

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Daniel Abe Bento de Sousa

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO PROGRESSIVO NO
TEMPO: UMA ANÁLISE LOCAL**

SÃO PAULO
2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Daniel Abe Bento de Sousa

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO PROGRESSIVO NO
TEMPO: UMA ANÁLISE LOCAL**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação do Prof., Dr. – **Charles William McNaughton**.

SÃO PAULO
2018

BANCA EXAMINADORA

Dedico aos meus pais e minha amada, que são pilares essenciais da minha vida e contribuem na minha caminhada e para meu crescimento pessoal, com seu apoio incondicional.

Aos colegas de labor Dr. Charles William McNaughton, Dra. Aurora Tomazini de Carvalho e Mestre Cristiane Pires, que com seus ensinamentos e estudos, em muito participaram na edificação deste estudo e de minhas ideias.

AGRADECIMENTOS

Á minha noiva e futura esposa, pelo companheirismo e pelo apoio incondicional em diversos momentos de cansaço, pela sua paciência nos meus momentos de estresse, por seu estímulo e amor.

Á minha família, pelo apoio incondicional e pela compreensão dos momentos de dificuldade, inúmeras ausências, pela boa vontade em ajudar e pelas orações com muito amor, e ainda pela motivação para finalização dessa pesquisa.

Ao meu orientador Prof. Dr. Charles William McNaughton, por todo o auxílio, compreensão e ensinamentos.

Aos colegas de classe Thales Rodrigues, Gabriel Victor Gomes, Debora Uchoa, Edmur Adão, Bruno Souza e Gabriela Borges pelo compartilhamento do conhecimento e por momentos especiais durante esses anos vividos na PUC/SP COGEAE.

Aos sábios ensinamentos jurídicos do Professor Paulo de Barros Carvalho, a querida professora Aurora Tomazini de Carvalho por suas aulas na PUC COGEAE, ao professor Tarek Moyses Moussalem por suas palestras, a professora Cristiane Pires por sua assistência em todas as aulas da PUC COGEAE.

E a todos que contribuíram e incentivaram esta pesquisa.

RESUMO

O objetivo deste trabalho consiste na elaboração de pesquisa acerca da matéria de Direito Tributário e especificamente no tocante ao Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no tempo, e sua implantação em São Paulo/SP. Discute-se a sua eficácia, visto que a lei que regula o IPTU Progressivo no tempo já existe, porém não foi efetivada. O IPTU de competência municipal tem como base de cálculo o valor venal do imóvel e atualmente representa cerca de 40% (quarenta por cento) da arrecadação do Município, ou seja, tem grande representatividade tendo em vista as demais formas de arrecadação. A discussão sobre o tema tem diversas nuances, devido sua política fiscal arrecadatória e também o seu elemento principal: fazer o proprietário do imóvel baldio cumprir a função social da propriedade.

PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Imposto. IPTU. Progressividade. Vazio Urbano. Propriedade. Função Social.

ABSTRACT

The objective of this study consists on a research of Law School, witch basics consist on a specific study based on Tax Law with emphasis on the *Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no tempo*, and the implantation on the city of São Paulo/SP. Will discuss the efficacy, since the law regulates the *Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no tempo* already exists, but did not take effect. The IPTU has municipal competence and have calculation basis on the market value of realty and actually representes about 40% (forty per cent) of tax revenues of county, in other words, has great representativeness in spite of other founts of tax revenues. The discussion about the theme have many nuances, given that tax fiscal revenues political and the principal element are: make the owner of the empty urban realty fulfill the social function.

KEYWORDS: Tribute. Tax. IPTU. Progressivity. Urban Empty. Property. Social Rule.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 Regra Matriz de Incidência Tributária	9
2.1 Fontes do Direito Tributário	14
2.2 Espécies de Tributos	17
2.3. IPTU e suas singularidades	19
3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	25
3.1 Breve histórico da divisão de terras no Brasil e da cobrança de impostos sobre a terra	25
3.1.1. Como é feita a cobrança de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana	27
4. Princípios Tributários	28
5 IPTU PROGRESSIVO FISCAL E EXTRAFISCAL E SUAS CARACTERÍSTICAS	38
5.1 Direito Comparado – IPTU em outras cidades do Brasil e do mundo	40
5.1.1 Do IPTU progressivo aplicado em outras capitais do nosso país	41
5.2 Vantagens e Desvantagens da sua aplicabilidade	42
5.3 Aplicação do IPTU progressivo	45
5.4 A progressividade com conotação extrafiscal do IPTU	47
5.5 Progressividade do IPTU diante do Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001)	49
5.6 Exemplos práticos da aplicação do IPTU	54
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem a finalidade de promover um estudo sobre a viabilidade da implantação do Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no tempo nos vazios urbanos. Quando se fala em progressividade do IPTU, não significa dizer que isso irá gerar um aumento. O IPTU incide sobre todos os imóveis urbanos, estejam eles ocupados ou sejam eles os supramencionados imóveis vagos, isto é, que não cumprem a função social da propriedade no município de São Paulo/SP, gerando especulação imobiliária e também fomentando a ocorrência de crimes, tráfico e uso de drogas e contribuindo para o ajuntamento de todo tipo de resíduo.

A prefeitura de São Paulo/SP possui projetos que preveem a incidência sobre lotes vagos em áreas consideradas urbanas, retirando a especulação imobiliária existente em torno deste e melhoria de praças públicas, iluminação, áreas verdes e demais áreas.

O estudo se encarregará de informar sobre o conceito de Imposto Predial e Territorial Urbano, sua origem e suas ramificações, descrevendo a forma na qual pode ser gerado e cobrado. É possível, também, demonstrar para a sociedade paulistana como é cobrado este tributo, qual a importância deste para a cidade e de que forma ele retorna para a população. Necessário se faz a identificação de quais propriedades pode ser cobrado o Imposto Predial e Territorial Urbano progressivo.

Disserta-se acerca das fontes do direito tributário, quais são as espécies de tributo e cita alguns impostos municipais, dentre eles o IPTU, trata-se a respeito dos princípios tributários, a incidência do IPTU em outras cidades do Brasil e do mundo e um breve relato histórico sobre como foi implementado o IPTU com abrangência sobre a cobrança desde a chegada da Família Real ao Brasil. E também trata sobre as nuances da possibilidade de aplicação local do IPTU Progressivo no tempo.

2 Regra Matriz de Incidência Tributária

Sobre o tema, o Professor Paulo de Barros Carvalho nos ensina através da teoria do construtivismo lógico semântico, que o conceito de fonte beira os limites do sistema jurídico, destacando o processo enunciativo do direito. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por uma outra norma, que chamaremos de "veículo introdutor de normas". Isso já nos autoriza a falar em "normas introduzidas" e "normas introdutora", ou em outras palavras, afirmar que as normas vêm sempre aos pares (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário Linguagem e Método, fls. 436, 2015). Com relação aos conceitos gerais do antecedente da regra matriz de incidência tributária, pode-se afirmar que se divide em critérios da hipótese tributária e subdivide-se em critério material, critério espacial e critério temporal. São três critérios que constituem a hipótese normativa, que descrevem um fato ou fenômeno social: critério material, critério temporal e critério espacial; e dois critérios constituintes do consequente normativo, que prescrevem uma conduta entre os sujeitos envolvidos diretamente ou próximos do fenômeno descrito na hipótese: critério pessoal e critério quantitativo. Na teoria existe uma fórmula que facilita bastante a realização de análise subjetiva da norma: $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct]->[Cp(Sa.Sp).Cq(BC.al)]\}$; em que D é o dever-ser neutro; Cm é o critério material, constituído de um verbo mais um complemento (v.c); Ce é o critério espacial; Ct é o critério temporal; . e -> são, respectivamente, o conectivo conjuntor e conectivo condicional; Cp é o critério pessoal, constituído de sujeitos-de-direito; Cq é o critério quantitativo ou dimensional da obrigação jurídica, representado nas relações tributárias por uma base de cálculo e uma alíquota (BC.al). Na lei, encontramos o grande jurista Vittorio Cassone que cita que a Lei Federal nº 10.257, de 10 de julho de 2001 é que regulamenta os artigos 182 e 183 da CF/1988 (Direito Tributário, 24ª ed. São Paulo-SP, 2014), estabelecendo diretrizes da política urbana e dá outras providências. O artigo 7º dispõe sobre o IPTU Progressivo no tempo, em caso de descumprimento das condições estabelecidas na lei.

Diante da regra matriz de incidência tributária, existem o aspecto espacial, material, temporal, pessoal e quantitativo. De acordo com a obra de Valeria Furlan, com

relação ao aspecto espacial, pode-se inferir que compete ao município definir o que seja zona urbana, assim como compete a União, mediante lei ordinária, definir o que seja zona rural. Assim como compete apenas a União, mediante lei complementar, definir o que seja zona urbana e zona rural. Desta forma, infere-se que se o Município, no exercício de sua competência legislativa tributaria, definisse zona urbana concomitantemente estaria definindo por exclusão, a zona rural, matéria de competência da União. Então é possível crer e afirmar que não seja possível tais pessoas políticas, gozarem de ampla autonomia legislativa sem incorrerem em conflito de competência. Em resumo, a questão referente a delimitação do aspecto material da norma instituidora do IPTU da margem para controvérsias por parte da doutrina e jurisprudência. Tem-se que, de um compilado de normas e doutrinas, compete apenas ao Município traçar os limites da área urbana, sob seus próprios critérios, para que possa assegurar a observância do princípio da função social da propriedade urbana e, por consequência, para fins de tributação (expressa na Constituição), é dever do legislador municipal utilizar-se do IPTU como instrumento de política de desenvolvimento e de expansão urbana. Ou seja, o artigo 182 do texto constitucional, que será mencionado e destrinchado mais à frente nos permite verificar que existe a incumbência de delinear todos os aspectos da hipótese de incidência do IPTU, não apenas para fins tributários, e sim, preponderantemente para salvaguardar o efetivo cumprimento da função social da propriedade. Cabe ao Município o direito e o dever de executar a política de desenvolvimento urbano, inclusive por meio do IPTU, de promover o adequado aproveitamento do solo urbano não-edificado, subutilizado ou não utilizado.

Já com relação ao aspecto material, Valeria Furlan sabiamente ensina que é possível afirmar que consiste no fato lícito, genérico e abstrato descrito na sua respectiva hipótese de incidência, abstratamente isolado das coordenadas de tempo e de espaço. Isso significa dizer que, se a hipótese (descriptor) da norma jurídica que constituiu a obrigação de pagar o IPTU refere-se à situação "ser proprietário de bem imóvel", esta, a rigor, é sua materialidade. Nosso Código Civil brasileiro não traz a definição explícita de propriedade, mas sim de direito de propriedade. Furlan continua dizendo que, se a Constituição Federal determina que o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, então rapidamente chegamos à conclusão de que quem detiver esse direito, de animus de dono, poderá figurar no polo passivo da obrigação de pagar o aludido imposto.

Do aspecto pessoal ou subjetivo, Valeria Furlan ensina que é a qualidade inerente a hipótese de incidência que determina os sujeitos da obrigação tributária que o fato imponible fara nascer. O professor Paulo de Barros Carvalho menciona que o conseqüente normativo apenas designa o sujeito ativo, expressa ou implicitamente. Quanto ao sujeito passivo, limita-se a dar o critério para sua determinação. Somente o fato imponible ira concretizar em alguém a indicação genérica e abstrata da lei. Só depois da realização do fato imponible torna-se possível determinar concretamente o sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, o aspecto pessoal é o atributo da endonorma tributaria que determina o sujeito ativo da obrigação jurídica respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo. O sujeito ativo do IPTU é o Município, por se tratar de ser o credor. Já o sujeito passivo, é o contribuinte, detentor da propriedade ou de acordo com Alfredo Augusto Becker, o "sujeito passivo da relação jurídica tributaria nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano". No mais, apenas o titular do domínio útil poderá figurar efetivamente, como sujeito passivo do IPTU, já que os direitos que detém sobre o imóvel locado são bem mais amplos que os do locatário.

Referindo-se ao aspecto temporal da hipótese de incidência do IPTU, sem muitas delongas, infere-se sobre o momento da interrupção da obrigação tributária. Compete ao legislador municipal estipular a data na qual considerar-se-á nascida a relação jurídico-tributaria, que poderá ser bienal, anual, semestral ou trimestral, num determinado dia, ou até mesmo, diariamente, consoante seu alvedrio. Regra geral, tem-se escolhido o ano civil. Augusto Becker elabora 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 que a do ano civil. Assim, a realização do estado de fato poderá completar-se num semestre ou num trimestre ou num dia. Não há fundamento logico, nem jurídico, que proíba o legislador de criar imposto de propriedade imóvel mediante regra jurídica que incida cada dia, e conseqüentemente, crie um novo dever jurídico de pagar aquele imposto todos os dias. A regra jurídica tributaria somente poderá incidir depois de realizada a hipótese de incidência, de modo que incidira a regra jurídica tributária vigente no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano". O fato imponible do IPTU verifica-se no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro. A situação do imóvel neste dia é que vai determinar ou se não sua incidência.

