesmo às pouquíssimo utilizadas Contribuições de Melhoria.

Adequando de maneira equilibrada a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta situações mais específicas em que vicissitudes da natureza ou problemas sociais e econômicos fizeram desaparecer a capacidade econômica de específico segmento geográfico ou social. A par disso, incentiva as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e até mesmo a **proteção do meio ambiente**.

Ademais, não é surpresa que a utilização extrafiscal dos tributos é largamente manejada pelos entes federados municipais como forma de implantação da política urbana que, dentre as suas diversas facetas, conforme já dito, busca a proteção do meio ambiente urbano. Em nossa constituição, a política urbana ganha enfrentamento artigos 182 e 183, no Capítulo II, Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira.

O objetivo principal da política urbana, expresso no *caput* do artigo 182, é **ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes**. O artigo 2º, *caput*, da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), veículo normativo que “regulamenta” o texto constitucional, assim dispõe: “Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana (...)”.

Dessa forma, parece indubitável que a política urbana não está voltada somente à questão espacial da cidade, mas também, e especialmente - aos temas sociais e ambientais, à medida que a cidade é o local de residência de grande

¹³⁴ MEIRELES, Hely Lopes. *Curso de Direito Municipal*. 18ª ed./ atualizada por Giovani da Silva Corralo. - São Paulo: Malheiros, 2017. p.574.

parcela da população, devendo proporcionar, em última análise, adequada qualidade de vida como forma de atingir o princípio da dignidade da pessoa humana, postulado esse pilar do Estado Democrático de Direito.

3.2 URBANISMO E POLÍTICA URBANA

O urbanismo pode até ser considerado novo para as ciências da sociedade, tomando-se em conta que a vida coletiva dos homens em cidades corre desde priscas eras. Foi em decorrência da movimentação das populações rurais para as cidades que uma mudança ocorreu nos contextos urbanos. A Revolução Industrial, o desenvolvimento das cidades na Europa e na América do Norte, têm forçado transformações radicais. Todavia, esse fenômeno não ocorreu somente nas cidades do hemisfério norte, mas também em países ainda em desenvolvimento, que têm sido compelidos a enfrentar esse processo¹³⁵.

Um dos pioneiros no estudo direito municipal em nosso país foi Hely Lopes Meireles, que produziu seus primeiros estudos nos idos dos anos 50 do século passado. Entende ele que urbanismo é “o conjunto de medidas estatais destinadas a organizar os espaços habitáveis, de modo a propiciar melhores condições de vida ao homem na comunidade”¹³⁶.

Em linha semelhante, Antônio Bezerra Baltazar afirma que:

urbanismo é uma ciência, uma técnica e uma arte ao mesmo tempo, cujo objetivo é a organização o espaço urbano visando o bem-estar coletivo – através de uma legislação, de um planejamento e da execução de obras públicas que permitem o desempenho harmônico e progressivo das funções urbanas elementares: habitação, trabalho, recreação, circulação no espaço urbano. Uma ciência capaz de definir esse objetivo, uma técnica e uma arte capazes de realizá-lo. Uma disciplina de sínteses¹³⁷.

Nota-se, portanto, que o urbanismo guarda íntima relação aos elementos que lhe confere suas características: (i) espaços de habitação; (ii) presença do estado; e (iii) condições de vida humana em coletividade. Diante da amplitude das

¹³⁵ Para aprofundamento sobre o tema, consultar o livro de Daniele Regina Pontes. *Direito municipal e urbanístico* - Curitiba, PR: IESDE, 2011.

¹³⁶ MEIRELES, Hely Lopes, *Curso de Direito Municipal*, 18ª Ed./ atualizada por Giovani da Silva Corralo. - São Paulo: Malheiros, 2017. p.546-547.

¹³⁷ BALTAZAR, Antonio Bezerra, *Introdução ao planejamento urbano*, Recife, 1957, p. 136.

preocupações que o assunto pode revelar, bem como em razão das repercussões em diversos campos do saber, sua marca de interdisciplinar mostra-se como fator relevante. A arquitetura, a sociologia, o meio ambiente e o direito se entrelaçam com o fim de encontrar soluções para as ocupações nas cidades, propondo a (re) construção de uma natureza para o ser humano; um ambiente que passa a ser eco do homem em comunidade: a cidade¹³⁸.

Essa natureza interdisciplinar do urbanismo ganha ressaltos entre dois campos científicos primordiais: o ambiente das normas de arquitetura e engenharia e o das normas jurídicas. O direito, no que tange ao urbanismo, tem razão de ser, especialmente em função das normas jurídicas que obrigam as pessoas ao cumprimento do que seja melhor para a sociedade como um todo. Afinal, questões que dizem respeito ao direito das pessoas, tais como a propriedade, espaço de vida, classes sociais são encontrados de forma constante nas discussões urbanísticas. Inegável, assim, que a ciência do direito socorreu o urbanismo como forma de tornar efetivos os objetos de interesse da coletividade.

Duas questões interessantes devem ser observadas. Primeiro, que as normas técnicas servem para adequar as condições geográficas, de solo e do ambiente às necessidades de planejamento e execução de obras; todas voltadas à construção das cidades. Por outro lado, as normas jurídicas se destinam a exigir a aplicação obrigatória por parte da sociedade, de modo que os interesses pessoais sejam submetidos ao interesse coletivo.

Para realizar seus objetivos, aquilo que se chama direito urbanístico¹³⁹ utiliza-se de institutos do sistema jurídico nacional. Destacam-se entre elas as normas que prescrevem limitações à propriedade, na medida em que tornam o próprio uso do bem privado interligado ao interesse geral – proibição de edificações fora do padrão, exigência de desapropriação para consecução de fins comuns. As limitações que concernem ao direito urbanístico são de ordem pública e alcançam não só os particulares, mas também o próprio poder público. São, pela sua natureza, imprescritíveis, não transacionáveis ou irrenunciáveis.

¹³⁸ CARNEIRO, Isaac Newton, *Manual de direito municipal brasileiro*. Salvador: P&A Editora, 2016, p. 66.

¹³⁹ Lucina Valle Figueiredo entende que há uma clara distinção entre urbanismo e o direito urbanístico. Afirmar a autora que: “Urbanismo vem de *urbis*, cidade. O conceito de Urbanismo não é, pois, o mesmo que o de Direito Urbanístico. Direito Urbanístico é, numa definição singela, o conjunto de normas disciplinadoras do ordenamento urbano” (FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Disciplina urbanística da propriedade*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 32).

As regras de urbanismo, revestidas pelo manto do poder de *imperium* estatal, alcançam a todos, inclusive o próprio estado e contém três tipos de imposição: (i) positivas (de fazer); (ii) negativas (de não fazer); e (iii) permissivas (de deixar de fazer). As normas jurídicas voltadas para as questões urbanísticas demandam justificativa e fundamentação, para que ganhem efetividade. A norma não cumprirá seu objetivo social se for desassociada de razão no coletivo, posto que afronta os preceitos constitucionais, diploma normativo que contém os princípios estruturais que amparam direitos e garantias fundamentais.

Por essa razão, Mariana Senna Sant'anna¹⁴⁰ afirma haver princípios de direito urbanístico. São eles (i) **legalidade**, a medida a qual todo e qualquer instrumento de direito urbanístico deve obediência; (ii) **função pública**, à medida em que a ordenação urbana é uma função pública e não privada. Assim, as funções exercidas não devem atender aos interesses próprios do Estado, mas os da coletividade representada por ele; (iii) **coesão dinâmica**, que requer do urbanismo coesão e sentido totalmente lógico no contexto em que estiver inserto, devendo tal logicidade ser mantida mesmo com as alterações e transformações que a implantação do planejamento traz como consequência; (iv) **subsidiariedade**, segundo a qual se confere preferência aos particulares na implementação do planejamento urbanístico, desde que esses possam fazê-lo de maneira adequada e suficiente; e (v) **função social** da propriedade, que será explicitada a seguir¹⁴¹.

Função social da propriedade

O conceito de função social da propriedade encontra lastro na ideia de desvinculação do uso dos bens de modo absoluto pelo proprietário. Exige-se na atualidade uma relação entre o uso do mesmo com as demais pessoas do mundo exterior, não podendo, aquele que mantém uma relação de propriedade, exigir que a universalidade de pessoas ao seu redor seja excluída de quaisquer fatos recorrentes

¹⁴⁰ SANT'ANNA, Mariana Senna. *Planejamento urbano e qualidade de vida – da Constituição Federal ao plano diretor*. In: DALLARI, Adilson Abreu; SARNO, Daniela Campos Libório Di (Coord.). *Direito Urbanístico e Ambiental*. São Paulo: Editora Fórum, 2007. p.145-147.

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Princípios de direito urbanístico na Constituição de 1988*. In: DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lúcio VALLE (Coord.). *Temas de direito urbanístico 2*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p.127.

ao seu uso, isto é, o direito de propriedade não pode fazer o mundo exterior ser contextualizado em função do bem.

Por essa razão é que Manoel Gonçalves Ferreira Filho é categórico ao afirmar que a constituição, reconhecendo a função social da propriedade, não nega o direito exclusivo do dono da coisa. Todavia, exige que o uso, gozo e disposição¹⁴² do bem esteja atrelado ao bem-estar geral: o proprietário é um procurador da comunidade para a gestão de bens destinados a servir a todos, embora não pertença a todos¹⁴³.

Tal fato ocorre não somente em função do denominado bem-estar social, de preocupação com o interesse coletivo; é o reconhecimento de que os bens não estão isolados no universo da individualidade, operando, desse modo, efeitos na órbita das demais pessoas jurídicas. Ante tais motivos Eros Roberto Grau entende que “atualmente divisamos, nas formas de propriedade impregnadas pelo princípio, são verdadeiras *propriedades–função social* e não apenas, simplesmente, *propriedades*”¹⁴⁴.

No direito urbanístico, a propriedade privada cede espaço para a utilidade pública. Ou seja, cada propriedade contida no mundo urbano, seja integrante do patrimônio de pessoas privadas ou de pessoas públicas, tem uma função a cumprir na comunidade que o cerca. Essa função social que a propriedade toma permite a consequente consideração das limitações urbanísticas, que nada mais são do que a aplicação do interesse público sobre as propriedades, sobre os usos que as pessoas podem fazer dos bens. Como afirma Hely Lopes Meireles, “as limitações urbanísticas destinam-se a regular o uso do solo urbano, as construções e ao desenvolvimento, objetivando um uso mais apropriado para todos. Nunca para benefício somente do titular de alguma propriedade”¹⁴⁵.

¹⁴² Conforme já disposto, o artigo 1228 do Código Civil de 2002 é cristalino ao afirmar que “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

¹⁴³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 328.

¹⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. *Função social da propriedade: direito econômico*. In FRANÇA, R. Limongi [coord.]. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo, Saraiva, 1977. V. 39. p. 21 (grifo do autor).

¹⁴⁵ MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito municipal brasileiro*. 18 ed.. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 551.

Por todo o exposto entendemos que um conjunto de imposições deve ser oposto aos particulares na relação que detém com seus bens¹⁴⁶. São limitações que vão desde o alinhamento do imóvel com as ruas, a iluminação, as condições de acesso ao sol, a paisagem, o meio ambiente. Este é, ao nosso sentir, um dos planos do olhar urbanista. Inclui, ainda, os transportes, o acesso aos serviços, áreas de lazer, o direito ao trabalho, à educação e ao meio ambiente.

Competência legislativa e urbanismo

O texto constitucional estabeleceu duas realidades ao direito urbanístico: um primeiro olhar geral, com regras que tratam do assunto na esfera nacional ou em cada Estado, sendo, por conseguinte, normas bastante genéricas; e, doutro lado, fixou a competência para que os Municípios enfrentassem a matéria de maneira mais próxima. No primeiro cenário, temos o artigo 21, inciso XX, da Constituição, outorgando competência para União para tratar das diretrizes relativas ao desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento e transporte escolar.

Exemplo de diplomas normativos que tratam desses assuntos é a Lei nº 11.124/2005 que, juntamente com a Lei nº 11.888/2008, versa acerca do programa de moradia popular. A Lei nº 11.445/2007, que dispõe sobre as diretrizes nacionais do saneamento básico e, por fim, a Lei nº 12.587/2012, que trata das diretrizes nacionais da política nacional de mobilidade urbana. Essas leis, em conjunto com o Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257/2001 – realizam a competência da União em matéria urbanística. Outras legislações cuidam também de temas relativos a questão urbana, tais como a Lei de Parcelamento do Solo (Lei nº 6.766/79) e a Lei nº 9.785/99, que alterou normas de desapropriação, complementando o quadro de legislação básico sobre este assunto.

O artigo 24, inciso I, da Constituição, outorgou à União, Estados e ao Distrito Federal competência para elaborar normas de direito urbanístico e, depois, no inciso VII, editar normas voltadas para a proteção do patrimônio urbanístico. Nessas hipóteses, a competência do Estado é relativa, cabendo à União cuidar das legislações de caráter geral e aos Estados estabelecer a legislação suplementar.

¹⁴⁶ “O direito de edificar é relativo, dado que condicionado à função social da propriedade (...)” (RE 178.836, rel. min Carlos Veloso, julgamento em 8-4-1999, Segunda Turma, DJ de 20-8-1999).

Aos Municípios, por sua vez, coube o enfrentamento de assuntos de interesse local, de sua própria órbita. Devemos lembrar que, por óbvio, a temática urbanística é efetivamente enfrentada nas cidades, não menos, porque de vida nas cidades se trata. No plano local, os instrumentos legislativos adequados ao enfrentamento das questões da cidade são Planos Diretores, legislações de zoneamento, código de obras; tudo de acordo com os preceitos do artigo 30, da Constituição Federal.

A Constituição Federal e a política urbana

A Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 21, inciso IX e XX¹⁴⁷, prescreve que compete à União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e desenvolvimento econômico e social, bem como instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transporte público urbano. Determina ainda o texto constitucional, em seu artigo 24, inciso I¹⁴⁸, que a União tem competência concorrente com os estados membros, distrito federal e municípios para legislar acerca da matéria urbanística.