Com relação ao aspecto quantitativo, Valeria Furlan cinge-se, pois este capítulo ao exame do aspecto quantitativo da norma instituidora do IPTU, portanto da sua base de cálculo e respectiva alíquota. Realçaremos, concomitantemente, a importância desses elementos, que perfazem o aspecto quantitativo da norma tributária. As funções da base de cálculo são: a) dimensionar a materialidade da hipótese de incidência tributária; b) apurar, conseqüentemente, o montante devido; c) constatar a observância dos princípios da capacidade contributiva e da reserva de competências impositivas; d) confirmar, afirmar ou infirmar a espécie tributária. De acordo com o art. 33, a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Para determinar a base de cálculo, não se considera o valor venal dos bens moveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. De acordo com Roque Antonio Carrazza, valor venal corresponde ao valor que o bem alcançaria caso fosse posto à venda em condições usuais de mercado, isto é, equivalendo ao preço de uma venda à vista, portanto sem inclusão de qualquer encargo relativo a financiamento, quando vendedor e comprador tenham plena consciência do uso a que pode servir aquele imóvel. Com efeito, o valor venal confirma a espécie tributária instituída (IPTU), pois sendo a materialidade do fato impositivo a propriedade imobiliária, nada melhor que o valor venal do imóvel para permitir sua mensuração. No caso do IPTU, mantendo-se a base de cálculo como valor venal do imóvel, razão não haveria para se distinguir outra espécie do tributo, uma vez que o valor revela-se como grandeza adequada ao fato propriedade imobiliária. Noutro dizer: o valor venal do imóvel atende e satisfaz as funções da base de cálculo *in abstracto* acima referidas. Com relação ao tema alíquotas do IPTU, podemos afirmar que alíquota é um dos dois elementos integrantes do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária e traz em seu bojo a relevante função de graduar o montante devido, proporcionalmente a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Para finalidade de IPTU, a alíquota se traduz numa fração do valor venal, donde a multiplicação da alíquota (fração) pelo valor venal do imóvel ensejara o *quantum* devido. Assim, não tem a alíquota as mesmas funções da base de cálculo, mas apenas a de apurar, juntamente com aquela o montante tributário devido. Conclui-se que as alíquotas só prestam a quantificar o dever tributário, graduando-o nos limites da capacidade contributiva. Mas há também a chamada progressividade extrafiscal, onde o fim visado pelo Estado deixa de ser o mero abastecimento dos cofres públicos, via tributação e mediante o respeito ao

princípio da capacidade contributiva. Então, tratando-se de impostos com natureza extrafiscal, progressivos seriam aqueles impostos que tem majorada sua alíquota em face de determinadas circunstâncias, independentemente de ter ou não sido alterada a dimensão da base de cálculo, pois a finalidade, aqui, limitar-se-ia a atingir preponderantemente efeitos extrafiscais: incentivar o desestimular certos comportamentos. Logo, não poderia ser vedado o emprego de alíquotas regressivas, ou seja, quando se tem em mira atingir fins fiscais. As alíquotas do IPTU devem ser variáveis (gradativas) quer para fins meramente fiscais, quer para fins preponderantemente extrafiscais. Vem expressas sempre em porcentagem, a qual fixada em lei, pode ser maior ou menor, mas não pode imprimir ao tributo feições confiscatórias, sob pena de se burlar o art. 150, IV da nossa Carta Magna. A graduação das alíquotas do IPTU, quer para preservar o princípio da capacidade contributiva, quer para o atingimento de finalidades extrafiscais, ensejou diversas classificações doutrinárias.

O Estado precisa arrecadar para cumprir suas funções constitucionalmente definidas, através de serviços públicos e administrando o patrimônio público. Como principal receita para cuidar de suas despesas, Robinson Sakiyama Barreirinhas opina que no Brasil existe a receita tributária. “A função primária do tributo é suprir o Estado com os recursos necessários a seu funcionamento”, disse Barreirinhas (Manual de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo-SP, 2009). Esta é a famosa função fiscal do tributo. Não raramente, o tributo é utilizado como instrumento de intervenção no mercado. Caso este dos tributos aduaneiros, cuja função primordial é de regular os preços dos bens, denominando-se a função extrafiscal.

Fica claro, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed. Rio de Janeiro, 2014) que sob a égide do direito tributário existem dois tipos de progressividade do IPTU, sendo uma fiscal (artigo 145, § 1º, CF/1988) e outra extrafiscal (artigo 182, § 4º, CF/1988). Novamente à luz do Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), que regula o IPTU progressivo, em seu artigo 7º dispõe que em caso de descumprimento de lei municipal para área incluída no Plano Diretor Estratégico da Cidade de São Paulo (Lei 16.050/2014), em casos de subutilização ou não utilização do solo não edificado, poderá ter a sua propriedade notificada por agente público e deverá dentro de 1 (um) ano protocolar projeto de construção. Em 2 (dois)

anos deverá iniciar a edificação do projeto protocolado, prazos que iniciam sua contagem a partir da data da notificação.

Em caso de descumprimento desses prazos e condições, o Município poderá aumentar a alíquota progressivamente até o máximo de 15% (quinze por cento), é o denominado IPTU progressivo no tempo. E ainda, decorridos 5 (cinco) anos da cobrança do IPTU progressivo, sem que o proprietário tenha edificado nada em sua propriedade, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel.

2.1 Fontes do Direito Tributário

No ordenamento jurídico brasileiro, para mencionarmos que há várias subdivisões doutrinárias, é preciso lembrar que existe o estudo feito pelo Professor Paulo de Barros Carvalho e que também existe uma divisão básica em que vários doutrinadores como Kiyoshi Harada, Barreirinhas, Eduardo Sabbag e Vittorio Cassone consideram ser o ramo público e o privado. Para a corrente doutrinária do Professor Paulo de Barros, podemos metaforizar as palavras de Tárek Moysés Moussallem, grande doutrinador e jurista do Espírito Santo, que para discorrer sobre fontes do direito é preciso definir os conceitos de "fontes" e "direito". Já os outros doutrinadores afirmam que o Direito Tributário se encaixa no ramo público, juntamente com o direito financeiro e fiscal. De acordo com Carlos Ari Sundfeld, (Fundamentos de Direito Público. São Paulo, SP. Ed. Malheiros, 2006), a divisão foi criada para facilitar o estudo, com espreque no critério didático que classifica o direito público como um conjunto de sub-ramos com especificidades próprias. Pode se afirmar que este ramo do direito é autônomo e visa resguardar e executar o interesse público.

Podemos aqui dissertar por páginas e páginas sobre o tópico de fontes do direito, porem em suma, o nosso mestre Tárek Moysés Moussallem¹ mostra o sentido metafórico que a palavra "fontes" adquire na ciência do direito, favorecendo inquestionavelmente sua plurivocidade significativa. Por obvio que neste trabalho voltado ao direito tributário, e com especificidade no IPTU, vamos focalizar e decotar que o conceito de fonte a ser estudado encontra-se intrinsecamente ligado ao conceito de

direito outrora estipulado como sendo o conjunto de normas jurídicas validas em um dado tempo e espaço. Portanto, importante lembrar que "o estudo a respeito das "fontes do direito" a ser realizado é de capital importância para qualquer investida dogmática sobre o direito positivo, uma vez que, a partir da sua acurada esquadrihadura, o jurista estará munido de ingente arsenal para o deslinde da grande maioria dos temas (qualquer transformação do sistema do direito positivo) hoje ainda obscuros tanto na Ciência do Direito quanto na prática forense".

O professor Tarek denota tamanho conhecimento ao se aventurar por falar em fontes do direito, tal que sua base seja apadrinhada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, grande cientista jurídico com notório conhecimento e que demonstra pinceladas do saber sobre o tema do construtivismo logico semântico.

Por outro lado, podemos afirmar que o direito tributário brasileiro divide-se em dois, no que tange às fontes, podendo ser material (ou real) ou formal. As fontes materiais ou reais referem-se aos pressupostos ou suportes fáticos das imposições tributárias, quais sejam o patrimônio, a renda e os serviços em geral, utilizados como incidência tributária (Sabbag, 2014). Traduzindo para esclarecer e não deixar qualquer sombra de dúvida, as fontes materiais são denominadas também fontes reais, justamente por seu nome autoexplicativo, vez que são os fatos geradores da incidência tributária como por exemplo, os produtos industrializados que são comercializados, as próprias transações efetuadas por meio de compra utilizando cartão de crédito e outros.

Quanto à fonte formal, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, podem ser chamadas de "veículo introdutor de normas", vez que reúnem um conjunto de normas que compõem o campo das ciências jurídicas. Tais fontes ganham corpo através dos atos normativos por meio dos quais a ciência jurídica ganha vida, nascendo para o mundo jurídico. Essas se subdividem em fontes formais primárias, ou principais, e fontes formais secundárias, ou complementares.

As fontes formais são compostas por disposições legislativas ou regulamentares que validamente disciplinam a determinação, apuração, controle e procedimento de formalização do crédito tributário, não incluindo a doutrina e jurisprudência. Cabe salientar que a doutrina e a jurisprudência não são fontes formais do direito tributário. Entretanto sua importância é inquestionável, a qual tem função de clarear e dirimir qualquer dúvida quanto à aplicação do direito e antecipa-se ao legislador no trabalho de lapidação dos princípios e conceitos, concernentes ao fato gerador, à base de cálculo e

aos demais elementos fundamentais do tributo. Dentre as fontes formais principais, pode-se ordená-las da seguinte maneira: Constituição Federal, Emenda à Constituição Federal, Lei Ordinária, Decreto, Lei Delegada, Medida Provisória, Decreto Legislativo, Resolução, Tratados e Convenções Internacionais e Lei Complementar.

Portanto é válido salientar que a Legislação Tributária é o que se encontra em Fontes Formais, Primárias ou Secundárias, feita também pelos Atos Normativos Primários e Secundários e principalmente pelo que dispõe os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional. “Art. 96 - A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Eis o que dispõe o artigo 100 do CTN:

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

As diferenças entre cada tributo, espécies e qual a competência serão tratadas no tópico seguinte. Contudo resta salientar que serão tratados de forma superficial, apenas para trilhar o caminho dos primórdios até o tema abordado em questão.

Na visão kelseniana, sob a máxima de que o “direito regula a sua própria criação”, não há possibilidade de a “fonte” do direito não ser outra que não o próprio sistema do direito positivo. Reiteramos que KELSEN emprega a locução fontes do direito no sentido de fundamento de validade. Com algumas modificações, esse foi também o caminho percorrido por LOURIVAL VILANOVA que, em sua aparente visão bidimensional do direito (norma e fato), leciona como conceito dogmático de fonte o modo de produção normativa estabelecido pelo próprio ordenamento.

PAULO DE BARROS CARVALHO, seguindo a trilha do mestre LOURIVAL VILANOVA, compreende por fontes do direito os órgãos credenciados pelo sistema do direito positivo para produzirem normas, bem como a própria atividade desenvolvida por esses órgãos, tendo em vista a produção normativa. Em suma: fontes do direito

seriam os fatos jurídicos produtores de normas. Os fatos jurídicos produtores de normas seriam aqueles juridicizados por normas de estrutura e não por normas de comportamento, o que de plano rechaça a possibilidade de o fato jurídico tributário ser fonte do direito.

Desse recorte do mestre Tarek, tira-se proveito de tudo sobre fontes e sabe-se que a corrente do construtivismo lógico semântico é questionadora e nos ensina a pensar de modo diverso do tradicional ensinado nas faculdades e doutrinas de diversos autores aqui mesmo mencionados.

2.2 Espécies de Tributos

Em nosso ordenamento jurídico, o Direito Tributário é subdividido para facilitar os estudos e discussões sobre o tema. Essa divisão doutrinária existe justamente com a finalidade de viabilizar maior compreensão e detalhamento das ocorrências que acontecem no mundo factual.

Através do artigo 145 da Constituição Federal de 1988 e artigo 5º do Código Tributário Nacional, quais são as espécies de impostos e tributos, podemos decotar as espécies do direito tributário. Note o que dispõe o artigo 145 da Carga Magna:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Como é notório, existem tributos de caráter federal, estadual e municipal. O IPTU tratado neste trabalho em questão é de caráter municipal. Portanto basicamente distinguir-se-á os tributos e espécies municipais.