Exerceu tal competência por meio da Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade. Após onze anos de tramitação no Senado Federal, tal diploma normativo passou a disciplinar mais que o uso puro e simples da propriedade urbana¹⁴⁹. Nas palavras de Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2014):

O objetivo do legislador foi de tratar o meio ambiente artificial não só em decorrência do que estabelece constitucionalmente o art. 225, na medida em que a individualização dos aspectos do meio ambiente tem pura função didática, mas também em decorrência do que delimitam os arts. 182 e 183 da CF, visando estabelecer aos

¹⁴⁷ Art. 21. Compete à União:

X - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;

¹⁴⁸ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

¹⁴⁹ Segundo Maria de Fátima Ribeiro, “o Estatuto da Cidade dá respaldo constitucional a uma nova maneira de realizar o planejamento urbano. Sua função é garantir o cumprimento da função social da cidade e da propriedade urbana, o que significa o estabelecimento de normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos munícipes”. (RIBEIRO, Maria de Fátima. *O IPTU como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano conforme disposições do estatuto da cidade*. In *IPTU, aspectos jurídicos relevantes*. (Coord.). Marcelo Peixoto Magalhães – São Paulo: Quartier Latin, 2002. p.437.

operadores do direito facilidade maior no manejo da matéria, inclusive com a utilização de instrumentos jurídicos trazidos fundamentalmente do direito ambiental constitucional¹⁵⁰.

A Lei nº 10.257/2001 trouxe um novo formato a tudo que tínhamos em matéria de planejamento urbano. Até a sua edição, este assunto não fora enfrentado pelo Governo Federal; não havia legislação que indicasse os caminhos e instrumentos legais que poderiam ser adotados para romper com a inércia do controle do solo urbano. Bem verdade, a iniciativa da lei tem razão de ser, conforme já tido, na própria Constituição Federal, que prescreve nos artigos 182 e 183¹⁵¹ as diretrizes da política urbana:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

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

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

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

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

¹⁵⁰ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Estatuto da cidade comentado: lei 10.257/2001: Lei do meio ambiente artificial*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 54.

¹⁵¹ Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural.
§ 1º O título de domínio e a concessão de uso serão conferidos ao homem ou à mulher, ou a ambos, independentemente do estado civil.

§ 2º Esse direito não será reconhecido ao mesmo possuidor mais de uma vez.

§ 3º Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião.

Verifica-se na leitura do artigo 182, da Constituição Federal, que compete aos Municípios o pleno desenvolvimento da política urbana com vistas a ordenar as funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. Caberá à legislação municipal tratar de tais demandas. Ocorre que tal a legislação, por força artigo 182, deve guardar consonância com a de ordem nacional, expedida pela União Federal. Tal diploma legal materializa-se, conforme já dito, na Lei 10.257/2001, denominada de Estatuto da Cidade.

Logo em seu artigo 1º, parágrafo único, deixa claro o Estatuto que tem como escopo estabelecer normas de ordem pública e interesse social que regulem o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental. Trocando em miúdos, a política urbana deve visar a sadia qualidade de vida, que possui íntima vinculação à tutela do meio ambiente. Resulta disso que o Estatuto da Cidade busca a proteção ambiental, quer artificial, quer cultural, quer natural, quer do trabalho, já que somente com a tutela de todos esses aspectos é possível o bem-estar dos cidadãos¹⁵².

Como resultado, entendemos, está a ideia de que mais do que buscar a qualidade de vida dos moradores das cidades, o Estatuto da Cidade possui relevante papel social, haja vista sua indicação na busca pela erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais. Isso porque é natural que a que a propriedade privada gere pobreza e marginalização, quando não utilizadas para gerar o bem social. A esse respeito, Maria Mariani de Macedo Rabahie¹⁵³ salienta que se a propriedade urbana não está sendo utilizada para fins de especulação, a propriedade será cumpridora de suas finalidades sociais.

Dessa arte, o Estatuto da Cidade é o diploma normativo necessário à implantação da política urbana prevista na Carta de 1988. Tem por finalidade precípua o cumprimento de um dos pilares do Estado Democrático de Direito, qual seja a dignidade da pessoa humana, que poderá ser alcançada tanto pela erradicação da pobreza, quanto pela manutenção do adequado meio ambiente urbano, natural ou artificial.

¹⁵² PINTO, Zeziah Alessandra Vianna da Silva, *IPTU: política urbana e aspectos constitucionais*. Campinas: Editora Alínea, 2012.

¹⁵³ RABAHIE, Marina Mariane de Macedo. *Função Social da Propriedade*. In DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lúcia Vale. *Temas de Direito Urbanístico 2*. São Paulo: RT, 1991, p. 123 – 258.

Entretanto, o Estatuto da Cidade, por si só, não é instrumento legal necessário à implantação das diretrizes urbanas em plano local. O Estatuto impõe apenas uma cartela de objetivos, chamados de diretrizes, pelos quais deve seguir a política de desenvolvimento urbano. O veículo normativo que assume tal papel, nos termos do artigo 4º, inciso III, alínea “a”, da Lei 10.257/2001, é o Plano Diretor Municipal.

3.2.1 Plano Diretor

Para os fins prescritos no Estatuto da Cidade, a saber, na execução da política urbana vinculada ao objetivo de ordenar a cidade em proveito da dignidade dos cidadãos, a Lei nº 10.257/2001 estabeleceu alguns critérios a fim de fazer com que o diploma normativo se efetive no sentido de organizar as necessidades dos brasileiros e estrangeiros residentes no país, dentro da ordem econômica vigente. Como instrumentos apontados destacam-se o estabelecimento de planos (art. 4º, inciso I), planejamentos (art. 4º inciso, II e III), institutos (art. 4º, inciso, IV e V) e, especialmente, impor no plano infraconstitucional a utilização de estudos prévios de impacto ambiental.

O Estatuto deu relevância particular ainda, na esfera do planejamento municipal, tanto ao Plano Diretor (art. 4º, inciso III, alínea “a”, bem como os artigos 39 a 42 do Estatuto) quanto a disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo (art. 4º, inciso III, alínea “b”, assim como os artigos 5º e 6º, do Estatuto). Na esfera da tributação, introduziu os instrumentos financeiros e tributários, com ênfase no Imposto Predial e Territorial Urbano. Transformou em obrigação dos Municípios a necessidade de planejamento e concretização de projetos voltados para o desenvolvimento humano.

Focando nosso esforço no estudo do Plano Diretor, podemos afirmar que ele é o instrumento básico da política urbana. Por meio dessa lei é que será traçado o planejamento para o desenvolvimento e expansão urbana. Nas palavras de Hely Lopes Meirelles:

Plano diretor ou plano diretor de desenvolvimento integrado, como modernamente se diz, é o complexo de normas legais e diretrizes técnicas para o desenvolvimento global e constante do Município, sob os aspectos físico, social, econômico e administrativo, desejado pela comunidade local. (...) é o instrumento técnico-legal definidor

dos objetivos de cada Municipalidade, e por isso mesmo supremacia sobre os outros, para orientar toda a atividade da Administração e dos administrados nas realizações públicas e particulares que interessem ou afetem a comunidade¹⁵⁴.

Em sentido parecido, Joaquim Aguiar salienta que planejar significa estabelecer objetivos, indicar diretrizes, estudar programas, escolher os meios mais adequados a uma realização e traçar a atuação do governo, consideradas as alternativas possíveis. Por ser uma norma impositiva, o plano diretor impõe um dever concreto e permanente aos municípios, devendo seu texto tratar do adequado planejamento e controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano. As diretrizes que o condicionam podem ser tanto federais (art. 21, XX da CF/88) como estaduais (art. 24, I da CF/88) ou mesmo urbanísticas, atinentes à lei orgânica municipal¹⁵⁵.

Paulo Affonso Leme Machado conceitua o Plano Diretor como

um conjunto de normas obrigatórias, elaborado por lei municipal específica, integrando o processo de planejamento municipal, que regula as atividades e os empreendimentos do próprio Poder Público Municipal e das pessoas físicas e jurídicas, de Direito Privado ou Público, a serem levados a efeito no território municipal¹⁵⁶.

Interpreta-se, portanto, que o Plano Diretor serve como uma bússola para quase que a integralidade das questões municipais e, por esse motivo, apresenta relevância material em relação às demais leis, ainda que o processo de aprovação previsto seja equiparado ao de outras legislações de conteúdo vinculado ao Plano Diretor. Com vistas às suas características, tal instrumento tem por atribuição orientar o desenvolvimento da cidade e, por esse motivo, prescinde sua elaboração de uma leitura das condições do Município, assim como das relações estabelecidas em seu território, das relações travadas entre o Município e sua população e os demais Municípios de seu entorno e região e, por fim, do Município com os demais entes federativos – Estados e União.

¹⁵⁴ MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito municipal brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 393-394.

¹⁵⁵ AGUIAR, Joaquim Castro. *Direito da Cidade*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 38.

¹⁵⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 446.

O Plano Diretor apresenta duas características simultâneas que aparentemente são contraditórias. Por um lado, é rígido no sentido de estabelecer uma série de princípios e diretrizes gerais que não podem ser alterados ou contrariados em seu próprio texto ou nas demais legislações correlatas, com pena de não serem consideradas válidas. Nesse caso, qualquer alteração suscitaria novo processo de elaboração da lei, similar ao existente no período de sua elaboração.

Por outro lado, o Plano Diretor deve atuar diretamente sobre as condições estabelecidas em seu território, e, tendo em vista que a produção das cidades é dinâmica, deve apresentar a capacidade de rearticular seus instrumentos conforme as demandas e novas questões que surgem e que não foram previstas no período de sua elaboração. Tudo isso sem perder de vista seus fundamentos, princípios, objetivos e coerência.

Deve-se enfatizar ainda que tal diploma normativo não deve ser confundido com uma lei que trata de projetos executivos. O Plano Diretor não é um projeto executivo de obras e serviços públicos, mas um instrumento norteador dos futuros empreendimentos da prefeitura para o racional e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade. Isso não significa que o plano diretor não apresente questões e determinações de caráter objetivo. O estabelecimento de parâmetros gerais de desenvolvimento, crescimento, uso e ocupação do solo na cidade, assim como a definição das principais políticas públicas e os meios de sua concretização devem estar presentes no texto dos planos diretores.

Alguns requisitos são de inegociável observância quanto à elaboração e aprovação do Plano Diretor (art. 41, da Lei 10.257/2001). Sua elaboração deve ser tarefa realizada por conhecedores dos mais variados setores de sua abrangência, devendo, em razão disso, ser delegado aos órgãos técnicos das municipalidades ou, em último caso, a empresas contratadas para tal fim, sempre sob supervisão do chefe do Executivo. Este transmitirá aos responsáveis pela elaboração do documento legal as aspirações dos munícipes, além de apontar as prioridades em obras e políticas urbanas em geral.

A esse respeito, Roberto Braga sugere que o Plano Diretor seja elaborado pela própria municipalidade e nunca por técnicos ou empresas públicas ou privadas. Os técnicos no máximo poderão auxiliar os agentes da Administração. Braga

aconselha ainda que o Plano Diretor seja do “tamanho do município”, ou seja, não deve ser um documento que preveja mais do que o necessário. Também alerta que é fundamental que haja participação efetiva da comunidade por meio de suas entidades de representação. Por fim, destaca a importância de a administração municipal atuar com legítimo interesse em elaborar e implantar o Plano Diretor, encarando-o como um instrumento dentro de um processo democrático mais amplo, que permita o aprimoramento da gestão territorial do município e não somente uma imposição legal ou modismo¹⁵⁷.

As principais fases de elaboração do Plano Diretor são: (i) coleta de dados, (ii) interpretação dos dados e (iii) fixação dos objetivos¹⁵⁸. Após tal labor, o projeto de Plano Diretor deve ser enviado ao poder legislativo do município, haja vista sua necessidade de aprovação pelo veículo normativo da lei. Lei com supremacia sobre as demais, com vistas a conferir maior estabilidade à regras e diretrizes do planejamento.

Com essa visão geral do instituto do Plano Diretor, passemos agora a análise dos instrumentos de política urbana, especificamente aqueles prescritos no inciso IV, do artigo 4º, da Lei 10.257/2001, instrumentos financeiros e fiscais, notadamente os aplicáveis ao IPTU.

3.2.2 Instrumentos de política urbana

O artigo 4º da Lei nº 10.257/2001¹⁵⁹ estabelece alguns dos instrumentos de política urbana. Fundamentalmente, tais institutos dividem-se em quatro grupos: (i)

¹⁵⁷ BRAGA, Roberto. *Plano diretor municipal: três questões para a discussão*. Caderno de planejamento da Faculdade de Ciência e Tecnologia – UNESP, Presidente Prudente, v. 1, 1995.

¹⁵⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 577.

¹⁵⁹ Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:

- I – planos nacionais, regionais e estaduais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;
- II – planejamento das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões;
- III – planejamento municipal, em especial:
 - a) plano diretor;
 - b) disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo;
 - c) zoneamento ambiental;
 - d) plano plurianual;
 - e) diretrizes orçamentárias e orçamento anual;
 - f) gestão orçamentária participativa;
 - g) planos, programas e projetos setoriais;

planejamento; (ii) institutos tributários e financeiros; (iii) institutos jurídicos e políticos; e (iv) institutos ambientais.

O **primeiro grupo**, de planejamento, deve existir nas três esferas governamentais, nos termos do artigo 4º, incisos I, II e III, do Estatuto das Cidades. O **segundo plano**, financeiro e tributário, consiste na utilização de incentivos e benefícios fiscais como forma de política urbana, verdadeira norma indutora de condutas dos contribuintes. Muitas das vezes, o IPTU é utilizado como forma de incentivo ao direcionamento do comportamento dos habitantes da cidade. Exemplo de tal norma é a criação do denominado IPTU Verde, tema que será tratado ainda neste capítulo.

O **terceiro plano**, dos institutos políticos e jurídicos, são relevantes para a consecução das funções sociais das cidades e função social da propriedade urbana, encontram-se prescritos no artigo 4º, inciso V, do Estatuto das Cidades, e deverão

h) planos de desenvolvimento econômico e social;

IV – institutos tributários e financeiros:

a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU;

b) contribuição de melhoria;

c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;

V – institutos jurídicos e políticos:

a) desapropriação;

b) servidão administrativa;

c) limitações administrativas;

d) tombamento de imóveis ou de mobiliário urbano;

e) instituição de unidades de conservação;

f) instituição de zonas especiais de interesse social;

g) concessão de direito real de uso;

h) concessão de uso especial para fins de moradia;

i) parcelamento, edificação ou utilização compulsórios;

j) usucapião especial de imóvel urbano;

l) direito de superfície;

m) direito de preempção;

n) outorga onerosa do direito de construir e de alteração de uso;

o) transferência do direito de construir;

p) operações urbanas consorciadas;

q) regularização fundiária;

r) assistência técnica e jurídica gratuita para as comunidades e grupos sociais menos favorecidos;

s) referendo popular e plebiscito;

t) demarcação urbanística para fins de regularização fundiária; u) legitimação de posse.