Já o artigo 5º do Código Tributário Nacional dispõe acerca da especificação e qualificação dos tributos. O dispositivo afirma que existem 3 (três) tributos, sendo eles os impostos, as taxas e contribuições de melhoria.

O IPTU enquadra-se na questão do imposto, sendo diferente das taxas e contribuições de melhoria. Este tributo é de caráter municipal e visa o desenvolvimento do município com a arrecadação do mesmo. Adiante diferir-se-á conceitualmente taxas, impostos e contribuições de melhoria.

Existem duas correntes de acordo com a doutrina, sendo uma divisão pentapartida e a outra tripartida. A divisão pentapartida, como seu próprio nome diz, é subdivida em cinco, sendo os tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Já a tripartida considera apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Os impostos são tributos cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, ao seu patrimônio ou atividade, conforme o disposto no artigo 16 do CTN. Os impostos federais são de competência da União (conforme os artigos 153 e 154 da CF). Os impostos estaduais são cobrados pelos Estados-membros e Distrito Federal, conforme o artigo 155 da CF. E os impostos municipais são de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Dentre sua classificação, podem-se enquadrar os impostos “diretos ou indiretos”, “pessoais e reais”, “fiscais e extrafiscais” e “progressivos, proporcionais e seletivos”.

O imposto progressivo é a cobrança do tributo de forma progressiva. Para melhor explicitar pode-se dar o exemplo do IPTU progressivo no tempo, que é a cobrança do tributo com base no valor venal do imóvel que não esteja cumprindo a função social da propriedade, cuja alíquota sofre aumento gradativo ano após ano, até o máximo de 15%.

Insta salientar que a progressividade se traduz em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. De acordo com Sabbag, o critério de progressividade pode ser quantitativo, subdividindo-se em progressividade fiscal e extrafiscal. A progressividade fiscal é conhecida pelo jargão “quanto mais se ganha, mais se paga”, denotando finalidade meramente arrecadatória. Já a progressividade extrafiscal se dá pela modulação de condutas, existindo três tipos de impostos progressivos, sendo pela renda, IPTU e o ITR.

Taxa é todo tributo vinculado à ação do Estado e atividade pública, exemplos de taxas são a taxa do lixo imposta em São Paulo pela prefeita Marta Suplicy no ano de

2002, que se findou com a candidatura da oposição em 2005, pelo então político José Serra. A Contribuição de Melhoria está disposta no artigo 145, III da CF e nos artigos 81 e 82 do CTN. Explica-se que a Contribuição de Melhoria é de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, podendo ser instituída nos casos em que há valorização imobiliária devido a uma obra pública. Por exemplo, Fulano tem um imóvel na rua A cruzamento com a rua B e próximo dali se constrói uma praça com espaço verde e de lazer, fazendo com que o imóvel de Fulano tenha valorizado. Nesta ocasião pode incidir o tributo denominado “Contribuição de Melhoria”.

2.3 IPTU e suas singularidades

Primeiramente, cabe salientar o conceito básico de IPTU e qual sua origem. O art. 156, I, da CF estabelece ser de competência dos Municípios a instituição do IPTU. Eis o que dispõe o art. 156, I da CF/88: “Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana. Desta forma, é possível afirmar que cabe ao Município em que estiver localizado o bem imóvel a instituição do IPTU.”

O artigo 32 do CTN dispõe sobre o IPTU, em que pese à competência e o fato gerador. Eis o que cita a letra fria da lei no disposto:

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.

O sujeito passivo do IPTU abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado. Resumindo, o sujeito passivo é o cidadão pagador e o sujeito ativo o município recebedor. O art. 34 do CTN ilumina o raciocínio, o qual dispõe que o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

O artigo 32 do CTN dispõe diz que tem como fato gerador do IPTU “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”

Para se considerar zona urbana o legislador deverá delimitar, de forma não discricionária, para os efeitos do IPTU, por meio da qual os imóveis ficarão sujeitos àquele tributo, com exclusão do imposto semelhante rural aplicado pela União (ITR, regulamentado pelo art. 153, §4º, III da CF/88). Nestes casos, a lei municipal deverá considerar, pelo menos, dois dentre os cinco requisitos enumerados no § 1º do art. 32 da CTN.

§ 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.

Exemplos do disposto no artigo 32, § 1º se dão nos casos em que a distinção do imóvel rural e urbano é feita pela sua localização e não pela sua destinação. Por exemplo, dentro da cidade não é muito comum encontrar propriedades vazias para o cultivo de plantações ou gados. Mas se estiver dentro do município, será cobrado o IPTU por abarcar zona urbana. De igual modo caso um proprietário de fazenda edifique sua casa na sua propriedade e comece a residir ali, o pagamento anual será de ITR, pois a localização da sua residência se enquadra na zona rural.

O Imposto Predial e Territorial Urbano pode ser aplicado de forma progressiva no tempo de acordo com o não cumprimento da função social da propriedade. De acordo com o jurista Eduardo Sabbag, no início do século XXI muitos municípios faziam o lançamento do IPTU com base em alíquota única (art. 156, § 1º, CF/88 - que na sua redação original, permitia, a título de exceção, a progressividade de alíquotas para o IPTU), desde que fosse para “assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Ou seja, existiam duas formas de cobrança desse tributo, sendo uma com finalidade de arrecadação, buscando tributar mais os mais abastados e menos os de menor capacidade financeira – o Princípio da Igualdade Tributária prescreve que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica - e outra, de cunho extrafiscal, em

que a mensuração do imposto poderia ser feita de modo progressivo, respeitado o objetivo de atender à função social da propriedade.

Aliás, o art. 182, § 4º, II, da CF dispunha acerca da progressividade extrafiscal do IPTU, que, adstrita à previsão no Plano Diretor do respectivo município, prestigiava a busca da **função social da propriedade urbana**, tributando-se mais gravosamente os proprietários de bens imóveis da zona urbana que não procediam a seu adequado aproveitamento. (Sabbag, 2012) Evidenciava-se, assim, a consecução indireta de notável interesse público, ou seja, o adequado uso e gozo da propriedade territorial urbana.

Com a Emenda Constitucional nº 29, publicada em 13 de setembro de 2000, alterou-se a redação do mencionado art. 156, dando nova conformação ao progressivo IPTU. Foi criada a possibilidade de tal imposto ser progressivo não apenas para o fim de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade (progressividade no tempo) o que já se permitia, mas também em razão do valor do imóvel. Além disso, permitiu-se o estabelecimento de alíquotas diferentes em razão da localização e uso do imóvel.

Com relação ao fato gerador da obrigação principal, cita que há diversos aspectos além da materialidade, como o aspecto espacial, temporal, pessoal e valorativo.

É o que ensina o grande doutrinador Ichihara (2002, p. 258 e 259):

O aspecto espacial é a zona urbana do Município, seja urbana por se localizar dentro do perímetro urbano ou em área urbanizada. Pelo aspecto espacial, somente um Município é competente para instituir e cobrar este imposto, uma vez que não existe propriedade imóvel que ao mesmo tempo seja localizada em zona urbana de dois Municípios, nem ser, ao mesmo tempo, urbana e rural. (...) O aspecto temporal, ou seja, o momento da ocorrência do fato gerador deste imposto, por pacífico entendimento, ocorre em 1º de janeiro de cada ano e, assim, o Município poderá lançar e cobrar o imposto predial e territorial urbano. (...) No aspecto pessoal, como sujeito ativo aparece o Município, ou ainda, a União, o Distrito Federal, na forma do art. 147, CF. No pólo passivo, aparece como contribuinte o sujeito do verbo ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, com ânimo de ser proprietário. (...)

O aspecto valorativo, que é a base de cálculo e alíquota, deverá ser fixado em lei (art. 97 do CTN). Nos termos do art. 33 do CTN, a base de cálculo deste imposto é o valor venal, mas deverá ser entendido como o fixado em lei e que não poderá ultrapassar o valor venal. A alíquota, que pela nova Constituição também será expressamente fixada em lei, poderá ser progressiva aos imóveis que não atendem à função social. (...) Existem, na realidade, não só a possibilidade de aplicação da progressividade, mas a obrigatoriedade, em três

hipóteses: ao imóvel que não atende à função social, previsto no art. 182, § 4º, II da CF, denominada de progressividade no tempo; progressividade para implementar o princípio da igualdade, atendendo aos critérios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) e, por último, a progressividade para assegurar a diferenciação de alíquotas, tomado como diferencial o valor, a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, I e II da CF).

Com relação ao critério quantitativo, o nobre jurista, Barreirinhas nos ensina (2009, p. 532):

O IPTU é, em regra, lançado de ofício pela autoridade fiscal. Por conta disso, surge um problema operacional: em uma cidade grande, é difícil para a administração verificar o valor de cada um dos imóveis urbanos para então lançar o tributo. Por conta disso, é extremamente comum a utilização das chamadas plantas genéricas de valores. As plantas genéricas de valores são levantamentos que valoram o solo urbano do Município de maneira genérica, aproximando-se o máximo possível, dentro das possibilidades operacionais, do valor individual de cada imóvel em cada região da cidade. Essas plantas normalmente apontam o valor médio do metro quadrado de terreno e de construção nas diversas regiões em que a cidade é dividida, considerando a localização, padrão de construção e acabamento, entre outros fatores.

O art. 182, da CF, dispõe:

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

(...)

§ 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;

(...)

O Estatuto da Cidade (Lei. 10.257/2001) estipula em seu art. 7º que:

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 5 (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 mínima de 15% (quinze por cento).

A Lei Federal nº 10.257 de 2001 é clara e objetiva em tratar sobre o IPTU progressivo. Antes da Emenda Constitucional nº 29 de 2000, era inconstitucional a cobrança deste imposto progressivamente no tempo. Dentre os princípios constitucionais que regem o IPTU, pode-se dizer que existe a legalidade, irretroatividade, igualdade, progressividade e proibição de confisco (Aliomar Baleeiro). Para o mestre, estes princípios regem igualmente o IPTU, não podendo haver limitações adicionais políticas ou econômicas. O município, respeitada a Constituição e obedecidas às normas gerais, exerce plenamente sua competência.

O fato gerador do IPTU é a simples existência do imóvel. Se existe um imóvel em determinado município, eis que surge a cobrança do IPTU. Não importa se o terreno encontra-se edificado ou baldio, haverá a cobrança do tributo.

O CTN expande a idéia e o conceito de propriedade, incluindo no art. 32, como fato gerador do IPTU o domínio útil e a posse, conceitos que não coincidem entre si. Muito pelo contrário, segundo nossa lei civil, são inconfundíveis.

A CF prevê espécies de progressividade, sendo que a primeira visa apenas implantar objetivos de igualdade e justiça, promovendo impostos maiores aos mais favorecidos e menores aos menos favorecidos. Esta espécie está prevista no art. 145, § 1º da CF, quando se impõe que os impostos deverão ser “pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo”. Desta forma, de acordo com os nobres conhecimentos de Aliomar Baleeiro, pode-se personalizar o imposto como realmente determina do art. 145, § 1º da CF. Devido ao princípio da igualdade, as reduções, isenções e renúncias devem vir por intermédio da progressividade do IPTU. Isto é, além do fato de que alguns cidadãos são mais abastados que outros, muitos imóveis valorizam ao longo do tempo e a sua alíquota de cobrança também sobe. Por exemplo, um imóvel localizado na Avenida 136 do Setor Marista de Goiânia difere de um imóvel localizado no Setor Curitiba. Isto devido à diversos fatores como a própria localização, Plano Diretor estabelecido, comércio e indústria ao redor e principalmente à proximidade que o bairro tem do centro da cidade.

A dúvida pertinente é: antes da EC nº 29/2000 a progressividade do art. 156 era a mesma do art. 182? Quem dizia que sim, se apoiava no fato de edificar ou não, utilizar plenamente ou não o potencial construtivo dos terrenos, não é a única função social a ser cumprida dentro do Plano Diretor. É sabido que o Plano Diretor somente é obrigatório nos casos em que a cidade possua mais de 20 (vinte) mil habitantes. Ou seja,

a cobrança do IPTU progressivo ocorre em pouquíssimas cidades do Brasil. A implantação é recente e ainda não efetivada no município de São Paulo que é uma das maiores cidades do mundo. Outro fator é que mesmo o imóvel edificado poderia ser destinado à uma especificidade, seja para melhorar o bairro e atender àquela população específica por exemplo, necessitada de um supermercado ou hospital. Portanto somente cidades com Plano Diretor estabelecido, cidades denominadas “cidade grande” coloquialmente, teriam a possibilidade de cobrança do instituto progressivo no tempo.

Para tanto se fez a diferenciação do IPTU progressivo em 2 (duas) espécies, sendo a) progressividade igualitária: com intenção de graduar o imposto à capacidade econômica de cada um – art. 145, § 1º; b) progressividade extrafiscal: para constranger o contribuinte a ajustar o imóvel à sua função social em sentido amplo – art. 156; e c) progressividade no tempo, destinada a estimular as edificações em terrenos baldios – art. 182, § 4º, II. Seguindo esta linha de raciocínio, pode-se indagar se as Súmulas nº 539 e 589, também se encontram superadas ou não. Segue teor abaixo:

Súmula nº 539 – É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro

Súmula nº 589 – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

O STF resolveu se pronunciar por meio de entendimento sumular, descrevendo da seguinte maneira a Súmula nº 668: “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (DJ de 13.10.2003)”.

3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

3.1 Breve histórico da divisão de terras no Brasil e da cobrança de impostos sobre a terra

As primeiras divisões de terras conhecidas em nosso território brasileiro são as famosas capitânicas hereditárias. De acordo com José Baptista de Carvalho, autor do livro “Verdadeira História das Capitânicas Hereditárias” elas foram um sistema de administração territorial criado pelo rei de Portugal, D. João III, em 1534. Este sistema consistia em dividir o território brasileiro em grandes faixas e entregar a administração para particulares, principalmente nobres com relações com a Coroa Portuguesa.

Este sistema foi criado pelo rei de Portugal com o objetivo de colonizar o Brasil, evitando assim invasões estrangeiras. Ganham o nome de Capitânicas Hereditárias, pois eram transmitidas de pai para filho, de forma hereditária.

Estas pessoas que recebiam a concessão de uma capitania eram conhecidas como donatários. Tinham como missão colonizar, proteger e administrar o território. Por outro lado, tinham o direito de explorar os recursos naturais como madeira, animais e minérios.

O sistema não funcionou muito bem. Apenas as capitânicas de São Vicente e Pernambuco deram certo. Podemos citar como motivos do fracasso: a grande extensão territorial para administrar (e suas obrigações), falta de recursos econômicos e os constantes ataques indígenas.

O sistema de Capitânicas Hereditárias vigorou até o ano de 1759, quando foi extinto pelo Marquês de Pombal. Apesar de extintas, sua denominação se manteve até 1821, quando então, a maioria destas capitânicas se tornou província.

Esta divisão sistemática de capitânicas ocorreu devido ao medo - pós descobrimento do Brasil, no ano de 1500 - que se instaurou de invasões estrangeiras e tomada de terras. Desta forma, houve a divisão de terras, denominadas Capitânicas Hereditárias. Elas deixaram sua marca na ocupação do território nacional. Foram elas que deram a base para estrutura do poder que se mantém até os dias atuais e fixaram

nomes de estados do país. (CARVALHO, José Baptista. Verdadeira História das Capitanias Hereditárias. Editora Multimapas, São Paulo-SP. 2008)

Durante o período imperial, havia 18 províncias em nosso território. O desenho era parecido com o atual. Em 1828, a província Cisplatina conseguiu sua independência e se tornou a nação uruguaia. Até a proclamação da república, em 1889, criaram a província do Amazonas, desmembrada do Pará, e a do Paraná, desmembrada de São Paulo. Com a República, as províncias viraram estados.

No livro “1808” de Laurentino Gomes, pode-se perceber esta informação: “O mapa do Brasil de 1808 já era muito semelhante ao atual, com exceção do Estado do Acre, que seria comprado à Bolívia em 1903. Além disso, durante o governo de D. João VI haveria uma breve mudança na fronteira ao sul. A Província Cisplatina seria anexada ao Brasil em 1817, mas declararia sua independência onze anos mais tarde para se tornar o atual Uruguai. O Tratado de Madri, de 1750, tinha revogado o antigo Tratado de Tordesilhas e redesenhado as fronteiras das colônias portuguesa e espanholas com base no conceito de ocupação efetiva do território. Ocupar o território era, portanto uma forma de garantir sua integridade (...) (pág. 111).

Desde os primórdios de nossa nação, o Brasil-Colônia se via obrigado a pagar tributos à Coroa portuguesa, com objetivo de financiar expedições, proteger o litoral do país contra saques e proporcionar lucro, uma vez que os intentos da colonização se dava com o enriquecimento da nação européia portuguesa e não de sua colônia.

Como as atividades da colônia concentravam-se na extração, agricultura e mineração, os tributos também recaíam sobre os principais produtos internos: especiarias, pau-brasil e pescados, ouro, prata e pedras preciosas, taxados em 20%; direito de portagem nos rios.

Desta forma, o dinheiro público era constituído basicamente pelo quinto e pelo dízimo. A Carta Régia de 3 de dezembro de 1750 calculava o quinto em 1.456 quilos de ouro anuais. Por motivos de má administração e gerencia dos recursos adquiridos, havia constantes aumentos dos impostos sobre a Colônia. Houve então a instituição de um imposto extraordinário chamado de derrama. (Verdadeira História das Capitanias Hereditárias Autor: Carvalho, José Baptista de Editora: Multimapas; ano 2008, São Paulo-SP)

Segundo o mestre Júlio José Chiavenato (As várias faces da Inconfidência Mineira, 4 ed., SP, pág. 35) “estipulava-se previamente um mínimo a ser pago

anualmente ao governo real. Se ele não fosse conseguido através das formas usuais da cobrança do quinto, aplicava-se a derrama – isto é, toda a comunidade teria que contribuir até atingir-se o limite”, independentemente de suas rendas virem da extração do ouro ou de outra atividade qualquer.

Com a vinda da Família Real para o Brasil, em 1808, novos tributos foram instituídos. Tais como o imposto sobre importações, com a abertura dos portos; imposto predial e imposto do selo.

Com a aprovação do nosso CTN (Código Tributário Nacional) em 1966, que fora recepcionado pela Constituição de 1967, o sistema tributário nacional se consolidou e ganhou em racionalidade, definindo as competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios.

O CTN define como tributo, em seu artigo 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”.

Daí pode-se retirar que o tributo é obrigatório a todo cidadão brasileiro, devendo ser pago em dinheiro e que não seja confundido com a multa, que ocorre nos casos em que é realizado ato de caráter ilícito ou infracionário. Além disso, o tributo deve ter uma atividade vinculada, isto é, no caso do IPTU o fato gerador é a propriedade predial e territorial, seu domínio útil e a posse.

3.1.1 Como é feita a cobrança de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana

A base de cálculo para o Imposto Predial e Territorial Urbano é o valor venal do imóvel. O valor venal é aquele valor pelo qual um bem é comercializado, com pagamento à vista, em condições normais de mercado. São considerados para o cálculo do valor venal de um imóvel vários fatores, dentre eles podem ser citados 4 (quatro) principais fatores, como:

- a) O tamanho do terreno;
- b) A localização deste terreno conforme a Planta Genérica de Valores;
- c) A área construída;
- d) A qualificação, ou seja, o tipo de acabamento da construção edificada.

Desta maneira, um sujeito ativo – Município – tem o direito subjetivo da obrigação tributária de exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.

Por outro lado, existe o dever jurídico de cumprir a obrigação por parte do sujeito passivo – contribuinte – este tem o dever jurídico de entregar ao sujeito ativo o objeto da prestação.

Efetuada o lançamento, Valeria Furlan afirma que é necessário notificar o sujeito passivo da obrigação tributária para que aquele ato administrativo possa ter eficácia, ou seja, somente após a notificação regularmente feita ao contribuinte passa o lançamento a produzir seus efeitos jurídicos.

Sobre prazos, podemos afirmar que existe o decadencial e prescricional. Convém lembrar a distinção que se verifica entre a extinção do direito a ação e a existência da própria ação, ocasionadas respectivamente, pela decadência e prescrição.

O prazo decadencial nunca se interrompe, nem se suspende, ou seja, flui continuamente desde a realização do fato impositivo. Doutra parte, por implicar inexistência do direito, a decadência pode ser declarada pelo Juiz de ofício. O mesmo não ocorre com o prazo prescricional, que se altera diante da manifestação do titular do direito a ação, podendo ser renunciada a prescrição. O CTN dispõe sobre o prazo prescricional.

No caso do IPTU, se a Fazenda Municipal deixar de efetuar o lançamento vera decair o seu direito de fazê-lo, extinguindo-se a obrigação, já que o recolhimento do IPTU só se torna possível após o lançamento realizado pela Fazenda Municipal.

3.2 Princípios Tributários

Princípio da Legalidade Tributária

Para entender o conceito de Princípio, é preciso saber o significado da palavra. Princípio é uma dentre as diversas fontes jurídicas existentes no ordenamento jurídico. Nota-se que existem diversos princípios, dentro das mais variadas matérias. Uma delas é o direito tributário, que possui diversos princípios. De acordo com o nobre jurista e

professor Paulo de Barros Carvalho: "O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o interprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicara a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal."

Ou seja, refletir sobre o princípio da legalidade equivale a meditar sobre o próprio direito. Como diz o nobre professor Paulo de Barros: "nunca serão demais os estudos que evoluírem em torno de valores com a magnitude do princípio da legalidade (...)"

Isso se aplica, na plenitude, a regra matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no conseqüente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais.

De acordo com o prof. Paulo de Barros Carvalho, importante sopesar a RMIT neste princípio para evitar deslizes e injustiças na escritura e análise de leis e normas.

Além desta corrente de pensamento, há a teoria tradicional e clássica, tem-se o Princípio da Legalidade Tributária de acordo com o nobre jurista Eduardo Sabbag, que diz que esta fonte surgiu na Inglaterra, em 1215, quando o Rei João Sem Terra instituiu a Carta Magna Inglesa. Àquela época, a nobreza e a plebe, reuniram esforços e se insurgiram contra o poder unipessoal de tributar, impondo ao príncipe João um estatuto, o qual visava coibir a atividade tributária do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação "no taxation without representation".

O intento marcou a história do constitucionalismo inglês: tal estatuto foi a primeira constituição inglesa, chamada Magna Charta Libertatum, exurgindo a partir do desejo popular de rechaçar a tributação tradutora de desapropriação e de cancelar a ideia de que a invasão patrimonial pressupõe o consentimento popular. Nascia, assim, o ideal de que, na esteira da legalidade, corre tão somente o tributo consentido.

Portanto, de acordo com Sabbag, é possível conceituar o princípio da legalidade tributária como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira aduz: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”.

Diz-se que, nesse diapasão, o Princípio da Legalidade é o “vetor dos vetores”. Outrossim, tal postulado, intitulado *princípio da ligalitariedade*, por Pontes de Miranda, mostra-se como um princípio fundante dos demais, irradiando uma carga valorativa de calibragem, no modulado convívio fisco *versus* contribuinte.

É imperioso destacar que a tarefa de instituir o tributo, conquanto unilateral na forma, não o é na essência. É que a instituição pressupõe o consentimento popular – consoante se asseverou em linhas anteriores – uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir.

De acordo com Eduardo Sabbag (2014 apud Pontes de Miranda, 1954) a legalidade na tributação quer dizer que o povo está tributando a si mesmo, sendo que a lei expressa uma vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo.

Princípio da Anterioridade Tributária

Em breves palavras é possível afirmar que este princípio se baseia no art. 150 da CF/88, em seu inciso III, alíneas “b” e “c”. Por quê? Veja bem o que dispõe o artigo da lei:

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

O nome do capítulo que dispõe o art. 150 da CF é “das limitações do poder de tributar”. Ou seja, trata-se de um limite objetivo. Este artigo trata proibição de cobrar tributos, por parte dos entes competentes (União, Estados, DF e Municípios) sobre os contribuintes, no mesmo exercício financeiro em que a lei tenha sido publicada. Isto é, se a lei foi instituída em setembro de 2014, esta não poderá ser cobrada neste exercício financeiro do ano de 2014. De acordo com Professor Paulo de Barros Carvalho, o Princípio da Anterioridade para muitos parece amoldar-se ora como recorte da eficácia, ora como recorte da vigência. Ele afirma ainda que este princípio tem inevitável acomodação no primado da segurança jurídica, vetor axiológico do princípio da anterioridade, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada.