VI – estudo prévio de impacto ambiental (EIA) e estudo prévio de impacto de vizinhança (EIV).

§ 1º Os instrumentos mencionados neste artigo regem-se pela legislação que lhes é própria, observado o disposto nesta Lei.

§ 2º Nos casos de programas e projetos habitacionais de interesse social, desenvolvidos por órgãos ou entidades da Administração Pública com atuação específica nessa área, a concessão de direito real de uso de imóveis públicos poderá ser contratada coletivamente.

§ 3º Os instrumentos previstos neste artigo que demandam dispêndio de recursos por parte do Poder Público municipal devem ser objeto de controle social, garantida a participação de comunidades, movimentos e entidades da sociedade civil.

obrigatoriamente constar no plano diretor. Exemplo de tais institutos é a usucapião, servidão administrativa, tombamento, etc. Por fim, temos o **quarto grupo**, dos instrumentos ambientais, previsto no inciso VI, do artigo 4º, do Estatuto das Cidades, que são de fundamental importância e encontram-se umbilicalmente ligados a todos os demais institutos.

Traçado tal panorama acerca dos mecanismos à disposição das municipalidades, devemos focar nossa atenção no instituto tributário da política urbana, em especial, já que é o tema dessa dissertação, no manejo do Imposto Predial e Territorial Urbano como instrumento eficaz de política urbana de proteção ao meio ambiente das cidades. Para tanto, nos aprofundaremos no estudo do viés extrafiscal dos tributos, especificamente no que toca ao IPTU.

3.3 O VIÉS EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

3.3.1 Noções gerais e conceito

As formas de obtenção de receitas do estado são classificadas, nos termos do artigo 9º, da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, em originárias, derivadas e transferidas. O tributo, por excelência, é a principal forma de aquisição de recursos pelos entes públicos. Ele compreende os impostos, as taxas e as contribuições nos termos da Constituição e da legislação vigente em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades, gerais e específicas, dessas entidades. Nesse passo, torna-se evidente que a justificativa natural de existir tributação é a de levar dinheiro aos cofres públicos.

A esse fenômeno a ciência do direito dá o nome de fiscalidade. Regina Helena Costa assevera que a fiscalidade:

traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação¹⁶⁰.

Entretanto, essa não é a função única e exclusiva da tributação. Surge nesse campo o viés extrafiscal da tributação, donde se verifica que o fim maior da

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional. 7. Ed. - São Paulo: Saraiva, 2017, p. 65.

instituição do tributo não é exclusivamente a arrecadação de divisas, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado. Por essa razão, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como sociais políticas ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade¹⁶¹.

Para Luiz Eduardo Schoueri,:

O cumprimento das funções fiscais é, primeiro, objeto de análise do orçamento público: por meio daquela peça se apurarão os recursos financeiros destinados e reservados para cada uma das finalidades governamentais. O tributo, na *função arrecadadora*. Tem uma relação *mediata* com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado. Caberá ao jurista, neste ponto, investigar se os recursos orçamentários são arrecadados e aplicados na forma da lei. (...). Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação imediata com aquelas funções, quando se tem em conta sua função indutora de comportamentos.

Esta característica impõe que se perceba que o tributo tem várias funções. Ao lado da mais óbvia – a arrecadadora – destacam-se outras, comuns a toda a atividade financeira do Estado (receitas e despesas): as funções distributivas, alocativas (indutora) e estabilizadora¹⁶².

Nota-se assim que a extrafiscalidade exerce ação direta sobre a economia e as estruturas sociais, haja vista o objetivo das finanças públicas não ser o de somente fornecer recursos a suprir as necessidades públicas, mas também o de propiciar o dirigismo da atividade econômica. Dessa forma, a extrafiscalidade, enquanto fenômeno jurídico tributário, representa importante mecanismo de atuação estatal, pelo que explica José Marcos Domingos de Oliveira, posto que exerce influência no comportamento “dos entes econômicos de sorte a incentivar as

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 248..

¹⁶² SCHOUERI, Luis Eduardo, *Direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45.

iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao Bem Comum”¹⁶³. Dessa arte, percebe-se que a função extrafiscal dos tributos se posta como importante mecanismo de política fiscal, para atendimento de objetivos outros por parte do estado, que não os meramente arrecadatários.

O conceito de extrafiscalidade conecta-se, dessa forma, aos seguintes elementos, segundo Paulo de Barros Carvalho: (i) existência de esquemas jurídicos tributários; (ii) que tais esquemas se prestem à tomada de medidas regradoras de atividades sociais; (iii) que o legislador os empregue para tais finalidades; (iv) (existência ou não) de preocupações arrecadatórias, mas, no primeiro caso, não exclusivas¹⁶⁴.

A utilização dos tributos com finalidade de obter comportamentos diversos do contribuinte que não o de trazer dinheiro aos cofres públicos, não é novidade no Brasil, embora ainda venha sendo praticada em escala bastante tímida. Alfredo Augusto Becker, na década de 60, previu o fenômeno da extrafiscalidade como instrumento de realização da “revolução social”, calcada em reforma a ser desempenhada, que poderia destruir a antiga ordem econômica social e construir uma nova. Declarou a existência equilibrada do finalismo fiscal e do extrafiscal na construção dos tributos¹⁶⁵.

Com tal posicionamento estamos integralmente de acordo. Entendemos que todos os tributos, inclusive o IPTU, em maior ou menor grau comportam em seu bojo a função extrafiscal, que poderá preponderar ou não sobre a função fiscal, harmoniosamente, de acordo com a decisão política por parte do Poder Executivo e do Legislativo do ente competente para sua implantação.

¹⁶³ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 37.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. *Projeção. Revista Brasileira de Tributação e Economia*. Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, n.11, 2009, p. 33.

¹⁶⁵ A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não será mais ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá a maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Há de se destacar ainda que sendo a relação jurídica tributária sujeita a diversas diretrizes do ordenamento, notadamente de cunho constitucional, também a extrafiscalidade, enquanto dela decorrente, estará sujeita as mesmas limitações. Assim, os mecanismos de extrafiscalidade somente serão válidos quando manejados com a observância dos limites constitucionais e se oriundos do exercício ou não da competência tributária das pessoas políticas de direito público interno. Devem, portanto, estrito respeito aos princípios constitucionais gerais e aos princípios constitucionais tributários.

3.3.2 Limitações constitucionais à extrafiscalidade

Estando a relação jurídica tributária sujeita a diversas diretrizes do ordenamento, notadamente as de viés constitucional, também a extrafiscalidade, enquanto dela decorrente, está sujeita a limitações. Assim, os mecanismos extrafiscais somente serão válidos quando observados os limites constitucionais e se oriundos do exercício ou não da competência tributária da pessoa política. Segundo Ricardo Lobo Torres, “o tributo, mesmo em sua motivação extrafiscal, há que respeitar todas as garantias da liberdade e da propriedade”¹⁶⁶. Acrescenta Misabel Abreu Machado Derzi que:

na atualidade é consenso entre os doutrinados e farta a jurisprudência que a extrafiscalidade não está submetida a um regime de exceção (salvo as hipóteses admitidas no próprio Texto Magno), mas rege-se pela generalidade dos princípios constitucionais do sistema¹⁶⁷.

O relevo no estudo desse flanco dá-se na medida em que os princípios constitucionais, especificamente os atinentes à tributação, devem seguir o que Carmen Lúcia Antunes Rocha¹⁶⁸ denomina de princípio de interpretação de princípios constitucionais que, resumidamente, são o da supremacia, da finalidade,

¹⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986 (tratado Tributário Brasileiro, v.2, t.2), p. 635-636.

¹⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. Ed. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 375-376.

¹⁶⁸ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte, Del Rey, 1994. 44-56.

da proporcionalidade, da razoabilidade e da especialidade, que devem ser utilizados na solução de conflitos entre princípios. Faz-se necessário então um balanceamento dos mandamentos constitucionais, pois frequentemente não se estará em face de contradições aparentes e de fácil resolução, mas sim de princípios e suas exceções expressas.

Nessa linha, diante do caso concreto, opina-se que a norma portadora da extrafiscalidade, que dá atendimento e intensifica princípios constitucionais gerais, tais como educação, saúde, proteção ao meio ambiente equilibrado e livre-iniciativa, no campo tributário acaba por ter prevalência em face de princípios como o da isonomia tributária, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Tratando sobre o assunto, Aurélio Pitanga Seixas Filho afirma que os incentivos fiscais (uma das formas de implementação da extrafiscalidade) não lesam o princípio da isonomia, permitindo ao legislador fazer discriminações que atendam a situações desiguais, desde que o critério de discriminação não seja meramente arbitrário, havendo razões de ordem econômicas e sociais. Em relação ao princípio da capacidade contributiva, defende que o mesmo é critério discriminatório, ou de seletividade, do qual serve o legislador quando da definição dos fatos imponíveis e, se for o caso, das isenções¹⁶⁹.

Do mesmo modo, Regia Helena Costa afina a possibilidade de convivência harmoniosa entre a imposição extrafiscal e o princípio da capacidade contributiva, reconhecendo a possibilidade de atenuação deste último em prol de interesses públicos de natureza social e econômica:

Podem-se resumir, pois, os entendimentos a esse respeito em duas grandes categorias: aqueles que asseveram ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva e aqueles que proclamam que esta se observa também na tributação extrafiscal. Realmente, a nós parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do princípio da capacidade contributiva. Isto porque, a nosso ver, poder-se-á verificar sua incidência ao menos quanto ao respeito aos limites que o mesmo impõe. Assim, na tributação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de objetivos outros. O princípio da capacidade contributiva cede ante a presença de interesse público de natureza social e econômica que possa ser alcançado mais

¹⁶⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e prática das isenções tributárias: de acordo com a Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1989. P. 114-118.

facilmente se prescindir da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do sujeito¹⁷⁰.

Nota-se – e com ela nos filiamos - que Costa não defende um total afastamento do princípio da capacidade contributiva diante das hipóteses de tributos com natureza extrafiscal. A autora defende a ocorrência de derrogações parciais, uma vez que tal princípio não queda integralmente afastado na tributação dessa natureza. Isso porque o legislador infraconstitucional não pode eximir-se da observância dos limites mínimos, ou seja, deve respeito a um mínimo vital.

Tratando ainda das limitações constitucionais à extrafiscalidade, é interessante destacar, calcados nas lições de Misabel Abreu Machado Derzi, que os benefícios, isenções e incentivos somente podem ser admitidos pela Constituição quando existirem razões de justiça social, superior interesse público e sempre para reverter em favor da coletividade como um todo. Isso se deve ao fato de o texto constitucional vedar a concessão de privilégios que agravem as desigualdades já existentes entre as regiões, grupos ou mesmo pessoas¹⁷¹.

Desse modo, a Constituição Federal, com o fim de evitar distorções na concessão de benefícios tributários, oferece instrumentos de identificação, tais como: (i) erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais (art. 3º, inciso III); (ii) revogação tácita de todos os benefícios fiscais de natureza setorial, que não foram confirmados por lei após 02 (dois) anos da promulgação do texto constitucional (ADCT, art. 41, § 1º); e (iii) apresentação, junto a peça de lei orçamentária, de demonstrativo anual do efeito, sobre as receitas e despesas, em face das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Assim sendo, somente será inconstitucional, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, o tributo extrafiscal que for proibitivo, isto é, quando sua hipótese de incidência consista em fato que viole o mínimo e indispensável da renda ou mesmo do capital.

¹⁷⁰ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. Ed. – São Paulo : Malheiros, 2012, p. 76.

¹⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7. Ed., ver.. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a emenda 10/96. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2000. p.388.

Outra limitação que deve obediência o legislador quando da criação de tributos extrafiscais diz respeito ao princípio do não confisco. Ao dispor sobre o mencionado instituto, deve-se interpreta-lo com maior “elasticidade”. Isto porque sua instituição supera a simples necessidade de carrear recursos aos cofres públicos, preocupando-se também, mesmo que parcialmente, com outros princípios previstos em nosso ordenamento.

Confessando a dificuldade em estabelecer uma diferença entre o tributo fiscal e extrafiscal, Estevão Horvath (2002) é categórico:

O princípio do não-confisco possui alcance diverso quando ele subjaz tributo com finalidade extrafiscal ou, em outros termos, o alcance atribuído a ele não pode ser o mesmo estando-se diante de tributo fiscal que extrafiscal. Muito embora em ambos os casos o preceito in voga represente postulado limitador do excesso de tributação¹⁷².

Percebe-se assim que, se um tributo for caracterizado como confiscatório em seu viés fiscal, pode não possuir tal característica se for analisado em seu viés extrafiscal, ou seja, a consideração dos fins extrafiscais dos tributos serve como parâmetro, embora não seja o único, para se determinar se o mesmo possui nota de confiscatoriedade ou não.

Elizabeth Nazar Carrazza também tratou do princípio do não confisco, especificamente sua relação com a extrafiscalidade, sustentando ser uma diretriz que não pode ser ignorada, seja pelo legislador, seja pelo aplicador do direito. A extrafiscalidade, segundo a autora, sujeita-se aos limites da razoabilidade, o que significa a observância do princípio do não confisco. Serve-se do exemplo do IPTU, que recebeu dispositivo constitucional permissivo para a progressividade de alíquotas no tempo, quando desatendida a função social da propriedade (art. 182, §4º da Constituição Federal), culminando com a desapropriação.

A autora sustenta, e com ela concordamos, que mesmo nesses casos de descumprimento da função social da propriedade há que se respeitar o princípio do não confisco. O caminho será a justa indenização, com títulos da dívida pública, quando se atingir a hipótese de desapropriação. Em suas palavras:

mas, mesmo nesta hipótese, há de haver indenização pela perda da propriedade, ainda que não seja prévia e em dinheiro. Há uma expropriação compulsória de caráter sancionatório, já que decorre do

¹⁷² HOVARTH, Estevão. *O princípio do não-confisco do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.88.

descumprimento de um dever jurídico, limitador do exercício do direito de propriedade. Todavia, até nesse caso extremo, está prevista a justa indenização em títulos da dívida pública¹⁷³.

Nota-se, de tal modo, que os princípios norteadores da tributação extrafiscal (proteção ao meio ambiente, livre-iniciativa, proteção à vida, etc.) devem preponderar, dentro de parâmetros lógicos, aos princípios constitucionais tributários, tais como a capacidade contributiva, progressividade e não confisco. Contudo, não queremos com isso afirmar que o legislador infraconstitucional possui cheque em branco para instituir tributos extrafiscais sem qualquer limitação. Ele sempre estará vinculado às conhecidas limitações constitucionais ao poder de tributar. O que queremos deixar assentado é que na “ponderação” entre as limitações constitucionais ao poder de tributar e interesses outros da coletividade, os interesses devem preponderar.

3.3.3 Instrumentos de concreção da extrafiscalidade

O rol de medidas estatais que podem ser levadas a efeito no campo da extrafiscalidade é extensa, sendo imperioso avaliar a adequação e pertinência. “Providências estimulantes e desestimulantes, protetoras ou sufocadoras, suaves ou energéticas, a curto, médio ou longo prazo, simples ou complexas, de interesse regional ou nacional”, salienta Paulo de Barros Carvalho. “O espectro da atuação do Estado, nesse nível, é sobremodo amplo e multifacetário em termos de abranger toda e qualquer iniciativa que escape, precipuamente ao objetivo singular de arrecadação”¹⁷⁴.

Tem-se como modalidades mais comuns de incentivos e desestímulos fiscais os institutos jurídicos tributários a seguir apontados.

A *isenção*, de forma segura, é a espécie de incentivo fiscal utilizada com maior frequência pelas entidades federativas. Tradicionalmente, é considerada como

¹⁷³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 72.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade*. Projeção. Revista Brasileira de Tributação e Economia. Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, n.11, 2009, p. 33-34.

efetiva “exclusão” do crédito tributário, isto é, haveria a incidência da norma instituidora do tributo para que em seguida incidisse a norma isentante, concedendo verdadeiro “favor fiscal”¹⁷⁵.

Alfredo Augusto Becker repudiou veementemente tal construção, inspirado na obra de Pontes de Miranda acerca das normas juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizantes, concluiu que a norma de isenção incide para que a norma tributante não incida, não produza efeitos “a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídico-tributária”¹⁷⁶.

José Souto Maior Borges, por sua vez, aprimorou a visão de Becker, concluindo que a norma jurídica de isenção é uma “hipótese de não-incidência legalmente qualificada. A incidência das normas que prescrevem a obrigação tributária é que está afastada pela isenção – e reciprocamente”. No raciocínio do autor, “só há obrigação onde a lei tributária liga à conduta oposta àquela que ela prescreve como devida a uma sanção pela prática de ato ilícito – o que não ocorre com a isenção”. Borges conclui que a norma de isenção comporta uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, da norma prescritiva da obrigação tributária¹⁷⁷.

Alguns doutrinadores, representados por Fernando Sainz de Bujanda, Salvatore La Rosa e Alberto Xavier filiam-se à teoria do fato impeditivo, entendendo que o antecedente da norma jurídica de isenção seria mais complexo que o antecedente da norma jurídica instituidora do tributo, o que impediria que esta última incidisse¹⁷⁸.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, critica todas as teses ventiladas até então como forma de explicar a fenomenologia da isenção tributária. Inicia o autor sua explanação deixando assentado que:

¹⁷⁵ Estudos mais aprofundados têm dissecado o instituto jurídico da isenção fiscal como, dentre outros, aqueles realizados por José Souto Maior Borges (*Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.) Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.) Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário* – 31.ed. – São Paulo : Malheiros, 2017.)

¹⁷⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 5ª edição – São Paulo: Noeses, 2010, p. 303-306.

¹⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 201.

¹⁷⁸ *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 28 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 474-475.

As isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre a sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).¹⁷⁹

Tal distinção feita por Carvalho é de importância capital. Ambas as normas possuem idêntica constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Entretanto, nas regras de conduta, o consequente expede um comando voltado ao comportamento humano, nas suas relações, enquanto nas regras de estrutura o comando visa outras normas, e não conduta diretamente considerada.

Mas de que forma a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária? Para Carvalho, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, “mutilando-os, parcialmente”¹⁸⁰. Para o autor, o que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência. Consoante seu entendimento, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas, quatro pela hipótese normativa e quatro pelo consequente normativo:

- I- Pela hipótese:
 - a) Atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
 - b) Atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
 - c) Atingindo-lhe o critério espacial;
 - d) Atingindo-lhe o critério temporal.
- II- Pelo consequente:
 - a) Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
 - b) Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
 - c) Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de direito tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 477.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 479.

d) Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Ponto fundamental dessa teoria acerca da isenção fiscal diz respeito à impossibilidade de a norma de isenção fulminar por completo um dos critérios da regra-matriz de incidência. Ao fazer isso, estaríamos diante de uma clara hipótese de revogação da norma de tributação. O timbre da parcialidade há de estar presente. Se por um acaso o legislador vier a desqualificar um dos critérios da regra-matriz, estaremos diante de verdadeira revogação da norma de incidência.

Roque Antonio Carrazza também desenvolve relevante estudo acerca das isenções. Para ele “a lei isentiva, ao contrário do que se apregoa, não mutila (se não metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições”¹⁸¹. Dessa forma, a isenção confere um novo feitio à norma jurídica tributária, impossibilitando que determinados fatos sejam objeto de tributação. Não intenta contra a norma, mas lhe outorga nova composição.

A isenção para Carrazza é, assim, uma limitação legal da esfera de validade da norma jurídica, que impossibilita que o tributo ganhe vida, é a nova estrutura que a norma de isenção confere à norma de tributação.

Com lastro da teoria, pode-se concluir que quando o legislador isenta determinado contribuinte ou determinada situação do recolhimento do tributo que seria devido com o intuito de incrementar uma específica conduta, positiva ou negativa, se está diante de um incentivo fiscal. Se a exoneração for de forma que nada reste a pagar, estaremos diante de uma isenção total ao contrário da isenção parcial que mais se aproxima de uma redução de tributos.

Em termos mais precisos, não se deve confundir subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota sem anulá-los. De isenção não se trata essa mera redução ocorrida no critério quantitativo, pois o objeto não desaparece, “traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo deve ser pago”¹⁸².

Sacha Calmon Navarro Coelho opina no sentido de que “tecnicamente, as reduções da base de cálculo e de alíquotas deveriam ser sempre parciais, porquanto as exonerações totais já são atendidas através das fórmulas isentantes e

¹⁸¹ CARAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1066.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barro, *Curso de direito tributário*, 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 569.

imunizantes”. Especialmente, no que toca o campo da extrafiscalidade, na instituição de normas de encorajamento, deveria o legislador ater-se a reduções do *quantum debeatur* quando julgasse não ser o caso de conceder exoneração integral¹⁸³.

Os artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional se encarregam de determinar os requisitos e modalidades de isenção tributária¹⁸⁴.

É imperioso destacar que norma de isenção fiscal deve obediência aos princípios da igualdade e da generalidade, além de justificar-se nas normas gerais de interesse público, cuja interpretação deve ser realizada pelo legislador e aplicador da lei. Não sendo concedida de forma graciosa, representa critério de justiça. Por seu turno, também a isenção extrafiscal se constitui em critério de justiça, na medida em que se transforma em instrumento de uma política social e econômica a qual, em última análise, será juridicamente inobjektável se exercida não em favor das classes sociais dirigentes, mas a serviço do bem comum¹⁸⁵.

A redução de alíquotas, inclusive alíquota zero, é mecanismo amplamente utilizado, sobretudo para atender às políticas de comércio exterior, com a redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Exportação, Importação e Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

¹⁸³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e a exoneração tributária*. E. Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 174-175.

¹⁸⁴ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

¹⁸⁵ Opinião de José Souto Maior Borges em seu *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 69-72.

Aurélio Pitanga Seixas Filho é claro ao afirmar que “nenhuma distinção pode ser apontada entre uma mercadoria favorecida com alíquota zero (Livre ou Não Tributado) e uma mercadoria beneficiada com isenção fiscal incondicional”. Em razão dos efeitos de ordem pragmática entre um instituto e outro, em qualquer das hipóteses, a mercadoria estará excluída da tributação, sem prazo ou condição¹⁸⁶.

Afastando imprecisões conceituais que permeiam o tema, Navarro Coelho afirma categoricamente que figuras como a isenção e a alíquota zero são profundamente diversas. Isso porque a isenção exclui o fato jurígeno, ao passo que a alíquota zero é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Segundo o autor, quatro são os fundamentos que distinguem a isenção da alíquota zero: (i) seu respaldo na teoria da norma tributária; (ii) sua conexão na técnica de funcionalidade; (iii) a universalidade do instituto; e (iv) contenção ao poder de tributar e de exonerar sem lei prévia. Concluindo seu raciocínio, Navarro Coelho destaca que

se a incidência do mandamento, por ser zero a alíquota, acaba por não gerar dever algum, na significa que a hipótese de incidência incorreu. É exatamente porque ocorre o suposto que se anula a consequência, indiretamente, zelando a alíquota¹⁸⁷.

Ricardo Lobo Torres também trabalha o tema em sua obra. Para o autor:

Uma outra distinção que se há de fazer é entre a isenção e alíquota zero, tema também muito discutido ultimamente. A isenção, como já vimos, é uma autolimitação do poder tributário e opera pela suspensão da eficácia da norma de incidência. Na alíquota zero a norma de incidência permanece íntegra e há apenas suspensão de um dos elementos quantitativos. O fato gerador, que se compõe de vários elementos (objeto, sujeito, alíquota, base de cálculo) sofre a nulificação de um desses elementos, a alíquota, que desce a zero¹⁸⁸.

A majoração e a redução de alíquotas, enquanto forma de desestímulo e de incentivo fiscal, também são praticadas pelo Poder Executivo no atendimento da política fiscal e econômica adotada, mas deve atender às condições e limites prescritos na legislação.

¹⁸⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípio da legalidade. In. MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Princípio da Legalidade*. 2. Tir. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1991. P. 95-111. (caderno de pesquisa tributária, v.6).

¹⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e as exonerações tributárias*. - Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.175-186.

¹⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário* – Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p.315.

José Souto Maior Borges¹⁸⁹ ainda menciona dois outros tipos de incentivos fiscais: a *redução da base de cálculo* e a *concessão de créditos presumidos*. A redução de base de cálculo, assim como a redução de alíquota, faz às vezes *de isenção parcial* – com mais propriedade, forma exonerativa mediante redução do critério quantitativo. Como exemplo típico temos a previsão expressa do artigo 1º, § único, inciso I, da Lei Complementar nº 24/75¹⁹⁰. Já a *concessão de créditos presumidos* no ICMS, por exemplo, é instrumento direto de exoneração, parcial ou total, aplicável graças a não-cumulatividade desse imposto, constitucionalmente garantida¹⁹¹.

É possível também entender que as imunidades tributárias são instrumentos de concreção da tributação extrafiscal. Segundo Roque Antonio Carrazza,

a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. Noutras palavras, a competência também é desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias¹⁹².

Sendo a competência tributária, portanto, a aptidão que as pessoas políticas possuem de criar, *in abstracto*, tributos, por meio de leis em geral ordinárias, que descrevem todos os elementos essenciais da norma de tributação, a imunidade tributária vem delimitar, demarcando, em sentido negativo, essas competências. Por essa razão que Misabel Abreu Machado Derzi é precisa ao afirmar que:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas

¹⁸⁹ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 6, p. 70-71.

¹⁹⁰ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

¹⁹¹ Para aprofundamento consultar BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 6, p. 70-71, 1996.

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.846.

políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio da redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder é tão-só lógica, mas não temporal¹⁹³.

Nota-se assim que a imunidade atua moldando a competência tributária. As normas imunizantes impedem que as de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência que, ao contrário que se dá com as isenções tributárias, nem mesmo a lei pode alterar. Dessa forma, temos que as imunidades tributárias estão prescritas na Constituição Federal, delimitam as competências das pessoas políticas e distinguem-se das isenções na medida em que não são passíveis de revogação, por meio de lei.

Por essa razão Paulo de Barros Carvalho é categórico ao asseverar que as imunidades e as isenções

são proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contato. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe de regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária.¹⁹⁴

Defendemos, portanto, que as imunidades tributárias e as isenções fiscais são institutos jurídicos distintos; um atua na esfera constitucional, o outro no campo infraconstitucional. Um não pode ser revogado, nem por Emenda à Constituição; outro pode ser revogado por meio de alteração legal. Por essas razões, entendemos que as imunidades não são verdadeiros instrumentos de concreção da extrafiscalidade. No máximo, por vontade do legislador constitucional, atuam de maneira reflexa, incentivando ou desestimulando determinados setores e condutas e pessoas que o constituinte originário quis prestigiar ou desprestigiar.

Concluirmos, dessa forma, que são variadas as técnicas a disposição dos legisladores e aplicadores do direito com vistas a manejar os tributos em seu viés extrafiscal. Com o IPTU não é diferente. Conforme veremos no item 3.5 do presente

¹⁹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11º Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010. p. 116.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 205.

capítulo, ele pode ser majorado, por meio da progressão extrafiscal da alíquota, como forma de dar cumprimento à função social da propriedade, como pode também ter sua base de cálculo ou alíquota reduzida (isenção parcial), desde que atenda as específicas prescrições da legislação no que toca à proteção do meio ambiente. Da mesma forma, ele poderá ter a base de cálculo ou alíquota reduzida em razão da imposição de restrição administrativa à propriedade.

3.4 O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO

O constituinte de 1988, de forma inovadora até então, traz um capítulo dedicado ao meio ambiente, prescrevendo que

todos têm o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para a presente e as futuras gerações¹⁹⁵.

O direito à vida, matriz dos demais direitos fundamentais dos homens, deve orientar todas as formas de tutela do direito ambiental. Esse direito deve colocar-se acima de quaisquer outros, tais como o desenvolvimento, direito de propriedade e de iniciativa privada. Segundo José Afonso da Silva,

o objeto da tutela jurídica não é tanto o meio ambiente considerado nos seus elementos constitutivos. O que o direito visa proteger é a qualidade do meio ambiente em função da qualidade de vida. Pode-se dizer que há dos objetos de tutela, no caso: um imediato, que é a qualidade do meio ambiente, e outro mediato, que é a saúde, o bem-estar e a segurança da população, que se vêm sintetizado na expressão qualidade de vida¹⁹⁶.

Interpreta-se assim que a Constituição de 1988 tutelou a qualidade de vida do ser humano. A tutela do meio ambiente é, portanto, o instrumento para a garantia da qualidade de vida do cidadão. A Lei nº 6.938 de agosto de 1981, que institui a Política Nacional do Meio Ambiente, define o meio ambiente como “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. Trata-se, com efeito, nas

¹⁹⁵ Art. 225 da Constituição Federal de 1988

¹⁹⁶ SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 44.

palavras de Celso Antonio Pacheco Fiorillo, de “conceito jurídico indeterminado, a fim de criar um espaço positivo de incidência da norma”¹⁹⁷.