Com base no que diz o jurista Sabbag, o disposto na alínea “c” é denominado de Princípio da Anterioridade Privilegiada, Nonagesimal ou Qualificada, isto porque o mesmo artigo 150 veda a cobrança de tributos antes de decorrer 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que institui ou aumentou o tributo, no mesmo exercício financeiro. Ou seja, caso a lei que aumentou o tributo X tenha sido publicada dia 31/12/2014, ela tem a ressalva da alínea “c” do art. 150 da CF que protege o contribuinte de ser “pego de surpresa” com a cobrança deste tributo na virada do exercício financeiro de 2015. Este tributo X – exemplo disso ocorreu com o IPTU na capital goiana, que sofreu aumento na alíquota e passará a vigorar em 2015 - apesar de ter sido publicado

em dezembro de 2014, só poderá ser cobrado 90 (noventa) dias após a data da publicação do mesmo, de acordo com o Princípio da Anterioridade Tributária.

Princípio da Isonomia Tributária

Importante salientar que o conceito de isonomia não é tão fácil de se determinar. No campo semântico, podemos explicar os pensamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo apud Paulo de Barros Carvalho (pag. 305, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2015) informando que é importante estudar os obstáculos que se interpõem no caminho de um exame científico e aprofundado acerca desse tema. Isto pois, analisando o art. 18, caput, da CF/88, podemos decotar que os municípios não compõem a federação brasileira, mas sim, põe em pé de igualdade, as entidades políticas firmando ainda sua autonomia. Portanto, se faz forçosa a conclusão de que os princípios formadores do Estado brasileiro são um bolo de normas que só tem significação total quando combinadas. Portanto parafraseando Paulo de Barros: Isonomia, Federação e autonomia dos Municípios são o reflexo de uma ideia apenas: o Estado brasileiro.

Em sentido estrito, este princípio tem como base a isonomia ou igualdade, visando tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Tem-se como base o artigo 5º de nossa Carta Magna, que dispõe: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”. E também o disposto no artigo 150, inciso II da própria CF/88, que diz que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

De acordo com Sabbag, pode-se vislumbrar claramente que o inciso II do art. 150 da CF instituiu que é vedado aos entes públicos fazer tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente. Ou seja, significa dizer que trata-se de um postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a

contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Enquanto o art. 5º expõe a temática de igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF/1988, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.

O princípio da igualdade tributária é também conhecido por “Princípio da Proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação. No plano da trajetória política delineada em nosso País, o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, pôde-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de impostos de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas “liberalidades”, traduziam-se em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo que ocupavam ou o ofício que exerciam.

O nobre doutrinador Sabbag clareia com um exemplo emblemático: cobrança do IPTU de proprietário de bem imóvel situado em zona urbana, cuja ocupação, em área de preservação ambiental, tenha sido considerada ilegal (área *non edificandi*). Neste caso, o fato de cobrar IPTU dos ocupantes em nada altera a situação de ilicitude da ocupação, porquanto a simples cobrança do tributo não indica qualquer concordância do Poder Público em relação à situação fática geradora de sua incidência.

Princípio da Irretroatividade Tributária

É bastante significativo o fato de o texto constitucional, no art. 150, III, “a”, prever, de modo expreso, o princípio da irretroatividade tributária como um dos postulados limitadores da tributação. Temos assim afirmado, em razão do tratamento da irretroatividade, igualmente expreso, conquanto genérico, no art. 5º, XXXVI, a que procedeu o constituinte originário. Note os preceptivos, à luz da previsão constitucional, nas vertentes genérica e específica, respectivamente:

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

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Este zelo constitucional é fruto de problemáticas situações e corriqueiras no ambiente jurídico brasileiro. Isto pois, sabemos que o legislador das normas gerais e abstratas comete algumas faltas, seja pela ausência de regras disciplinadoras, seja pela colocação de normas contrárias e contraditórias, seja ainda pela impressão juridicamente falsa mas aparentemente útil de que prescrevendo a mesma coisa duas ou mais vezes, outorgará a eficácia que a regra não logrou alcançar.

Sabbag afirma que hoje é possível assegurar que as Constituições a norte-americana e a brasileira hospedam o princípio da irretroatividade, dando-lhe status constitucional, com vistas à consolidação e a segurança das relações jurídicas.

Daí se dizer que na ordem jurídica brasileira, a retroatividade mostra-se, como regra, proibida, consoante o desígnio constitucional. Voltando os olhos, novamente, para os postulados – genérico e específico – da irretroatividade, inicialmente demonstrados, vê-se que, enquanto a lei deve atingir fatos a ela posteriores, a lei tributária, em idêntica trilha, deve atingir fatos geradores a ela subsecutivos.

Para Sabbag (2014 apud AMARO 2006), versando sobre a irretroatividade tributária, “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua concorrência”. E prossegue: “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (...) será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo”.

Deve-se trazer a lume, desde já, que o legislador contribuinte, ao indicar o elemento verbal “cobrar” (tributos), no inciso III do art. 150 do texto constitucional, parece não ter adotado criteriosa terminologia, uma vez que o princípio da irretroatividade tributária não diz a “cobrança dos tributos”, mas, por certo, com a vigência da lei tributária. Aliás, afirma-se, com acerto, que a problemática da cobrança

sucedem à da vigência da norma. Por essa razão, o postulado em estudo, apegando-se à ideia de vigência, liga-se à fenomenologia do fato gerador do tributo.

Princípio da Vedação ao Confisco

Princípio de difícil configuração, pois a ideia de confisco não tem em si mesma essa dificuldade. O problema está na definição do conceito, na delimitação da ideia, como diz nosso nobre jurista Professor Paulo de Barros Carvalho. É da essência do texto constitucional que a carga tributária seja aceitável, razão por que o legislador houve por bem regram o poder de tributar com as conhecidas limitações principiológicas a este poder, destacando-se, sobretudo, o postulado constitucional que veda o tributo com efeito de confisco.

Note o dispositivo no texto constitucional:

Art. 150, IV, da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (...)”.

É visível o recrudescimento indiscriminado da carga tributária no Brasil. Dia a dia, emanam dispositivos que aumentam ou instituem tributos, ornamentando o indigesto “bolo” da tributação brasileira.

A carga tributária, analisada global ou individualmente, deve rimar com as limitações constitucionais ao poder de tributar, a saber, os princípios tributários. Dentre aqueles de expressivo cunho subjetivo, destaca-se o postulado que veda a confiscabilidade tributária, conforme se estudou neste capítulo que se encerra.

É fato que há fértil campo investigativo ainda a ser preenchido pelo estudo científico-jurídico, na seara da vedação ao tributo com efeito de confisco. Todavia, de acordo com o art. 150, IV da CF/1988, o IPTU progressivo não pode ser excessivamente oneroso, sob pena de ser considerado um imposto confiscatório. O imposto proporcional não é um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar igualdade de sacrifício, ferindo o Princípio da Igualdade já supramencionado anteriormente.

Enfim, levando-se em conta que a tributação interfere no patrimônio dos cidadãos, retirando parte deste, é inaceitável a imposição de ônus insuportáveis, como ocorre em diversos casos. Também deve se ater a razoabilidade, sendo proibida a

imposição excessiva de modo que ultrapasse os limites da capacidade contributiva de cada cidadão.

Princípio da preeminência da lei

A obra de Valeria Furlan nos ensina que o princípio da preeminência da lei consubstancia-se numa fórmula negativa ou, dito de outro modo, numa regra de conformidade de cada ato concreto da Administração aos ditames legais, tornando-se inválido se e na medida em que contrariar uma lei material. Convém salientar, repisando os passos de Alberto Xavier, que, numa fase de evolução do poder administrativo, cingia-se tal princípio, prioritariamente, a defesa de vontade geral, significando uma ampla esfera de autonomia ou mero âmbito de licitude que a lei se limitava a demarcar.

Princípio da reserva de lei

O princípio da reserva de lei, conforme preconiza a obra da jurista Furlan, é concebido como princípio da legalidade em sentido estrito, consistente numa fórmula positiva ou regra de compatibilidade segundo a qual cada ato concreto da Administração que diretamente intervém na liberdade ou propriedade do cidadão supõe a autorização de uma lei material. Posteriormente, desenvolveu-se no sentido de que todo e qualquer ato da Administração, e não mais apenas os que diretamente intervém na liberdade ou propriedade do cidadão, carecem de autorização de lei material. Tais assertivas são firmadas pela própria gênese do princípio em comento. Deveras, tendo como berço o direito tributário, passou o princípio da reserva de lei a alastrar-se para o direito penal e para todas as atividades administrativas que se consubstanciam em autênticas intervenções diretas na esfera dos particulares. Acresce-se, ainda, que, hodiernamente, em face de imperativos do domínio econômico e social, enaltecidos por orientações políticas, chegou-se a defender uma orientação livre da lei, retornando-se, assim, ao princípio da preeminência da lei. De conseguinte, passou-se a conceber a atividade administrativa como meio de realização de certos fins materiais, e não apenas como mera atividade de execução do Direito, o que ensejou a Alberto Xavier a observar que, de certa forma, restou robustecida a função originária de garantia da reserva de lei, isto é, enquanto tutela dos direitos subjetivos.

Doutra parte, assinala o ilustre autor que no tocante ao direito administrativo brasileiro limita-se a exigência de lei apenas para imposição de restrições à liberdade patrimonial ou pessoal dos membros da coletividade, imperando, assim a regra da preeminência da lei ou, em outros termos, o princípio da reserva de lei num sentido amplo (reserva relativa de lei, como veremos mais adiante), segundo o qual toda conduta da Administração deve ter seu fundamento positivo na lei.

Princípio da legalidade na esfera tributaria

Tecidas essas considerações, vejamos, agora, o pensamento de Alberto Xavier quanto a base de cálculo dos tributos em face do princípio da legalidade. Segundo o autor, constituindo a base de cálculo elemento essencial da norma jurídica tributaria, submete-se ao princípio da legalidade ou da tipicidade. Adverte, porém, que a base de cálculo é suscetível de dois tipos de operações distintas, quais sejam, a definição de seu conceito mediante lei e a determinação de seu conteúdo por meio de ato administrativo. São suas as palavras: "a base de cálculo dos tributos, sendo elemento essencial da norma jurídica tributaria, esta pois submetida ao princípio da legalidade ou da tipicidade, isto é, a Constituição exige uma reserva absoluta da lei formal no que tange a esse elemento de quantificação do tributo, tanto mais que, seguindo forte corrente do pensamento jurídico nacional, a relevância da base de cálculo é tal que ela representaria o próprio núcleo da norma tributaria e o critério determinante de investigação da sua natureza jurídica. Incumbe ao legislativo dizer apenas que a base de cálculo *in abstracto* do IPTU é o valor venal do imóvel. Mas por que o valor venal do imóvel? Porque, como vimos, é a base que melhor atende ao princípio da igualdade e, de conseguinte, ao da capacidade contributiva, uma vez que consiste no critério mais adequado para se mensurar o fato descrito na hipótese de incidência tributária, qual seja, a propriedade imobiliária. Assim, sendo a base de cálculo um elemento integrante do aspecto quantitativo da hipótese de incidência normativa tributaria, devera, nesta qualidade, estar prevista em lei.

5 IPTU PROGRESSIVO FISCAL E EXTRAFISCAL E SUAS CARACTERISTICAS

Embora coexistam, de acordo com Valeria Furlan, impostos com finalidade fiscais e extrafiscais, é cabível referida distinção, uma vez que sempre há um objetivo preponderante sobre o outro. Essa classificação, ainda que demasiadamente ampla, serve para ressaltar que nos impostos ditos fiscais, busca-se apenas abastecer os cofres públicos com o dinheiro proveniente da sua arrecadação. Sobressai, aqui, o princípio da capacidade contributiva, o qual deverá ser rigorosamente observado.

Nos impostos extrafiscais quer-se atender prioritariamente a quaisquer outros fins, menos – ainda que esta se verifique – a arrecadação do dinheiro público. Nestes casos, muito embora possa vir a ser quase sempre despidendo o respeito ao princípio da capacidade contributiva, especificamente, há, por outro lado, de ser sempre e necessariamente acatado o princípio geral da isonomia.

Sintetizando essas ideias, temos que a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal dos impostos coexistem, havendo apenas preponderância de uma sobre a outra, conforme o caso. Tratando-se, no entanto, de progressividade extrafiscal – portanto, onde os fins extrafiscais predominam sobre os meramente fiscais – torna-se prescindível o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Traçada essa distinção, resta possível laborar outras classificações dos impostos quanto ao critério empregado para o atingimento de fins extrafiscais, isto é, para a imposição de alíquotas progressivas.

Deveras, por meio da tributação extrafiscal torna-se possível promover o equilíbrio da economia nacional e, concomitantemente proporcionar a igualdade entre as diversas regiões do país, mediante, por exemplo, a concessão de incentivos regionais (progressividade favorecedora).