Ademais, a proteção constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado comporta quatro dimensões: (i) meio ambiente natural; (ii) meio ambiente artificial; (iii) meio ambiente cultural; e (iv) meio ambiente do trabalho. O conceito de meio ambiente que estamos trabalhando, para fins dessa dissertação, é o artificial, compreendido como o espaço urbano construído, consistente no conjunto de edificações e pelos equipamentos públicos.

Há de se destacar ainda a existência de princípios voltados ao direito ambiental. A Declaração do Meio Ambiente, adotada na Conferência das Nações Unidas, em Estocolmo, em junho de 1972, firmou vinte e seis princípios fundamentais de proteção ao meio ambiente, que influíram na elaboração do capítulo do meio ambiente na Constituição Brasileira de 1988.

Vinte anos após a Declaração de Estocolmo, a Conferência intitulada RIO 92 reafirmou tais princípios. Paulo Affonso Leme Machado enumera os seguintes princípios que orientam a geração e a implementação do Direito Ambiental: (i) princípio do direito à sadia qualidade de vida; (ii) princípio do acesso equitativo aos recursos ambientais; (iii) princípio do usuário pagador e do poluidor pagador; (iv) princípio da precaução; (v) princípio da prevenção; (vi) princípio da reparação; (vii) princípio da reparação; (viii) princípio da informação; (ix) princípio da participação; e (x) princípio da obrigatoriedade de intervenção do Poder Público¹⁹⁸.

Política nacional do meio ambiente

A já mencionada Lei nº 6.938/81 tem como seu fundamento o artigo 8º, inciso XVII, alíneas “c”, “h” e “i”, da Constituição Federal de 1969, que conferiam à União competência para legislar sobre a defesa e proteção à saúde, às florestas e às águas, tendo sido recepcionada pela Constituição de 1988, em que tal competência se encontra prescrita no artigo 22, inciso IV; artigo 24, incisos VI e VII,

¹⁹⁷ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco, *Curso de direito ambiental brasileiro*. 4 ed. São Paulo, Saraiva, 2003, p. 20.

¹⁹⁸ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2014. P. 47-91.

e artigo 225. Na lei que estabelece o Plano Nacional do Meio Ambiente estão definidos os objetivos, as diretrizes, o conteúdo geral, os fins, os mecanismos, o sistema e os instrumentos para implementação dessa política nacional.

Obrigatoriamente, a política ambiental terá que ser parte integrante das políticas governamentais, compatibilizando-se com os objetivos de desenvolvimento econômico e social, urbano e tecnológico. As diretrizes da Política Nacional do Meio Ambiente serão formuladas em normas e planos destinados a orientar as três esferas governamentais, no que diz respeito à preservação da qualidade ambiental e à manutenção do equilíbrio ecológico, nos termos do artigo 5º da Lei. José Afonso da Silva assevera que:

Não entra na discricionariedade governamental formular ou não as diretrizes da Política Nacional do Meio Ambiente, por meio de normas específicas e de planos. A Constituição exige a elaboração e a execução de plano de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Não cabe ao Governo Federal a liberdade de escolha de sua conveniência e oportunidade. Cabe-lhe apenas a relativa liberdade de escolha de seu conteúdo. É relativa essa liberdade porque hão de ser observados os objetivos e os princípios que a lei fixou para a política ambiental.¹⁹⁹

Os princípios e objetivos da Política Nacional do Meio Ambiente encontram-se prescritos nos artigos 2º e 4º da Lei 6.938/81, a saber: (i) ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo; (ii) racionalização do uso do solo, do subsolo, da água e do ar; (iii) planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais; (iv) proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas representativas; (v) controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras; (vi) incentivos ao estudo e à pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais; (vii) acompanhamento do estado da qualidade ambiental; (viii) recuperação de áreas degradadas; (ix) proteção de áreas ameaçadas de degradação; (x) educação ambiental a todos os níveis de ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

¹⁹⁹ SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 145

Já o objetivo da Política Nacional de Proteção ao Meio Ambiente, conforme já mencionado neste trabalho, encontra previsão no artigo 4º da Lei. São metas concretas que a execução da política ambiental visa realizar com condição para a efetivação do objeto e da finalidade por ela perseguidos. Os objetivos, embora demarcados com precisão pelo legislador, não raro tem informadores da política ambiental executada.

Como primeiro objetivo é a compatibilização do desenvolvimento econômico e social com a preservação da qualidade do meio ambiente e o equilíbrio ecológico. O segundo é a definição de áreas prioritárias de ação governamental relativa à qualidade e ao equilíbrio ecológico, atendendo aos interesses da União, Estados e Municípios. O terceiro objetivo é o estabelecimento de critérios e padrões de qualidade ambiental e de normas relativas ao uso e manejo de recursos ambientais. Outros exemplos de objetos são a divulgação de dados e informações ambientais, difusão de tecnologia de manejo do meio ambiente, etc.

Instrumentos da política nacional do meio ambiente

Os instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente estão previstos nos artigos 9º 18 da Lei nº 6938/81. Entendemos que tais instrumentos são uma ferramenta que o Poder Público possui para a execução da política ambiental, tomando em consideração a realização concreta do seu objeto, isto é, a preservação e melhoria do meio ambiente e do equilíbrio ecológico. Esses instrumentos são (i) o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental; (ii) o zoneamento ambiental; (iii) a avaliação de impacto ambiental; e (iv) a criação de espaços territoriais especialmente protegidos pelos Poderes Público Federal, Estadual e Municipal.

Sendo os instrumentos de controle ambiental todos aqueles destinados a verificar a observância de normas e planos que buscam a defesa do meio ambiente, interessam a esta dissertação os instrumentos de política urbana que tenham com o objetivo de garantir a qualidade de vida no ambiente urbano. Dentre os instrumentos que o poder público municipal possui, interessa-nos os instrumentos tributários, mais especificamente aqueles que envolvem o Imposto Predial e Territorial Urbano.

3.5 O IPTU COMO INSTRUMENTO DE IMPLANTAÇÃO DA POLÍTICA URBANA E PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Os Municípios, sem sombra de dúvida, desempenham papel de destaque na política de preservação do meio ambiente. Afinal, a maior parcela da população mundial nasce, cresce, trabalha e morre nas cidades. Na esfera da competência municipal, o Imposto Predial e Territorial Urbano é a grande ferramenta tributária a serviço da conservação ambiental. Isso decorre, primordialmente, da função social da propriedade. Tal princípio encontra efetivação tanto no artigo 156, § 1º, com a redação dada pela Emenda Constitucional 29/2000, quanto no artigo 182, §§ 3º e 4º da Constituição, ou seja, atendendo a exigências de ordenação da cidade prevista em seu Plano Diretor.

Utiliza-se o IPTU com alíquotas progressivas vinculadas ao adequado aproveitamento do solo urbano pelo contribuinte (progressividade no tempo), assim como em função do valor do imóvel (progressividade no espaço), sendo ainda admitida a adoção de alíquotas diferenciadas relativamente à localização e ao uso do imóvel urbano. O Estatuto da Cidade, ao regulamentar o artigo 182, § 4º da Constituição Federal, viabilizou a aplicação progressiva no tempo do IPTU. Nesse sentido, assevera Melissa Folmann:

O município detém o poder dever de preservar o meio ambiente e combater a poluição, podendo valer-se da Tributação Ambiental como um importante e eficiente instrumento condicionador de condutas dos particulares, direcionando-as em benefício do meio ambiente das cidades, promovendo o bem-estar social na forma do disposto no artigo 225 da CF/88, ou seja, a sadia qualidade de vida no âmbito urbano, sendo o IPTU um tributo potencial para tal fim²⁰⁰.

Marcelo Lopes Souza, ao tratar do mesmo tema, afirma o seguinte:

Em planejamento e gestão urbanos, os tributos não interessam sob o ângulo estritamente fiscal, vale dizer, de seu potencial de arrecadação. Tão ou mais importante é, na verdade, a extrafiscalidade dos tributos, isto é, sua capacidade de permitirem

²⁰⁰ FOLMANN, Melissa. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo : Quartier Latin, 2002, p. 508 483-514

que outros objetivos que não somente o de arrecadação, sejam perseguidos – seja o desestímulo de práticas que atentem contra o interesse coletivo (minimamente salvaguardado, na Constituição de 1998, por meio do princípio da “função social da propriedade”), seja a promoção da redistribuição indireta de renda, sejam a orientação e o disciplinamento da expansão urbana, seja, ainda, o incentivo a determinadas atividades²⁰¹.

Nota-se, assim, que o IPTU, como instrumento de política urbana, terá caráter eminentemente extrafiscal, pois não há possibilidade de afetação da receita auferida com impostos, conforme preleciona o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal. Os valores arrecadados devem ser destinados ao caixa único e ser aplicado de acordo com o estabelecido no orçamento, atendendo ao disposto no Plano Diretor Urbano²⁰².

Por essa razão, é imperioso ao objetivo da presente dissertação analisar as regras de utilização do IPTU como instrumento de política urbana, com a finalidade clara de alcançar a efetivação da função social da propriedade, aproveitamento do solo e proteção ao meio ambiente urbano.

IPTU progressivo no tempo

O IPTU progressivo no tempo tem seu fundamento constitucional no artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, que está inserido no capítulo destinado à política urbana. No caso estudado, nos deparamos com o imposto sendo aplicado em seu viés eminentemente extrafiscal, por não ter o proprietário dado à propriedade destinação estabelecida no Plano Diretor Municipal, mantendo solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, infringindo a função social da propriedade, transgressão essa do mais alto grau, o que permite, inclusive, a aplicação de uma alíquota progressiva no tempo, impositiva e coercitiva.

Tal técnica de tributação consiste nas palavras de Aires F Barreto,

²⁰¹ SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbana*. 3 ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. p 225.

²⁰² Conforme Paulo de Bessa Antunes, o Plano Diretor Urbano funciona “como instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana, ele é parte integrante e indissociável do processo de planejamento municipal. Tanto o plano plurianual como as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual devem incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas.” (ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 359).

na elevação gradativa da alíquota, exercício a exercício, segundo dadas condições. A variação progressiva no tempo, a intensificação da carga tributária, ano a ano, pode ser utilizada como instrumento minimizador do uso ou da manutenção de imóveis em desacordo com a função social da propriedade como prevista no plano diretor²⁰³.

O dispositivo legal se refere a áreas não edificadas ou não utilizadas, aos terrenos sem construção ou com construção que não obedeça ao mínimo obrigatório de potencial construtivo do terreno; alude especificamente às questões edilícias do imóvel²⁰⁴. José Souto Maior Borges, antes mesmo do advento do Estatuto da Cidade, afirmou que “é lícito sustentar que o art. 182 não contempla os imóveis construídos, com fulcro no § 4º, subutilizado ou não utilizado tanto pode ser o terreno quanto ser o prédio”²⁰⁵.

Por essas razões, pensamos na haver dúvidas quanto à afirmação de que a progressividade fiscal do IPTU no tempo se refere ao uso do imóvel, face à sua adequada edificação - questões espaciais do imóvel - devendo o solo ser utilizado, seja para fins de plantio ou serviços, nos locais em que sejam possíveis tais práticas, como também, se for o caso, edificado observando o aproveitamento mínimo previsto para o solo, por meio do Plano Diretor.

Outra questão interessante diz respeito ao caráter sancionatório ou não da norma da norma que prescreve o IPTU no tempo. De plano, afirmamos que tal possibilidade não pode prosperar, ante a previsão expressa do artigo 3º do Código Tributário Nacional²⁰⁶, que não admite tributo como sanção por ato ilícito. Comunga da mesma opinião Elizabeth Nazar Carrazza e Valéria Furlan (2004). Para a primeira,

²⁰³ BARRETO, Aires Fernandino. Curso de direito tributário municipal. 2.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 290-291.

²⁰⁴ Segundo Aurélia Sampere SCARFIOFFOLO, o artigo 182, § 4º, apesar de trazer a *mens legis* o termo IPTU, aplica-se somente ao ITU, imposto sobre a propriedade territorial urbana, já que seu comando legal - § 4º - fala em terrenos não edificados, subutilizados ou não utilizados, sendo-lhe reservado especificamente a “progressão no tempo. (SCARFIOFFOLO, Aurélia Sampere, Imposto predial e territorial urbano. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 14, n. 51, p. 219-229, jan./mar. 1990, p. 227.

²⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. *O IPTU como instrumento da política urbana*. Separata de: Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 60, p. 65-72, 1992, p. 69.

²⁰⁶ Art. 3º 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.

entendíamos a progressividade no tempo como uma atividade tributária de caráter sancionatório, todavia, refletindo sobre o tema, entendemos hordiernamente que a expressão “sanção” somente pode ser atribuída a essa progressividade em um sentido lato, e não técnico. Em rigor, a progressividade do art. 182, § 4º tem uma acentuada função indutora – o que se confirmou com a sua regulamentação posterior no Estatuto da Cidade²⁰⁷.

Para a segunda:

Não se trata de tributar um fato ilícito, pois o fato ensejador do IPTU é a propriedade imobiliária, nada mais – portanto, um fato lícito. A natureza sancionatória advém – isto, sim, - da persistência do proprietário em fazer mau uso do seu imóvel, o que acarreta o agravamento de alíquotas²⁰⁸.

Dessa forma, afastamos por completo a possibilidade de a norma insculpida no artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, constituir-se uma sanção pelo cometimento de ato ilícito. Se assim entendêssemos, seria coerente de nossa parte defender que o legislador municipal poderia impor alíquotas confiscatórias ao proprietário, visto que, o próprio texto constitucional permite o confisco de bens nas hipóteses de cometimento de infrações legais. Todavia, no decorrer dessa explanação, demonstraremos que a alíquota máxima de 15%, imposta pelo Estatuto da Cidade para os proprietários que descumpram a função social é inconstitucional, uma vez que afronta a vedação a instituição de tributos com efeito de confisco.

O artigo 182 da Constituição encontra-se inserido no capítulo destinado a ordem econômica e financeira e trata da política urbana, objetivando, assim, o pleno desenvolvimento de uma política urbana sustentável. Ademais, da leitura do artigo 182 e do seu § 4º, nota-se com clareza que o destinatário da norma é o Poder Público Municipal: tanto o Poder Legislativo, que deve elaborar a legislação competente, quanto o Poder Executivo, ao qual cabe a tarefa de executar a política de desenvolvimento urbano em acordo com as prescrições gerais da lei.

Deve-se destacar, ainda, que a aplicação progressiva do IPTU somente poderá ser implantada após o proprietário do imóvel (não edificado, subutilizado ou não utilizado) não atender à notificação de parcelamento ou edificação compulsória, previstos no art. 182, § 4º, inciso I, da Constituição Federal. Sendo assim, há que se

²⁰⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. P. 194, nota 345.

²⁰⁸ FURLAN, Valéria, *Imposto Predial e Territorial Urbano* – 2.ed. – São Paulo: Malheiros, 2004, p.152.

considerar que o artigo 182, § 4º, inciso II, possui regime jurídico distinto do previsto no artigo 156, § 1º, inciso II (mencionado no capítulo II), estando em consonância com o que prescreve o artigo 5º, inciso XXIII, artigo 170, inciso III e o artigo 182, todos da Constituição Federal.

Na hipótese de o proprietário atender ao quanto prescrito na lei, ou seja, adequar seu imóvel às exigências previstas no Plano Diretor, não poderá ser molestado com a incidência do IPTU progressivo no tempo, uma vez que, nesse caso, estaria assumindo o tributo uma feição eminentemente fiscal. O Artigo 7º, da Lei 10.257/2001 é claro ao afirmar que somente após a constatação do descumprimento da legislação, poderá o município exigir a o IPTU com base em alíquotas progressivas. *Verbis*:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

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

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

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

Comentando o mencionado artigo 7º do Estatuto da Cidade, Elizabeth Nazar Carrazza afirma que:

Apesar da regulamentação curta – apenas um artigo e seus três parágrafos – o Estatuto da Cidade trouxe uma nova amplitude de análise da progressividade do IPTU no tempo. Ela estabelece, de forma expressa, condições para a aplicação do instrumento, limites à sua aplicação e exclusão (utilizando aqui a terminologia do CTN). Como uma condição legislativa prévia para a utilização desse instrumento urbanístico, que se desdobra em um requisito forma e material. O requisito formal é a validade simultânea de um plano diretor e uma lei municipal específica para área que conste nesse plano, enquanto o requisito material é que a lei municipal tenha como conteúdo a determinação do parcelamento, a edificação ou a

utilização compulsória do solo não edificado, subutilizado, ou não utilizado²⁰⁹.

Há que se comentar ainda sobre os limites de aplicação do instrumento, tanto o de ordem temporal e quanto o de ordem material. O primeiro é a limitação temporal do aumento da alíquota, ou seja, somente poderá ser majorada por cinco anos. O segundo diz respeito ao valor máximo de 15% do valor do valor venal que a alíquota poderá atingir.

Celso Antonio Pacheco Fiorillo, ao comentar o mencionado artigo, afirma tratar-se de verdadeiro tributo extrafiscal. “Estabelece, de forma clara, tributo ambiental, ou seja, obrigação jurídica pecuniária decorrente da presente lei com amparo na Constituição Federal em face do que determina o artigo 182, § 4º, II”. O autor afirma ainda que “o tributo, na hipótese, tem como principal característica ser juridicamente instrumento vinculado aos denominados institutos tributários e financeiros do Estatuto da Cidade (art. 4º, IV, “a”, da Lei 10.257/2001)”²¹⁰.

Nesse específico caso, o IPTU progressivo no tempo vai deixar de ser considerado apenas como instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos, passando a assumir o caráter mais relevante, isto é, de norma de conduta do Estado, atuando em sintonia com as diretrizes da Constituição Federal. O tributo criado tem como finalidade precípua, com efeito, ser destinado à viabilização das funções sociais da cidade em acordo com as necessidades vitais que asseguram a dignidade da pessoa humana.

Ocorre que, uma questão interessante acerca do artigo 7º do Estatuto da Cidade dever ser ventilada. Ao estabelecer uma alíquota máxima de 15%, perpetuada no tempo enquanto o proprietário não atenda as imposições previstas no plano diretor municipal, estaria à municipalidade utilizando do imposto com efeito confiscatório?

Roque Antonio Carrazza é preciso analisar o artigo 7º do Estatuto da Cidade. Sem entrar no mérito do dispositivo, o autor alega o seguinte:

Sem entrar no mérito do dispositivo – que revela louvável preocupação de evitar que o IPTU seja utilizado como instrumento de

²⁰⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. P. 197

²¹⁰ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Estatuto da cidade comentado: lei 10.257/2001: lei do meio ambiente artificial* – 6 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 145.

confisco, mesmo quando o contribuinte decura da função social de seu imóvel urbano -, temos para nós que o art. 7º supra, é inconstitucional, por haver se internado em seara própria das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF). Com efeito, ao invés de tratar simplesmente de questões urbanísticas, a aludida lei federal “ditou” regras tributárias aos Municípios, desbordando de seu campo de atuação²¹¹.

Adentrando no mérito do dispositivo, especificamente no que toca a percentual máximo que deverão os Municípios cobrar dos contribuintes descumpridores do plano diretor, Paulo Aires Barreto entende que:

A progressão de alíquotas tem respaldo Constitucional. Mas também há limites para o exercício desse mister. É dizer, a progressividade tem por barreira os princípios constitucionais. Dentre eles desponta o de vedação de tributo confiscatório. Precisamente por isso entendemos que a progressividade no tempo do IPTU, prevista no Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257, de 10.07.2001), é manifestamente inconstitucional. (...) Aplicar alíquotas de 15% indefinidamente, é adotar medida que não corresponde à etapas fixadas para a progressão da alíquota no tempo, previstas constitucionalmente no art. 182, §4º.²¹²

Na mesma linha, Elizabeth Nazar Carrazza afirma precisamente que:

O percentual máximo de 15% salta aos olhos quanto a sua inconstitucionalidade. Não nos parece que tal montante possa ser aplicado sequer uma vez sem que incorra em massiva absorção do patrimônio do contribuinte – ora, não se torna legítima a alíquota apenas por ser apresentada pela legislação como uma alíquota máxima, podendo, por exemplo, iniciar o Fisco municipal aplicando as alíquotas máximas possíveis (o dobro da utilizada no ano anterior), alcançando o máximo antes mesmo do 5º ano²¹³.

Ora, caso o Município perceba que o contribuinte não atende às determinações do Plano Diretor quanto ao uso e aproveitamento do solo, não pode, a pretexto de sancioná-los (já que defendemos que a norma do IPTU progressivo não possuir caráter sancionador), impor alíquotas de IPTU tão altas e por tanto tempo que levarão a expropriação do patrimônio. Os entes federados municipais possuem o poder de atendidos os requisitos da lei, promover a desapropriação do imóvel para fins de reforma urbana, com o oferecimento de prévia e justa

²¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.846.p. 139.

²¹² BARRETO. Aires F, Curso de direito municipal. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 291-292.

²¹³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p. 356-357.

indenização em títulos da dívida pública, tanto com lastro no artigo 182, §§ 3º e 4º quanto no artigo 5º, inciso XXIV, ambos da Constituição Federal.

O IPTU e as restrições ambientais

Tema que relaciona diretamente o Imposto Predial e Territorial Urbano e a proteção ao meio ambiente diz respeito à imposição de restrições de uso da propriedade por meio da criação de zonas de proteção ambiental, como parques e reservas. De acordo com Maria Silvia Zanella Di Pietro (2000), o direito brasileiro prevê sete modalidades de restrições à utilização da propriedade, cada uma delas afetando de um modo distinto o direito de propriedade. Tais restrições são as limitações administrativas, a ocupação temporária, o tombamento, a requisição, a servidão, a desapropriação e o parcelamento e a edificação compulsória²¹⁴.

Assim, por vezes, normas ambientais impedem a construção ou desmatamento da propriedade em sua totalidade. São os casos, por exemplo, dos imóveis atingidos pelo Decreto Estadual nº 10.251/77 do governo de São Paulo, que criou o Parque Estadual da Serra do Mar. É o caso, também, de milhares de lotes constantes de loteamentos aprovados, atingidos pelo Decreto 30.817/1989, que implantou e regulamentou a Área de Proteção Ambiental da Ilha Comprida, criada pelo Decreto nº 26.881/1987, do Governo de São Paulo.

Tais legislações, ao nosso ver, retiraram por completo a possibilidade de exploração econômica dos imóveis atingidos, sendo o caso, inclusive, dos proprietários ingressarem com a competente Ação de Desapropriação Indireta, com vistas a obtenção de justo valor pelo imóvel.

Guilherme Cezaroti, comentando acerca do decreto que criou a Área de Proteção Ambiental da Ilha Comprida, afirma que:

Desse mesmo modo, por exemplo, o art. 11 do Decreto Paulista nº 30.187, de 30 de novembro de 1989, criou no território da Ilha Comprida uma zona de vida silvestre, na qual somente é permitida a construção de edificações destinadas à realização de pesquisas e ao controle ambiental, desde que aprovadas pela municipalidade.

²¹⁴ DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.118.

Evidente que houve um total esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade, o proprietário do imóvel sofreu uma restrição tão abrangente do domínio do imóvel que somente uma destinação específica lhe é permitida. Trata-se, portanto, de uma desapropriação indireta.²¹⁵

Nesses casos, fica patente o confronto entre o direito de propriedade e a proteção ao meio ambiente. No entanto, como o IPTU se insere nesse contexto? Os proprietários devem continuar a arcar com o imposto ou cabe aos Municípios isentá-los de tal pagamento?

Normas ambientais que impedem a construção ou desmatamento abrangendo a maior parte da propriedade ou a sua totalidade caracterizam verdadeira interdição de uso. Tal interdição, é fundamental a ressalva, não se confunde com a mera limitação administrativa que implica a restrição ao uso da propriedade imposta genericamente a todos os proprietários no interesse da coletividade, tais com os recuos dos prédios, os gabaritos de construção, etc., situações essas em que nem cabe indenização.

No caso da interdição de uso da propriedade, há ofensa direta ao direito de propriedade, tal qual definido no artigo 1.228, do Código Civil²¹⁶. Ao tratar do tema, Kiyoshi Harada afirma que:

por tais razões, opinamos no sentido de buscar a justa indenização correspondente por meio da ação de desapropriação indireta, bem

²¹⁵ CEZAROTI, Guilherme. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano conforme disposições do estatuto da cidade. In: *IPTU, aspectos jurídicos relevantes*. (Coord.). Marcelo Peixoto Magalhães – São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 231.

²¹⁶ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

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

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

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

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

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

como ingressar com ação anulatória de IPTU, cumulada com a declaratória de inexigibilidade desse imposto²¹⁷.

O Superior Tribunal de Justiça também já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema. Em acórdão em Resp nº 786724, que versou sobre a indenização do loteamento atingido por lei municipal que declarou a área abrangida pelo loteamento como sendo de interesse turístico e ambiental:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC. PROPRIEDADE PRIVADA. EXPLORAÇÃO ECONÔMICA. LOTEAMENTO. LIMITAÇÕES ADMINISTRATIVAS. DECLARAÇÃO DE INTERESSE TURÍSTICO E AMBIENTAL. INDENIZAÇÃO. CABIMENTO EM TESE. RETORNO DOS AUTOS. ANÁLISE DA PROVA PERICIAL. 1. Ausência de violação ao art. 535 do CPC. Não está o Tribunal de origem obrigado a analisar cada um dos dispositivos de lei apontados pelo recorrente se já encontrou fundamentos suficientes para embasar a conclusão do julgado. 2. As limitações administrativas à propriedade privada, ainda que não acompanhadas de efetivo apossamento, se restringirem os poderes inerentes à propriedade privada, justificam o direito à indenização. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 3. Adquirida área territorial para instituir loteamento com o objetivo de futura exploração econômica, após autorização da municipalidade, que se responsabilizou pelas obras de infraestrutura em troca da cessão de lotes, foram os recorrentes surpreendidos com a edição de lei municipal que declarou de interesse turístico e ambiental a área compreendida pelo loteamento. 4. Afasta-se a tese de que a simples limitação administrativa, sem apossamento, não gera direito à indenização, sem análise da prova pericial produzida. 5. Acolhimento do pedido subsidiário, devendo os autos retornar à Corte de origem, onde deverá ser analisada a perícia, quantificando-se, se for o caso, a indenização. 6. Recurso especial conhecido em parte e provido (STJ - REsp: 786724 SP 2005/0159487-6, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 20/04/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 28.04.2006 p. 291).

Conclui-se, dessa forma, que os Municípios não podem tributar por meio do IPTU a propriedade sobre a qual incide a interdição de uso, caracterizando a situação fática causadora da desapropriação indireta. Sempre que ocorrer o apossamento administrativo do imóvel, ou situação equivalente representada pela superveniência de normas ambientais que interditam o uso da propriedade, o IPTU não pode ser cobrado. Se a interdição de uso for parcial, cabe à municipalidade estimar a limitação sofrida pelo contribuinte e reduzir o pagamento do IPTU na mesma proporção. Se for total, deve o Município, conforme já dito, efetuar a

²¹⁷ HARADA, Kyyoshi. *IPTU: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 142.

desapropriação do imóvel, indenizando o proprietário em razão da completa impossibilidade de uso, gozo e disposição do bem.

IPTU verde

Outra vertente de utilização do IPTU como forma de proteger o meio ambiente e implantar a política urbana prevista no Plano Diretor municipal é por meio da tributação ecologicamente orientada ou IPTU verde. Conforme já exposto ao longo do Capítulo III, a Lei nº 10.257/2001, ao regulamentar o artigo 182 da Constituição Federal, prescreveu normas gerais de política urbana, utilizando-se de diversos instrumentos para a efetivação dessas políticas. São normas cogentes e inarredáveis face ao interesse do particular. Entre tais normas jurídicas destacam-se os preceitos do direito tributário, especificamente os tributos, no nosso caso, o IPTU.

Diversos municípios do Brasil e do mundo²¹⁸ utilizam de redução parcial ou total da alíquota a ser aplicada à base de cálculo do IPTU, incentivando assim que as construções atendam a padrões modernos e que privilegiem a eficiência energética e ecológica, com ampla área de solo permeável e substancial quantidade de vegetação. Vejamos alguns exemplos de leis que veiculam normas jurídicas sobre IPTU ecológico.