Quanto ao IPTU progressivo no tempo, o critério que deve ser empregado para graduar as alíquotas para o atingimento desses fins urbanísticos deve cingir-se ao tempo, por determinação expressa da Lei Maior, assim como também existe tal determinação em relação ao IPI, quando impõe a adoção do critério da essencialidade dos produtos para se satisfazer o princípio da seletividade, e de conseguinte, o da igualdade na tributação.

Exemplifiquemos: há um plano diretor de certo Município, discriminando determinados bairros, isto é, estabelecendo as áreas que deverão ser destinadas a indústrias e outras apenas a residências. Como se infere, cuida-se de fins ordinatórios ou urbanísticos perseguidos pelo legislador municipal. Mas para tanto mister se faz a utilização da progressividade das alíquotas do IPTU para forçar a observância do referido plano diretor. Perguntamos então: qual o critério genérico que deve ser utilizado para o estabelecimento desta diferenciação de alíquotas? Respondemos: o mau uso da propriedade. Deste podem ser extraídos outros critérios mais específicos para atingir aquela finalidade maior, os quais dependem do que estiver disposto no plano diretor municipal.

Neste caso, teremos, por exemplo, os critérios elencados por Aires Fernandino Barreto ao laborar a classificação dos impostos de natureza extrafiscal (superfície, valor, destinação, etc).

Outrossim, entendemos que, nestes casos, será sempre imprescindível a existência de plano diretor do Município para que se possa estabelecer, por exemplo, quais os locais que seriam inadequados para permanência ou construção de imóveis, isto é, quais os critérios que deveriam ser considerados para fixar alíquotas progressivas.

Outra questão que não pode ser descuidada diz respeito a natureza jurídica da extrafiscalidade urbanística, ou seja: revelaria esta caráter sancionatório ou não?

Essa distinção é de extrema relevância, pois, como sabemos, o ordenamento jurídico brasileiro veda a tributação incidente sobre fatos ilícitos. E dizer: na hipótese de incidência da norma tributária so pode constar a descrição de fatos ou condutas ilícitas. Assim os chamados impostos proibitivos, por exemplo, não tributam fatos ilícitos, mas lícitos, pois essa forma de atuação indireta do Estado alcança os melhores resultados – atingimento eficaz dos fins ordinatórios – que a vedação pura e simples do comportamento tido como socialmente inadequado.

Doutro lado, juridicamente, em tais hipóteses somente poderá ser exigido o tributo, isto é, o dinheiro, ainda que este, como vimos, consista num objetivo secundário.

O que pensamos, verifica-se de igual modo com a tributação extrafiscal. Exemplifiquemos. Diz o antecedente da norma secundária do IPTU: ser proprietário de terreno situado na zona urbana. Em seguida, prescreve o consequente da norma secundária: o proprietário deve pagar o IPTU. Mas, ao apurar o montante devido, há de

se buscar a alíquota aplicável, quando então, verificar-se-á qual o critério escolhido para eventual diferenciação.

Sob essa ótica, parece-nos evidente que não se está tributando um fato ilícito, mas apenas pressionando o agente realizador do fato imponível a fazer bom uso da sua propriedade. Por outras palavras, buscando-se efetivar o cumprimento social da propriedade, na forma prevista pelo plano diretor do Município, veiculado por lei municipal, independentemente da existência de previa lei federal, em face do princípio da autonomia política dos entes públicos.

De conseguinte, a noção jurídica de tributo apresentar-se-ia em conformidade com as afirmações ora esboçadas. Deveras. Tributo, juridicamente, é toda obrigação pecuniária que não constitua sanção por ato ilícito, cujo sujeito ativo é, de regra, pessoa política de direito público e cujo sujeito passivo é quem realiza o fato imponível.

Por primeiro, cremos ser despicienda tal característica no que tange as taxas e a contribuição de melhoria, já que em tais casos, o fato descrito na hipótese de incidência da norma tributaria necessariamente só pode ser lícito, como lícita deve ser toda atividade pública. Aliás, diz o princípio de ordem pública que a Administração só pode fazer o que estiver permitido em lei.

Por outro lado, vimos de ver que com relação aos impostos o recolhimento devido não constitui, a nosso sentir, sanção pelo descumprimento do suposto da perinorma, ou norma primária de Kelsen, mas apenas enseja a progressividade de alíquotas.

5.1 Direito Comparado – IPTU em outras cidades do Brasil e do mundo

De acordo com Silvia Barboza, arquiteta urbanista e blogueira do Rio de Janeiro-RJ, em Buenos Aires: existe um imposto imobiliário diferenciado para propriedade edificada e terreno baldio (ou vazio), os valores a pagar por estes últimos diminuiu relativamente frente aos terrenos construídos.

Por sua vez, em Quito as normas preveem sanções tributárias para terrenos vazios que onera os proprietários, mas há uma série de exceções. Ademais, a aplicação

efetiva do imposto está limitada devido ao baixo valor do tributo, que não estimula os proprietários o suficiente a edificarem.

Já em Lima a política tributária compreende as áreas em processo de urbanização as quais se encontram isentas de imposto e não há dever de urbanizar.

5.1.1 *Do IPTU progressivo no tempo aplicado em outras capitais do nosso país*

Segundo Lemos Augusto, jornalista e advogado em Cuiabá-MT recentemente a prefeitura divulgou que aplicará o IPTU progressivo contra quem atrasar o pagamento do imposto. Divulgações similares já foram vistas em relação a outras prefeituras, apesar de ser inaplicável o IPTU progressivo sobre a inadimplência desse imposto. É esse o entendimento dos principais estudiosos do tema, embora o assunto seja polêmico e com questões não pacificadas.

Então por que prefeituras se manifestam nesse sentido? Por ignorância? “Penso que não, afinal as prefeituras são subsidiadas pelas procuradorias municipais, que conhecem muito bem a jurisprudência em relação ao assunto.” – disse Lemos.

Por outro lado, o Ministério Público não consegue legitimidade para atuar quando o tema envolve tributos. Ou seja, mexeu com o cofre dos poderes públicos, o Ministério Público é aliado de qualquer ato fiscalizatório. Assim, anula-se - em grande parte - a aplicação do direito difuso, coletivo ou individual homogêneo em questão tributária. Caso a prefeitura de qualquer cidade faça o absurdo jurídico de aplicar o IPTU progressivo sobre a inadimplência do imposto anual, cada cidadão terá que acionar a justiça isoladamente.

“É cômodo para as prefeituras ignorar que existem dois tipos de IPTU na Constituição da República. Um está disposto no art. 156, CF, que é esse IPTU que pagamos todo ano. E, outro, disposto no art. 182, CF, que é o IPTU ‘pena’, mais conhecido como IPTU progressivo no tempo”, diz Lemes. A aplicação desse segundo em nada tem a ver com o primeiro.

Aplica-se o IPTU progressivo no tempo sobre o solo não edificado que está sendo subutilizado ou não utilizado (art. 182, § 4, CF). Para tal aplicação, primeiro o município precisa ter um Plano Diretor que defina, no contexto local, o que é terreno subutilizado ou não utilizado. Vale lembrar que poucos municípios têm um Plano Diretor condizente com essa exigência. Mas além do Plano Diretor, antes de se aplicar o

IPTU progressivo, a Constituição exige que a prefeitura notifique o proprietário para que ele faça o parcelamento ou a edificação compulsória do terreno. Somente depois, é que se pode aplicar o IPTU progressivo. E, como terceiro passo, a prefeitura pode desapropriar o terreno.

A aplicação do art. 182, §4, CF, não é tão simples, tendo sido regulamentada pela Lei 10.257/2001, o Estatuto das Cidades, nos arts. 5º, 6º, 7º e 8º. Essa lei determina prazos a serem observados. Tanto que desconheço - no Brasil - casos de aplicação do IPTU progressivo no tempo porque não houve tempo para tanto.

Assim, o IPTU progressivo no tempo é uma arma contra a especulação imobiliária sobre terrenos e não tem relação com a inadimplência do IPTU que pagamos todo ano. É claro que o inadimplente desse IPTU anual deve ser cobrado judicialmente de forma radical, porque está contribuindo para a falência dos serviços públicos. Mas essa cobrança tem que estar respaldada no que permite a Constituição da República. Prefeitos podem até montar, com suas procuradorias, teses jurídicas para viabilizar a defesa do IPTU progressivo no tempo sobre o imposto predial comum. Mas não terão sucesso frente ao STF.

5.2 Vantagens e desvantagens de sua aplicabilidade

De acordo com Kiyoshi Harada, em seu artigo sobre Progressividade e distinção das alíquotas do IPTU, não é correto afirmar que o IPTU grava a propriedade imobiliária, assim como seria incorreto afirmar que o ISS grava o serviço e não a sua prestação efetiva. O certo é dizer que o IPTU grava a disponibilidade econômica da propriedade, do domínio útil, ou da posse de conteúdo econômico, o que pressupõe a existência de um titular, pessoa física ou jurídica. Significa dizer que, com relação a sua natureza real, conferida pela doutrina, não há nenhuma interferência com a capacidade contributiva do contribuinte ligada à obrigação tributária, qual é sempre de natureza pessoal.

A maioria das legislações municipais interpreta de forma equivocada o §1º do art. 156 da CF/1988, fazendo com que a progressividade incida não apenas em função

do valor venal do imóvel, como também em razão de sua destinação, qual seja prédio residencial ou imóvel não edificado. Algumas legislações como a do município de São Paulo, fazem pior: introduzem fatores de regressão e progressão em função do valor venal e em razão da destinação do imóvel, praticamente anulando os efeitos da alíquota privilegiada para o imóvel residencial.

De acordo com Harada, a progressividade há de fundar-se exclusivamente no valor venal do imóvel, consoante expresso está no inciso I, do §1º do art. 156 da CF/1988. A alíquota do imposto vai crescendo gradualmente à medida que vai aumentando o valor venal do imóvel. Não se pode esquecer que o §1º do art. 156 da CF/1988 cuida da progressividade de natureza fiscal e não de natureza extrafiscal para regular a função social da propriedade urbana, como aquela prevista no inciso II do §4º do art. 182 da CF/1988.

O valor venal do imóvel edificado ou não, de natureza residencial ou comercial, pouco importa. É justo que o proprietário de imóvel de valor venal maior pague mais imposto do que o proprietário de imóvel de valor venal menor, qualquer que seja a sua destinação ou localização. Somente o valor venal espelha objetivamente a capacidade contributiva do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor. A introdução de qualquer outro fator que não seja o valor venal retira a natureza fiscal da progressividade do imposto, tornando-o constitucional.

A lei do município de São Paulo viola, conforme Kiyoshi Harada, em blocos os princípios da razoabilidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de efeito confiscatório por não distinguir o valor venal, fundamento da progressividade fiscal, da diferenciação de alíquotas em função da destinação ou da localização do imóvel, que é coisa bem diversa, tanto é que ela está prevista no inciso II do §1º do art. 156 da CF/1988.

Não se pode unir duas categorias jurídicas distintas, muito menos transformar a progressividade fiscal fundada no valor venal em um instrumento de política fiscal, introduzindo fatores de regressão e de progressão, como se se tratasse de ITR, em que o aspecto quantitativo do imposto varia não apenas em função do valor fundiário, como também em razão do grau de utilização da terra e do grau de eficiência na produção.

Isso ocorre no ITR pois esse imposto é utilizado como instrumento de política agrícola para estimular a produtividade em toda a extensão da área cultivável. O ITR tem função ordinatória. O IPTU tem essa função regulatória apenas naquela hipótese do

imóvel inserido na área incluída no Plano Diretor da Cidade (art. 182, §4º, inciso II da CF/1988).

Na progressividade, Harada diz que a alíquota vai crescendo gradualmente à medida do aumento do valor venal do imóvel, que espelha a capacidade contributiva do proprietário. Na diferenciação de alíquotas, estas não são graduadas, aplicando-se um percentual fixo sobre o valor venal, conforme a destinação do imóvel ou a sua localização. A faculdade de distinguir a alíquota do imposto em função da destinação do imóvel veio apenas constitucionalizar a velha praxe de privilegiar o imóvel destinado à residência, que configura o asilo inviolável do indivíduo, protegido em nível de cláusula pétreia. Desta forma, todas as legislações municipais preevem uma alíquota menor para o prédio residencial.