Um dos casos de maior sucesso é verificado no município de Tietê, Estado de São Paulo. Por meio da Lei nº 3.087/2009, instituiu-se o seguinte:

Art. 1º- Para os fins desta Lei, entende-se por:
III - IPTU Verde: programa que estabelece a concessão de incentivos fiscais para a presença ambiental no Município, com o objetivo de garantir os recursos ambientais renováveis e os processos ecológicos, mantendo-se a biodiversidade e os demais atributos ecológicos de forma justa e economicamente viável, através da adequada exploração do ambiente;

Art. 2º Fica o Poder Executivo autorizado a instituir o projeto de preservação ambiental no Município de Tietê denominado "IPTU Verde", que consiste na concessão de benefícios e incentivos fiscais aos proprietários e possuidores de imóveis considerados de interesse ambiental pela Secretaria de Agricultura, Abastecimento e Meio Ambiente do Município.
Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder redução de

²¹⁸ Para maior aprofundamento consultar a obra de Simone Martins Sebastião, *Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*, 2011.

Imposto Territorial e Predial Urbano - IPTU aos proprietários e possuidores de imóveis situados no Município de Tietê possuidores de cobertura florestal, de acordo com os anexos I e II, parte integrante desta Lei.

Art. 4º Farão jus ao benefício de que trata o artigo anterior, os imóveis:

I - reconhecidos como Reserva Particular do Patrimônio Natural, nos termos da Lei Federal nº 9.985, de 18 de julho de 2000;

II - As Áreas de Preservação Permanente - APP, nos termos da Lei Federal nº 4.771, de 15 de setembro de 1965;

III - As áreas de Preservação Permanente - APP, nos termos da Resolução CONAMA nº 303, de 20 de março de 2002;

IV - Os Bosques Urbanos, em que o cálculo da área a ser contemplada com a redução do IPTU será estabelecido em função do número de árvores existentes na relação de 1 (uma) árvore para 16m²(dezesseis metros quadrados), de acordo com o Anexo I, desta Lei, e as áreas estejam preservadas conforme critérios estabelecidos pela Secretaria de Agricultura e Meio Ambiente.

Parágrafo Único - Os casos não constantes dos anexos I e II serão analisados pela Secretaria de Agricultura e Meio Ambiente, após parecer favorável do COMDEMA.

Art. 6º A isenção de que trata o artigo 5º será concedida mediante homologação da Secretária de Finanças, após a aprovação pelo Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente - COMDEMA nos termos de seu regimento interno e manifestação favorável do Secretário de Agricultura e Meio Ambiente. (grifamos).

O Município de Campos do Jordão - São Paulo, por meio da Lei nº 3.157/2008, também se utilizou do expediente da isenção fiscal como instrumento de implantação do IPTU Verde:

Art. 1º O terreno com área superior a 5.000 m2 (cinco mil metros quadrados), dotado de florestas naturais perfeitamente tratadas e conservadas, ou que seja reflorestada, ou, ainda, em que se mantenham pomares e jardins igualmente tratados e conservados, terá um desconto percentual do imposto, na seguinte proporção:

I - até 10% (dez por cento) da área com o benefício supra,desconto de 10% (dez por cento);

II - acima de 10% até 20% (dez - vinte por cento) de área com tais benefícios, desconto de 20% (vinte por cento);

III - acima de 20% até 30% (vinte - trinta por cento) de área com os benefícios, desconto de 30% (trinta por cento);

IV - acima de 30% até 40% (trinta - quarenta por cento) de área com os benefícios, desconto de 40% (quarenta por cento);

V - mais de 40% (quarenta por cento) da área com os benefícios, desconto de 50% (cinquenta por cento).

Parágrafo Único - As glebas, assim denominadas, com área superior a um hectare, dotadas de florestas naturais, florestas exóticas, pomares, lagos, e contendo APP com percentual igual ou superior a 20% (vinte por cento), gozarão de descontos de até 90% (noventa por cento).

Art. 2º Os benefícios tratados no artigo anterior serão solicitados pelos proprietários do imóvel por meio de requerimento e, concedidos mediante constatação das condições previstas por parte do órgão competente da Municipalidade.

At. 3º A forma de se pleitear o benefício bem como os requisitos a serem preenchidos no requerimento endereçado para a Municipalidade serão regulamentados. (grifamos).

Da mesma forma, o Município de Goiânia, por meio da Lei Complementar 235/2012, prescreveu a criação do IPTU Verde na Capital do Estado de Goiás:

Art. 1º Fica instituído no Município de Goiânia o PROGRAMA IPTU VERDE, com o objetivo de fomentar as ações que promovam o ideário de Cidade Sustentável, visando melhora na qualidade de vida dos habitantes, minimizar os impactos ao meio natural, eficiente desempenho urbanístico e motivação de êxito tributário com a participação cidadã, por meio de concessão de benefícios tributários.

Art. 2º Os benefícios tributários serão concedidos em forma de descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano/IPTU, nos seguintes percentuais e de acordo com as respectivas ações:
I - captação e reutilização de águas pluviais ou oriundas de outras fontes - 3,0% (três por cento)

II - sistema de aquecimento hidráulico solar - 2,0% (dois por cento);
III - sistema de aquecimento elétrico solar - 2,0% (dois por cento);
IV - construção de calçadas ecológicas - 3,0% (três por cento);
V - arborização no calçamento - 3,0% (três por cento);
VI - permeabilidade do solo com cobertura vegetal - 2,0% (dois por cento);

VII - participação da coleta seletiva de resíduos sólidos em condomínios - 3,0% (três por cento);
VIII - construções com material sustentável - 3,0% (três por cento);
IX - instalação de telhado verde, em todos os telhados disponíveis no imóvel para esse tipo de cobertura - 3,0% (três por cento);

X - sistema de utilização de energia eólica - 3,0% (três por cento).

§ 1º Os benefícios previstos nos incisos V e VI, deste artigo, não se aplicam aos imóveis caracterizados como sítios ou chácaras de recreio.

§ 2º O incentivo desta Lei Complementar será concedido aos contribuintes adimplentes com as obrigações tributárias com o Município de Goiânia. (grifamos)

Nas três legislações analisadas e em muitas outras²¹⁹, verifica-se a redução do pagamento do IPTU como forma de incentivar a criação e manutenção de amplas áreas verdes. Ocorre que, em muitos casos, a implantação do IPTU verde não ocorrerá por meio da redução do imposto. Frequentemente, o tributo será majorado como forma de desestimular determinado comportamento indesejado do contribuinte. Por essa razão, Elizabeth Nazar Carrazza afirma que:

Em primeiro lugar, devemos observar que a atuação extrafiscal pode se dar de duas formas: i) Aumento da carga tributária, através de uma crescente graduação do tributo em casos que o meio ambiente equilibrado não esteja sendo respeitado e promovido; e ii) Redução da carga tributária, através de isenções e outros benefícios, como forma de estimular a realização de condutas ambientais favoráveis²²⁰.

Nota-se, portanto, que os municípios, ao lado da União, estados e do Distrito Federal, têm competência para proteger o meio ambiente. Eles formam um elo fundamental na complexa cadeia de proteção ambiental. É através dos municípios que se pode implementar o princípio ecológico de agir localmente, pensar globalmente²²¹.

Os Municípios, desse modo, detêm o poder-dever de preservar o meio ambiente e combater a poluição, podendo valer-se da tributação ambiental como importante mecanismo condicionador de condutas dos particulares, direcionando-as em benefício do ambiente das cidades, promovendo o bem-estar social na forma do

²¹⁹ Outros municípios também instituíram o denominado IPTU Verde. Dentre elas destacam-se: (i) Lei nº 4.537/99 do Município de Colatina – Espírito Santo; (ii) Lei nº 7.152/2009, Município de Araraquara – São Paulo; (iii) Lei nº 8.474/2013, Município do Salvador – Bahia;

²²⁰ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Iptu e Progressividade* – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 201.

²²¹ Nesse sentido as lições de ANTUNES, Paulo de Bessa. Direito ambiental. 7. Ed. - Rio de Janeiro: lumen jûris, 2004. p. 57.

disposto no art. 225 da Constituição Federal, isto é, a sadia qualidade de vida no âmbito urbano, sendo o IPTU um tributo potencial para esse fim²²².

É de fácil percepção, portanto, que o IPTU verde está inserido no contexto do manejo extrafiscal do imposto, já que as municipalidades utilizarão de redução alíquotas, descontos ou mesmo majoração do imposto para aqueles contribuintes que executarem alguma ação, devidamente prevista na lei, em prol ou contra o meio ambiente. Nesse sentido, o imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU) com viés ambiental – denominado IPTU verde – pode ser um instrumento eficaz para a efetividade da função socioambiental da propriedade privada, na medida em estimula o comportamento do contribuinte para a proteção ambiental.

²²² “Para os municípios, o grande instrumento tributário para preservação ambiental, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. A propriedade imobiliária urbana também está afetada ao cumprimento da função social e satisfaz esse requisito quando atende à exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 156, § 2º, cabendo a utilização do IPTU quando o proprietário não comprova o adequado aproveitamento do solo urbano.” COSTA, Regina Helena. In Freitas, Vladimir Passos de. *Direito ambiental em evolução*. Vol 1. 2º Ed. Curitiba: Juruá, 2002. p.311.

CONCLUSÃO

1. Considerando que o sistema constitucional brasileiro é aberto, ou seja, assimila as mudanças da sociedade e adapta-se para atender as novas realidades, os princípios gerais de direito, que o definem, não podem ser relegados à segundo plano, com pena de rompimento de todo o sistema jurídico.

2. Os princípios jurídicos possuem elevada carga axiológica, fazendo-se necessário para sua interpretação, a consciência do Estado previsto na Constituição Federal de 1988 e pelos valores por ela perseguidos. Não estamos falando de uma hierarquia normativa dos princípios, mas sim, de uma hierarquia interpretativa, uma vez que vigora o princípio da unidade normativa da Constituição.

3. O Imposto Predial e Territorial Urbano é informado por diversos princípios jurídicos, dentre eles o da República, que se manifesta no sentido da forma de governo que o povo governa para o próprio povo.

4. Da mesma forma, o princípio Federativo é fundamental, haja vista os Municípios serem, na Constituição Federal, Entes Federados, nos termos dos artigos 1º e 18, nele residindo também a competência e a autonomia tributária municipal.

5. Dentre os elementos do Estado Federativo Brasileiro, está a autonomia dos Municípios, que é cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, inciso I, pois se mitigada, afeta o federalismo descentralizado vigente no Brasil. Na esfera da autonomia dos Municípios, está a possibilidade de instituir e cobrar os tributos constitucionalmente outorgados.

6. O princípio da legalidade é um dos pilares da tributação, manifestando-se nessa esfera como princípio da estrita legalidade, na havendo qualquer exceção quanto à instituição de tributos, materializando o Estado de Direito. Para garantir efetivamente a República, a Federação e a Democracia, por meio da concretização da segurança jurídica, a legalidade deve estar atrelada a realidade social.

7. Dentre os princípios tributários que regem o IPTU, tem-se o da capacidade contributiva. Ele pode ser interpretado em seu viés absoluto ou objetivo ou relativa e subjetiva, aquela se manifestando através dos fatos que demonstram conteúdo

econômico, e esta representando a distribuição da carga tributária de forma isonômica.

Dessa forma, a capacidade contributiva deve se manifestar em todos os impostos. No caso do IPTU, será possível verificar sua aplicação tanto no seu aspecto objetivo, que é no caso, o signo presuntivo de riqueza, eleito como sendo o patrimônio, quanto em seu aspecto subjetivo, impondo uma coerente distribuição da carga tributária.

8. O princípio da progressividade informa que o imposto deve ser maior, quanto maior a base de cálculo a ser considerada, resguardando a capacidade contributiva do sujeito passivo. A progressividade, no caso do IPTU, pode ter viés fiscal e extrafiscal. A primeira esta vinculada a princípio como o do não-confisco, capacidade contributiva e função social da propriedade, fazendo que o detentor de riqueza colabore com a manutenção dos cofres públicos. A segunda, por sua vez, busca outros fins, que não somente o econômico, tais como a função social da propriedade.

9. Para a análise da estrutura da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano, adotamos como marco teórico os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, inspirado na doutrina de Hans Kelsen da norma dupla.

A hipótese, que é a descrição objetiva do fato, compõe-se dos critérios material, espacial e temporal, e o consequente, que é a prescrição de uma relação jurídica, compõe-se dos critérios pessoal, sujeito ativo e sujeito passivo e quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

10. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência; é um comportamento pessoal, descrito por um verbo e um complemento. Por exemplo: “ser proprietário de imóvel urbano”.

O critério territorial/espacial é a identificação do lugar em que ocorre o fato impositivo, não se confundindo com o campo de validade da lei.

O critério temporal é a identificação do momento em que ocorre o fato imponible.

O critério pessoal identifica os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico tributária.

O critério quantitativo possibilita, por meio das informações prescritas na legislação, apurar o quantum do tributo, através da conjugação de alíquota com base de cálculo.

11. A tipificação completa do IPTU, segundo critérios da regra-matriz de incidência deve ser assim apresentado. I - Hipótese de incidência tributária: a) critério material: ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor *ad usucapionem* de imóvel urbano; b) critério espacial: localizado na zona urbana do Município; c) critério temporal: a lei municipal estabelece, geralmente, o dia 1º de janeiro de cada ano. II – Consequente tributário: a) critério pessoal: o sujeito ativo é o Município e o sujeito passivo é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor *ad usucapionem* de imóvel urbano; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor venal do imóvel urbano e a alíquota é a estabelecida em lei municipal, podendo ser progressiva fiscal e ter fim extrafiscal.

12. A lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – não ampliou a materialidade da hipótese de incidência do IPTU, ou seja, ao contemplar não somente a propriedade, mas a posse e o domínio útil. Dessa forma, alinha-se com o conceito constitucional de propriedade para fins do imposto estudado.

23. Quanto ao critério temporal do IPTU, entendemos que o fato imponible deverá ocorrer sempre no dia 1º de janeiro de cada exercício, não sendo facultado aos Municípios estabelecer a ocorrência em momento diverso.

24. O critério territorial/espacial do IPTU caracteriza-se como sendo a zona urbana do município, sendo a mesma determinada com a estrita observância dos critérios estabelecidos pelo artigo 32, do Código Tributário Nacional. Pensamos não ser possível que a destinação (urbana ou rural) dada pelo proprietário seja fator determinante para a incidência do IPTU.

25. Quanto ao critério pessoal do IPTU, temos como sujeito ativo os Municípios mas, os termos do art. 147 da Constituição Federal, também figurará nesta condição o Distrito Federal em seu território e a União, em Território Federal, quando este não esteja dividido em Municípios.

A sujeição passiva do IPTU pode se dar por meio do proprietário, o detentor da posse *ad usucapionem* ou do detentor do domínio útil.