É comum encontrar loteamentos fechados em glebas onde não existem dois dos melhoramentos públicos previstos no §1º do art. 32 do CTN, mas que podem ser incluídos no perímetro urbano dotados do município, passando a ser tributados pelo IPTU em vez do ITR. Nestes loteamentos fechados para fins habitacionais, industriais ou comerciais, o legislador pode distinguir as alíquotas, fixando uma alíquota menor que a dos imóveis situados no perímetro urbano, dotados de pelo menos dois dos melhoramentos públicos do art. 32, §1º do CTN. O que há nestes loteamentos fechados são áreas de dimensões consideráveis que fogem do lote padrão existente nos perímetros urbanos referidos no §1º do art. 32 do CTN.

Promover a inversão dos fatos, tributando com alíquota maior essas áreas urbanizadas, afronta o princípio da razoabilidade que se coloca como um limite à ação do próprio legislador, decorrendo daí a violação de outros princípios tributários, como o da isonomia, o da capacidade contributiva etc.

Em seu artigo, Harada afirma que a legislação do município de São Paulo, como a Lei 15.889/2013, suspensa pela liminar concedida pelo TJ nos autos da ADI impetrada pela FIESP e outras, confunde a progressividade fiscal do IPTU fundado tão somente no valor venal do imóvel, com a faculdade de aplicar alíquotas diferenciadas em função da destinação ou da localização do imóvel, além de introduzir fatores de regressão e progressão do imposto fundado no valor venal dos imóveis, legislando além dos limites constitucionais. Misturando conceitos jurídicos distintos, acabou-se criando três tipos diferentes de regressão e progressão do IPTU, sendo eles: um para imóvel residencial, outro para imóvel não residencial e um terceiro tipo para imóvel não edificado. Nessa

confusão, o mais prejudicado foi o proprietário de imóvel residencial, contemplado com um desconto menor que o proprietário de imóvel comercial ou não edificado, e apenas com um acréscimo maior que os proprietários de imóveis não residenciais e não edificados.

5.3 Aplicação do IPTU Progressivo

Segundo Valeria Furlan, contuamoso jurista Marciano Buffon, na obra “Tributação e Dignidade Humana entre os direitos e deveres fundamentais” da Editora Livraria do Advogado, quando se aborda a questão da função social da propriedade, deve-se ter presente, que a razão pela qual esse princípio foi consagrado reside no desejo de uma divisão igualitária dos bens da vida. Por decorrência esse princípio da tributação como meio de cumprimento da função social da propriedade, tem uma íntima conexão com os direitos fundamentais, cuja concretização, num plano fático, tem inegável potencial de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Não se pode esquecer a importância histórica do reconhecimento do direito de propriedade. É possível dizer que ele ocupou o espaço central nos primórdios do constitucionalismo, juntamente com o direito à vida e à liberdade, razão pela qual esses direitos são classificados como direitos fundamentais de primeira dimensão. Cabe ressaltar que, no entanto, o direito de propriedade atualmente não pode ser considerado um direito absoluto. Tal direito é apenas legítimo quando a propriedade cumpre com sua função social. Isto é, a CF/1988 assegura o direito à propriedade, porém condiciona essa garantia ao efetivo cumprimento de um requisito: a função social. Por decorrência lógica, essa garantia não está assegurada em relação “ao direito de propriedade causador de disfunção social”.

A necessidade de a propriedade cumprir com sua função social não se trata propriamente de uma novidade no constitucionalismo brasileiro. Já na Constituição de 1934 – vigente até 1937 – existia previsão nesse sentido. Na Carta de 1946, a necessidade da observância da função social da propriedade foi restabelecida, tendo sido inserida entre os princípios que regiam a ordem econômica (art. 174), no sentido de que o uso da propriedade privada estava condicionado ao bem-estar social. Entretanto, nessa

Constituição, o disposto no §16 do art. 141 – o qual arrolava os direitos e garantias individuais – contemplava o direito de propriedade sem mencionar a necessidade que a mesma cumprisse sua função social.

O tratamento constitucional a respeito da propriedade e da necessidade do cumprimento de sua função social não foi significativamente alterado até o advento da Constituição 1988, quando ocorreu uma substancial inovação no tratamento conferido à propriedade. O inciso XXIII do art. 5º - que consagra os direitos e garantias individuais – estabeleceu que o direito de propriedade só poderia ser entendido como legítimo se o bem respectivo cumprisse com sua função social. Conforme explica Fernando Facury Scaff (Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista. 2. ed. Revisada e ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 92), “da propriedade com direito de pleno uso, gozo e disposição, passamos a uma exigência funcional da propriedade, sendo determinante sua utilização produtiva e não mais seu título formal”.

Além disso, a Carta de 1988 manteve, no dispositivo relativo aos princípios da ordem econômica, a função social da propriedade, isso de acordo com art. 170, inciso III da CF/1988, que fixou os requisitos a serem observados para que a propriedade urbana ou rural, cumpra com sua função social nos artigos 182 e 186. Com isto, a discussão existente acerca do conceito de função social da propriedade parece que deixa de ter razão de existir. De qualquer forma, conforme sustenta José Diniz Moraes (apud) (A função social da propriedade e a Constituição Federal de 1988, São Paulo: Malheiros, 1999. p. 111), a denominada “função social da propriedade” não é:

(...) senão o concreto modo de funcionar da propriedade, seja como exercício do direito de propriedade ou não, exigido pelo ordenamento jurídico, direta ou indiretamente, por meio de imposição de obrigações, encargos, limitações, restrições, estímulos ou ameaças para satisfação de uma necessidade social, temporal e espacialmente considerada.

Com relação ao novo tratamento constitucional da questão da função social, Paulo de Bessa Antunes (Poder Judiciário e Reserva Legal: análise de recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça. In: Revista de Direito Ambiental. São Paulo: RT, v. 21. 2001, p. 113) faz a seguinte crítica, especificamente quanto à resistência a sua implementação:

(...) desde o momento em que a Constituição definiu que a propriedade deve desempenhar a sua função social para que, legitimamente, possa continuar a ser exercida, não se pode mais – com fundamento jurídico – pensar no direito

de propriedade com base no Código Civil, eis que este espelha, pura e simplesmente, o aspecto referente à propriedade civil que não é mais uma cláusula geral, pois este papel é deferido à propriedade tal qual esta se encontra regradada pela Lei Fundamental, ou seja, se existente uma “propriedade em geral” esta é aquela subordinada ao conceito jurídico constitucional de função social.

Impressiona o fato de que a função social da propriedade tenha ingressado em nosso direito positivo pela Constituição de 1934 e que, ainda hoje, seja necessário lembrar que a propriedade é um instituto constitucional e não meramente do direito civil. Há que se repudiar a tendência de interpretar a Constituição conforme o Código Civil, eis que esta espelha uma concepção absurda de ordem jurídica que não mais se sustenta nos dias atuais.

Porquanto, neste estágio do direito brasileiro atual – o qual se caracteriza pela busca da implementação do Estado Democrático de Direito – pode-se sustentar que o direito de propriedade não é ilimitado, visto que está condicionado ao cumprimento da função social. Dessa forma, o proprietário tem direito de usar seu bem, desde que o faça com observância do interesse social. Ou seja, como defende Rogério Gesta Leal. (A função social da propriedade e da cidade no Brasil: aspectos jurídicos e políticos. Porto Alegre. Livraria do Advogado. Santa Cruz do Sul. EdUNISC, 1998, p. 120), a propriedade é garantida “desde que atenda sua função social” sendo que isso implica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames de uma justiça social efetivamente econômica”. Como forma de a função social atingir sua finalidade, o autor entende:

(...) devem ser assegurados, dentre outras coisas: acesso de todos à moradia, justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização; a urbanização das áreas ocupadas por população de baixa renda; a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído”

5.4 A progressividade com conotação extrafiscal do IPTU

Conforme exposto, a progressividade do IPTU possui conotação fiscal em sua predominância, uma vez que é possível graduar progressivamente as alíquotas desse imposto de acordo com o valor do imóvel, com vistas à observância do Princípio da Capacidade Contributiva. Por outro lado, conforme o art. 156, inciso II do §1º da

CF/1988 – introduzido pela EC n° 29/2001 – os Municípios poderão instituir alíquotas diferenciadas (seletivas), consoante o uso ou a localização do imóvel, o que permite vislumbrar uma nítida conotação extrafiscal, vinculada à função social da propriedade.

Além disso, os Municípios poderão estabelecer tributação progressiva do IPTU como meio para o cumprimento da função social da propriedade por excelência, conforme o disposto no art. 182, §4° inciso II, da CF/1988, percebendo-se assim uma manifesta conotação extrafiscal dessa exigência do imposto progressivo no tempo. A progressividade temporal do IPTU representa uma espécie de sanção aplicada ao proprietário do imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado na hipótese do mesmo negar-se a dar um adequado aproveitamento a seu imóvel, de acordo com o estabelecido no Plano Diretor do Município. Cabe ressaltar que o dispositivo constitucional que estabelece a progressividade temporal é aplicável subsidiariamente à imposição de parcelamento ou edificação compulsória.

Em que pese seu caráter aparentemente sancionatório, não se pode afirmar que a progressividade temporal implicaria perda da natureza tributária da exigência fiscal respectiva, por inobservância ao disposto no art. 3° do CTN, o qual exclui do conceito de tributo as obrigações decorrentes de lei que sejam aplicadas em vista do cometimento de um ato ilícito (penalidades pecuniárias em geral). Isto não ocorre, porque esta sanção denominada (IPTU progressivo no tempo) é imposta pelo fato de o contribuinte (proprietário) não ter usado adequadamente a propriedade urbana, nos termos preconizados na lei municipal. Por óbvio, o mau uso do imóvel, embora entendido como uma forma de disfunção da propriedade, não pode ser caracterizado como um ato ilícito, razão pela qual a progressividade temporal do IPTU está em perfeita consonância com o conceito de tributo previsto no art. 3° do CTN.

A partir da promulgação do Estatuto das Cidades – Lei Ordinária n° 10/257/2001 – passou a existir a lei federal regulamentando o disposto no §4° do art. 182 da CF/1988. Com a edição das normas gerais estabelecidas no denominado Estatuto da Cidade, os municípios estão aptos a elaborar seus Planos Diretores, considerando, por evidência, as particularidades locais, exercendo, com isso, plenamente a competência legislativa outorgada pelo inciso I do art. 30 da CF, o qual estabelece que compete aos mesmos “legislar sobre assuntos de interesse local”.

Outrossim, passa-se a examinar os dispositivos do Estatuto da Cidade relativos à progressividade do IPTU no tempo, uma vez que tal progressividade tem uma evidente função extrafiscal.

5.5 A progressividade do IPTU diante do Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001)

Foi aprovado no Congresso Nacional o denominado Estatuto da Cidade, através da Lei 10.257 de 10.07.2001, a qual regulamenta o disposto nos arts. 182 e 183 da CF de 1988. O referido diploma legal contempla várias medidas que tem o condão de possibilitar o desenvolvimento da política urbana, a aplicação de instrumentos de reforma urbana, com vistas a promover a inclusão social e territorial nas cidades brasileiras. Assim sendo, esta lei pode se constituir – se efetivamente implementada – num importante meio de expressão das notórias desigualdades existentes na ocupação do espaço urbano em nosso país.

Entre os instrumentos do Estatuto da Cidade está prevista, na seção III da referida lei, em seu artigo 7º e parágrafos, a imposição da progressividade do IPTU no tempo. Tal progressividade tem indiscutível caráter extrafiscal e legitima-se pelo fato de que os fins visados com a extrafiscalidade estão em perfeita consonância com os objetivos fundamentais que norteiam o Estado Brasileiro – condição de possibilidade à existência da imposição tributária com conotação extrafiscal. A progressividade no tempo – com caráter sancionatório – é aplicável, de forma subsidiária, ao parcelamento ou edificação compulsórios. Assim, se o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado deixar de promover o seu adequado aproveitamento, o Poder Público municipal estará legitimado, através de lei específica, a determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória do imóvel, fixando prazos e condições para tanto, nos termos do art. 5º do Estatuto da Cidade.

Caso ocorra o descumprimento das condições e prazos referidos, o Município poderá exigir o IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, conforme o disposto no caput do art. 7º da lei 10.257/2001. O percentual da alíquota – obrigatoriamente fixado por lei – não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, tendo como limite máximo a alíquota de

quinze por cento. Essa exigência progressiva permanecerá até que o proprietário cumpra com a obrigação de promover o adequado aproveitamento do bem respectivo. A exigência do IPTU progressivo no tempo, tem natureza típica extrafiscal. Resta evidente que o objetivo desta progressividade é motivar o adequado aproveitamento da propriedade urbana, com vistas a garantir, nos termos do Plano Diretor, o cumprimento da função social da propriedade, o que, em última análise, vai ao encontro dos objetivos que fundamentam a existência do Estado.