26. Quanto à base de cálculo do IPTU, cabe ao legislador municipal instituir este imposto, dispondo sobre os critérios de avaliação dos imóveis e fixando os parâmetros a serem adotados pela autoridade lançadora, já que se dá por meio de lançamento de ofício, para a verificação do valor venal, podendo o lançamento ser feito de forma individual ou por meio de presunções relativas, lastreadas nos Mapas Genéricos de Valores.

Especialmente nos grandes Municípios, a quantificação do IPTU ocorre com suporte nos Mapas de Valores. Tal instrumento normativo, por força do princípio da legalidade, deve ser aprovado pelas respectivas casas legislativas. Todavia, defendemos que sua revisão, mesmo nas hipóteses em que ocorra majoração na base de cálculo do imposto, não necessita de nova apreciação das câmaras de vereadores. Isso porque, é atividade do poder executivo avaliar os imóveis, para tanto, deve respeito irrestrito à lei que define como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel.

Além da utilização do Mapa de Valores, cabe aos Municípios manter atualizado o cadastro imobiliário, com todas as informações pertinentes acerca dos imóveis. Com esse ferramental (Mapa Genérico de Valores e Cadastro Imobiliário Atualizado) os entes federados municipais poderão estabelecer precisamente o real valor venal de cada um dos imóveis da zona urbana municipal.

27. No que tange as alíquotas do IPTU, tem-se que, no Brasil, os Municípios têm o poder de instituir ou majorar o imposto por meio de lei, estabelecendo a respectiva alíquota, as quais somente encontram limites pelo que determina o ordenamento jurídico constitucional. Ou seja, a alíquota deve atender ao princípio da capacidade contributiva, não-confisco, função social da propriedade dentre outros.

As alíquotas de IPTU poderão ser progressivas com finalidade majoritariamente fiscal (art. 156, § 1º, inciso I, da Constituição) e possuir finalidade majoritariamente extrafiscal (art. 156, § 1º, inciso II e 182, § 4º, inciso II).

A progressividade de alíquotas do IPTU com função fiscal tem por fim o abastecimento dos cofres públicos em busca do atendimento do bem comum, vinculado à capacidade econômica do contribuinte. É corolário da interpretação sistemática do texto constitucional. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, até o advento da Emenda Constitucional nº 20, entendia não ser possível a progressão fiscal do imposto.

Quanto à progressividade extrafiscal, esta visa atender interesse local do Município, dependendo apenas de lei municipal para ser implantada, independente da existência de plano diretor. Visa tal progressão o cumprimento da função social da propriedade urbana, cujas alíquotas serão diferenciadas em razão do uso e da localização, atendendo a questões ambientais e sociais, nos termos do art. 156, § 1º, inciso II da Constituição Federal.

As alíquotas de IPTU poderão, ainda, ser progressivas no tempo, extrafiscalidade específica, visando coibir a não edificação, a não utilização e a não subutilização espacial dos imóveis, de acordo com o plano diretor dos Municípios, atendendo assim aos preceitos do artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição.

28. O lançamento do IPTU é da espécie do direito, ou seja, cabe ao agente público fazendário todo o processo de averiguação do valor venal do imóvel. Ainda cabe ao poder público promover a devida notificação do contribuinte, não bastando o mero envio da notificação de lançamento.

29. O urbanismo e a política urbana, nos termos definidos pela Constituição Federal, é tema outorgado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios. Tem como objetivo ordenar a cidade para garantia do bem estar de todos. Para tanto, tem como instrumento o planejamento, cuja importância se demonstra inclusive por meio da análise dos princípios do Direito Urbanístico.

30. O planejamento urbano é um instrumento técnico elaborado e implantado para a transformação da realidade da cidade. A cidade tem funções primordiais (habitar, trabalhar, recrear) que devem se atendidas de forma satisfatória para que seja garantido o bem-estar de todos.

30. Os artigos 182 e 183 da Constituição Federal estabelecem as diretrizes gerais da política urbana. Tal dispositivo foi regulamentado pela Lei 10.257/2001, o Estatuto da Cidade. Tal diploma normativo não somente trouxe um novo formato a toda a matéria de planejamento urbano. Até a sua edição, não havia, por parte da legislação federal, os caminhos para romper com a inércia do controle do solo urbano.

31. A promulgação do Estatuto da Cidade estruturou o planejamento nacional, dando diretrizes sólidas para a elaboração de novos Planos Diretores que terão o mesmo sentido em todos os Municípios.

32. No âmbito municipal, cabe ao Plano Diretor estabelecer as diretrizes de desenvolvimento e organização das cidades. Os Planos Diretores devem ser elaborados, obrigatoriamente, nas cidades com mais de 20.000 (vinte) mil habitantes, estabelecendo de forma ordenada os projetos voltados ao desenvolvimento.

33. Estabelece o Estatuto da Cidade, em seu artigo 4º, inciso, IV, alíneas “a”, “b” e “c” os instrumentos tributários e financeiros de política urbana, destacando-se o manejo do Imposto Predial e Territorial Urbano no seu viés extrafiscal.

34. Os tributos não devem ser analisados apenas em seu viés fiscal. Tal função caracteriza-se pela neutralidade, isto é, pela respectiva instituição com o fim exclusivo de abastecimento dos cofres públicos.

Outra função dos tributos é a extrafiscal, presente na tributação para fins não fiscais, mas ordinatórios, que busca reger o comportamento dos contribuintes, em primeiro lugar.

O desestímulo fiscal também são instrumentos de extrafiscalidade, já que levam o contribuinte a não assumirem condutas que, embora lícitas, são indesejadas, pelo aspecto político, econômico ou social.

35. A extrafiscalidade não lesa o princípio da isonomia ao possibilitar que o legislador discrimine para atender situações desiguais, desde que em prol de relevantes razões de ordem econômica ou social em consonância com a Constituição.

Os valores e princípios fundamentais, constitucionalmente previstos, ensejadores da tributação extrafiscal, preponderam, por sua excepcionalidade, sobre os princípios da isonomia, capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

36. Os incentivos fiscais e os desestímulos fiscais são as formas de materialização da extrafiscalidade e, pelo fato de, embora objetivarem efeitos de ordem financeira, encontram-se dentro da esfera do direito tributário.

37. O legislador pode utilizar de diversas técnicas tributárias para alcançar a extrafiscalidade. Dentre elas destacam-se a isenção (parcial e total), a redução de alíquota, a alíquota zero, a redução de base de cálculo, a concessão de crédito presumido, a progressividade de alíquotas entre outras.

Quanto ao manejo imunidades enquanto técnica de tributação para alcançar a extrafiscalidade, entendemos que não há relação jurídica entre os incentivos fiscais e as imunidades. As imunidades, ao nosso sentir, atuam, no máximo, de forma reflexa na esfera da tributação com viés extrafiscal.

38. O IPTU progressivo no tempo é instrumento de extrafiscalidade. Deve ser utilizado com a finalidade de atender ao crescimento ordenado da cidade, atendendo ainda a aspectos sociais, para que todo imóvel urbano cumpra sua função social, criando assim, melhores condições de vida da população.

39. Os proprietários ou possuidores de imóveis urbanos que sofrem limitações administrativas deve pleitear a redução do IPTU a ser pago.

Se a limitação administrativa for tal que impeça o aproveitamento econômico da propriedade, os contribuintes podem pleitear a desapropriação indireta, de modo a obter indenização com o objetivo de recompor seu patrimônio.

40. Diversos Municípios no Brasil e no mundo adotaram em suas legislações o conhecido IPTU verde. Geralmente, por meio da redução, ou às vezes, por meio da majoração da alíquota, fomentam que os proprietários de imóveis urbanos adotem técnicas de construção ou mantenham grandes áreas verdes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, Joaquim Castro. *Direito da Cidade*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANTUNES, PAULO DE BESSA. *Direito Ambiental*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese Jurídica de Incidência*, 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *República e constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. *Imposto predial urbano (IPU) – Planta de Valores*. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, v.1, p. 170, 1978.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALTAR, Antonio Bezerra, *Introdução ao planejamento urbano*. Publicação da Escola de Belas Artes da Universidade da Bahia, 1957
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Atual Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. *Direito tributário brasileiro*, 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.
- BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*, 2006, 146p. (Tese de mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BARRETO, Aires Fernandino. *A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a.2, n.4, p. 165-181, abr./jun. 1978.
- _____. *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BASS, Susan. Ferramentas legais para o gerenciamento d e florestas nos Estados Unidos. *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: RT, n.2, p.34, 1997.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 2 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BEVILAQUA, Clóvis. *Direito das coisas*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1951.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5.ed. ver e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. *O IPTU como instrumento da política urbana*. Separata de: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, p. 65-72, 1992.

_____. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 6, p. 70-71, 1996.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*, 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRAGA, Roberto. Plano diretor Municipal: três questões para a discussão. *Caderno de planejamento da Faculdade de Ciência e Tecnologia – UNESP, Presidente Prudente*, v. 1, 1995.

CARNEIRO, Isaac Newton. *Manual de direito municipal brasileiro*. Salvador: P&A Editora, 2016.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. Ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, ELIZABETH NAZAR. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1999.

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

_____. Os 50 anos do código tributário nacional e sua função explicitadora do IPTU. *revista do advogado*, São Paulo, 132, p. 105-115, dezembro de 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Curso de direito constitucional tributário* – 31.ed. – São Paulo : Malheiros, 2017.

_____. *Impostos municipais*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a.14, n.52, p. 150-164, abr/jun.1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. *Projeção. Revista Brasileira de Tributação e Economia*. Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, n.11, p. 32-38, out. 1976.

_____. *Apostila do curso de teoria geral do direito*. São Paulo: IBET/SP, 2007.

_____. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. *In* *Direito Tributário em Questão - Revista da Fesdt*, v. 06, p. 209-222, 2010.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4º Ed. – São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário, volume II*. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CEZAROTI, Guilherme. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano conforme disposições do estatuto da cidade. *In. IPTU, aspectos jurídicos relevantes*. Marcelo Peixoto Magalhães (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e as exonerações tributárias*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Antonio José da. *Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

COSTA, Regina Helena. *Tributação Ambiental*. *In* FREITAS, Vladimir Passos de (org.) *Direito ambiental em evolução*. Curitiba : Juruá, 1988. p. 297-209.

_____. Princípios de direito urbanístico na Constituição de 1988. *In*: DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lúcia VALLE (Coord.). *Temas de direito urbanístico 2*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *In: Direito ambiental em evolução*. Vladimir Passos de Freitas (ed.) Vol 1. 2º Ed. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. Ed. – São Paulo : Malheiros, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU – Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo, Saraiva, 1987.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – .ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Disciplina urbanística da propriedade*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*, 16. ed - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de direito ambiental brasileiro*. 4 ed. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. *Estatuto da cidade comentado: lei 10.257/2001: Lei do meio ambiente artificial*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FOLMANN, Melissa. IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 483-514.

FRANCISCO, Caramuru Afonso. *Estatuto da cidade comentado*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

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

GALDAVÃO JUNIOR, Jayr Viegas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: *IPTU Aspectos jurídicos relevantes*,. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GAGLIANO, Pablo Stolze, *Novo curso de direito civil*, volume I: parte geral. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*, volume I: parte geral. 9.ed. .São Paulo : Saraiva, 2011 .

GRAU, Eros Roberto. Função social da propriedade: direito econômico. In: FRANÇA, R. Limongi [coord.]. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo, Saraiva, 1977. V. 39.

GUASTINI, Ricardo, *Das fontes as normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses: 2010.

HOVARTH, Estevão. *O princípio do não-confisco do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LOPES, Serpa. *Curso de direito civil*. 4 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, v. VI.

LOURENÇO, Vladimir Rossi, *Materialidade e Base de Cálculo do IPTU*, 2007, 116p. (Tese de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – São Paulo, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: RT, 1994.

_____. *Comentários ao código tributário nacional* – São Paulo : Atlas, 2003.

_____. *Curso de Direito*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Granda. *Manual sobre o imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985. V.1

MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito Administrativo*, 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito administrativo brasileiro*. 39.ed. São Paulo: Malheiros: 2013.

_____. *Direito municipal brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos. *Revista de Direito Tributário* n. 56.

_____. Proteção ambiental e sistema tributário. – Brasil e Japão: problemas em comum? *In: MARINS, James (coord.) Tributação do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 103-121.

PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

_____. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina jurisprudência*. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PINTO, Vitor Carvalho. *Direito urbanístico: plano diretor e direito de propriedade*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

PINTO, Zeziah Alessandra Vianna da Silva, *IPTU: política urbana e aspectos constitucionais*. Campinas: Editora Alínea, 2012.

PELUSO, Cezar, *Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência*, coordenador Cezar Peluso. 7 Ed. – Barueri: Manole, 2013.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PONTES, Daniele Regina. *Direito municipal e urbanístico*. Curitiba: IESDE, 2011.

RABAHIE, Marina Mariane de Macedo. Função Social da Propriedade. *In: DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lúcia Vale. Temas de Direito Urbanístico* 2. São Paulo: RT, 1991.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Tributação ambiental: o IPTU e o meio ambiente urbano*. Belo Horizonte : Fórum, 2011.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O IPTU como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano conforme disposições do estatuto da cidade. In: *IPTU, aspectos jurídicos relevantes*. (Coord.). Marcelo Peixoto Magalhães – São Paulo: Quartier Latin, 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto, *Discriminação de competência impositiva*. (Tese de Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo). Universidade de São Paulo, 1972.

SANT'ANNA, Mariana Senna. Planejamento urbano e qualidade de vida – da Constituição Federal ao plano diretor. In: DALLARI, Adilson Abreu; SARNO, Daniela Campos Libório Di (Coord.). *Direito Urbanístico e Ambiental*. São Paulo: Editora Fórum, 2007. p. 141-165.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonand, 1996.

SCARFIOFFOLO, Aurélia Sampere. Imposto predial e territorial urbano. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 14, n. 51, p. 219-229, jan./mar. 1990.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias: de acordo com a Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

_____. Princípio da legalidade. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). *Princípio da Legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1991. P. 95-111.

SCHOUERI, Luis Eduardo, *Direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 28.ed. – São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Direito urbanístico brasileiro*, - 6ª ed. – Malheiros, 2010.

SOUZA, Marcelo Lopes de. *Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbana*. 3 ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SURET, Louis. *Théorie de L'impôt progressif*. Paris: Felix Alcan, 1910.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*, São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. Ed. Ver. Atual. Trad e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VILLEGAS, Hector. *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.