A aceção da extrafiscalidade, deve ser entendida apenas no sentido de que o objetivo visado pelo Município, ao exigir IPTU progressivo no tempo, não é meramente arrecadatário. A finalidade, pois, consiste em compelir o proprietário do imóvel urbano a cumprir com a obrigação estabelecida no Plano Diretor local, a de parcelar ou edificar, isto é, de utilizar a propriedade urbana de forma a atender a sua função social. Caso esta obrigação deixe de ser atendida no prazo de cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação. Isso, contudo, não prejudica a prerrogativa prevista no art. 8º do Estatuto, a qual permite ao Município promover a desapropriação do imóvel, após decorridos cinco na os de cobrança do IPTU progressivo, sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, nos termos do §2º do art. 7º da mesma norma.

Enfim, o Estatuto das Cidades tem potencial de se transformar em um instrumento fundamental de (re)organização da ocupação do espaço urbano e, portanto, tem possibilidades de servir como meio de realização do trabalho fundamental à moradia e a uma existência digna. Resta direcionar esforços no sentido de que essa norma, conforme vem ocorrendo, não se transforme em uma daquelas “obras de arte” legislativas tão ineficazes quanto belas, justamente porque contrariam importantes interesses econômicos.

Segundo o nobre e sábio jurista, Sacha Calmon Navarro Coelho, (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed. revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2014, p. 336 e seguintes) a progressividade do IPTU continua com o feitio que ostentava sob a Constituição de 1967, acrescido agora de poder extrafiscal como instrumento de política urbana. A progressividade do IPTU, em tese, não esbarra no princípio do não confisco, que lhe inoponível, desde que esteja sendo corretamente aplicada. Fora daí, apropósito-se o controle jurisdicional.

O art. 156, §1º é taxativo ao dizer que à lei municipal cabe determinar a progressividade do imposto. A disposição é sábia porque cada município apresenta problemas específicos que exigem a adequação da propriedade imóvel urbana aos reclamos do progresso e do bem-estar dos munícipes, mormente quando o direito do proprietário anda a obstar ou a dificultar o ordenamento urbano, descumprindo assim, a sua função social. Há outro aspecto a considerar: a progressividade no tempo. Pode-se afirmar sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes:

- a) A matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição que acabamos de transcrever, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo); e
- b) A matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do art. 145, §1º, da CF.

Esta última progressividade (fiscal) não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Nesta, o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). O STF não pensa assim. Está explícito no que diz a ementa do julgado a seguir:

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

O STJ compreende que o IPTU, por ser imposto real, deve ter alíquota única. Só varia a base de cálculo. É o que diz a súmula 668 da Suprema Corte: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional (EC) 29/2000,

alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Ainda de acordo com Calmon, a EC nº 29, de 13.09.2000, veio autorizar a progressividade pelo valor do imóvel, emenda ainda não apreciada em definitivo pelo STF. Ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio. Então há uma progressividade fiscal (art. 145, §1º) e outra extrafiscal (art. 182, §4º). Ademais, as alíquotas poderão ser diferenciadas em razão do uso (industrial, residencial, para fins filantrópicos etc) e da localização (áreas nobres, áreas de risco etc). É que o valor do imóvel em si é uma coisa, e, outra, o sítio de sua localização. O mesmo imóvel vale “x” no Leblon e “y” em Madureira. No primeiro caso, a meta é remover obstáculos ao Plano Diretor. No segundo, procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel etc), fazer atuar o Princípio da Capacidade Contributiva. O Princípio da Pessoalidade também aparece com expressividade.

Segundo Calmon, a progressividade no tempo tem como único fundamento contrariar ao Plano Diretor Estratégico da Cidade de São Paulo (Lei 16.050/2014). Pode ser exercitada até a exaustão se o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado e não utilizado se mantiver teimoso e insistente em promover seu adequado aproveitamento. Inclusive fala-se que, na hipótese do art. 182, o tributo teria caráter de sanção, alterando o conceito doutrinário e positivo abroquelado no art. 3º do CTN. E obviamente não possui, uma vez que a questão é profunda. Trata-se de remover óbice às políticas de ordenação urbana mediante a utilização extrafiscal de um imposto, cujo fato gerador é a propriedade (fato lícito e tributável). Não é o IPTU que tem por fato jurígeno o mau uso da propriedade, e sim a progressividade (por meio de alíquotas gravosas). A expressão “sob pena de” significa dizer que ficará sujeito o mau proprietário pela disfunção da propriedade. Não tem caráter penal a exigir tipificação.

Em casos como o citado acima a Secretaria ou Corpo responsável pela área de tributos do Município, para administrar o proprietário de propriedade não edificada, em desacordo com a função social (contra o Plano Diretor Estratégico da Cidade de São Paulo (Lei 16.050/2014)), pode determinar seu parcelamento ou edificação. O proprietário, por sua vez, não cumpre a determinação. O que ocorre? Neste caso, adota-se a segunda providência, qual seja aplicar alíquotas radicalmente progressivas no

tempo: 10% no 1º ano, 50% no segundo e 90% no terceiro. Isto para tornar a manutenção da propriedade insuportável, pois se for branda, a progressividade se faz inócua, uma vez que o IPTU é anual e *tempus fugit*.

Parte-se do pressuposto, então, de que mais uma vez, o proprietário daquele imóvel suporte a progressividade no limite máximo, por pirraça. Sobrevém a expropriação por interesse social. É possível concluir que a par da progressividade, por motivos outros, centrada e baseada na capacidade contributiva do proprietário, existe a progressividade no tempo, pois limita-se ao imposto territorial urbano tão somente (imóveis não edificados). Agora dizer que a progressividade, tem que ser suave, não podendo atingir o exercício da propriedade, é desdizer a eficácia do remédio.

Primeiro porque o princípio do não confisco licencia a extrafiscalidade. Segundo pois, se a tributação não chegar às raias do insuportável, não há razão para a utilização da progressividade (como técnica extrafiscal), reduzida a mera figura de retórica. Todavia, há necessidade de se submeter ao devido processo legal, que foi subdividido de forma clara e concisa pelo nobre doutrinador Sacha Calmon (p. 338/339) em 6 (seis) passos:

- a) É necessário observar diretrizes federais, fixadas em lei, para a política urbana (normas gerais), porquanto o direito de propriedade e suas restrições dimanam de fontes legislativas da União, embora as restrições administrativas caibam às pessoas políticas em geral.
- b) Há que existir plano diretor aprovado pela Câmara Municipal.
- c) Há que ser obedecido o rol de providências no disposto do art. 182, §4º, pela ordem.
- d) Deve-se cuidar para que, no caso do parcelamento e da edificação compulsória, tenha o proprietário tempo hábil e razoável para promover a determinação municipal.
- e) Deve se caracterizar legalmente, à luz de critérios objetivos, a não utilização e a subutilização dos terrenos urbanos.
- f) Necessário observar normas procedimentais fixadas em lei (notificação/resposta). Pode ocorrer de alguém ter herdado um bom e amplo terreno e não ter condições de edificá-lo. Tem filhos e deseja que o imóvel passe a eles etc. Ora, a publicidade do ente municipal enfraqueceria a posição de vendedor do proprietário, mormente em cidades de menor porte.

5.6 Exemplos práticos da aplicação do IPTU

O professor Paulo de Barros Carvalho entende que a alíquota pode apresentar-se sob a forma de (a) um valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo, e, neste caso, cita como exemplo o valor de Cr\$ 1,20 por metro linear, até 100 metros, Cr\$ 2,40, por metro linear, de 100 a 300 metros, etc; ou (b) sob a forma de uma fração (percentual ou não) da base de cálculo. Neste último caso, a alíquota pode ser classificada em proporcional invariável, proporcional progressiva e proporcional regressiva. O autor explicita que: "aparecendo em forma de fração (b), a alíquota pode ser proporcional invariável (por exemplo, 1/25 da base de cálculo, seja qual for seu valor monetário); proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção) ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do nosso IR-pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar.

O professor Geraldo Ataliba, por sua vez, asseverava com propriedade que todo imposto é progressivo ou regressivo e, consoante as nítidas diretrizes sociais tão bem colhidas pela Constituição da República em vigor, todos os impostos devem ser progressivos. Sendo assim, dizia o saudoso mestre que, consoante sua natureza e característica, no contexto de cada sistema tributário, alguns impostos são mais adequadamente passíveis de tratamento progressivo e outros menos. Todavia, de qualquer modo, como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. Aliás, os impostos que não sejam progressivos, mas que tenham a pretensão de neutralidade, na verdade são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade.

De semelhante pensar, assevera Misabel Derzi que a regressividade do IPTU em função do valor ou da área do imóvel, não é juridicamente válida, sendo inconstitucional a norma que a consagra. De acordo com Aires Fernandino Barreto, os impostos podem ser classificados sob o prisma da consequência, e não da causa em proporcionais, progressivos e regressivos, na medida em que variam suas alíquotas ou suas bases de cálculo. Proporcionais são os impostos que apresentam uma alíquota fixa e uma base de cálculo variável; progressivos são os impostos cujas alíquotas aumentam

na medida em que aumentam suas bases de cálculo; por último, quando são diminuídas as alíquotas conforme cresçam suas respectivas bases de cálculo tem-se os impostos regressivos. Daí afirmar o autor que "a proporcionalidade e a progressividade estão ilaqueadas a alíquota e a base de cálculo". Entende-se, na verdade, que a base de cálculo *in abstracto*, quer se trate de impostos proporcionais, quer progressivos ou regressivos, é sempre invariável. Apenas sua dimensão é passível de variação. Logo, não basta dizer que a base de cálculo é invariável nos impostos proporcionais e variável nos impostos progressivos e regressivos, é sempre invariável. Apenas sua dimensão é passível de variação. Assim, "proporcionais" expressão que ora empregamos para nos referir aos impostos aparentemente proporcionais – são os impostos que apresentam uma alíquota constante, isto é, sempre a mesma, embora haja variação da dimensão da sua base imponible. Os impostos, quanto ao critério de variação da alíquota ou base de cálculo, podem ser classificados apenas em (1) aparentemente proporcionais, (2) progressivos (ou efetivamente proporcionais) e regressivos (ou efetivamente não proporcionais) neste último caso, conforme o parâmetro que se tenha por referência. Logo, pode-se afirmar que é lícito afirmar que os impostos aparentemente proporcionais não atendem ao princípio da isonomia e, em especial, ao da capacidade contributiva. Veja-se: a incidência de Imposto de Renda sobre a base imponible fosse a renda líquida auferida num determinado período e a alíquota fosse invariavelmente 0,1% acarretaria, para ilustrar, a seguinte consequência: um contribuinte, chefe de uma grande família, sem casa própria, que ganhasse apenas dois salários mínimos teria que sacrificar o leite de seus filhos para recolher o imposto devido; já um milionário que tivesse uma renda mensal de R\$ 700.000,00 teria que se desfazer de um de seus carros para ficar em dia com o imposto incidente sobre sua renda, não obstante dispor de maior condição econômica para ser contribuinte do imposto.

No exemplo referido acima, a base de cálculo *in abstracto* do Imposto de Renda é idêntica em ambas as situações, qual seja, a renda auferida num determinado período. O que, na hipótese variou foi a dimensão da base apurada após a realização do fato imponible: a renda de cada um dos dois contribuintes. Desta forma, depreende-se do exemplo trazido que os impostos simplesmente "proporcionais" não satisfazem, como exige a Lei Maior, o princípio da isonomia, uma vez que não incidem diferentemente sobre os contribuintes desiguais, na medida de suas desigualdades. De outro lado, "progressivos" seriam os impostos nos quais a variação quer da alíquota, quer da

dimensão ou das circunstâncias da base de cálculo, fosse efetivamente proporcional a capacidade econômica do contribuinte. E "regressivos" seriam os impostos nos quais a variação quer da alíquota, quer da dimensão ou das circunstâncias da base de cálculo, fosse efetivamente desproporcional, ou proporcional em sentido inverso a capacidade do contribuinte. Melhor explicitando: nos impostos chamados progressivos verifica-se um aumento de alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo. De outra parte, regressivos são os impostos que tem diminuída sua alíquota conforme cresça a dimensão da base de cálculo.

Busca-se através da progressividade das alíquotas atender ao princípio da capacidade contributiva. Daí falar-se de progressividade meramente fiscal. Da mesma forma, é possível afirmar que a regressividade das alíquotas, pela razão inversa, nesta hipótese, merecera sempre o rótulo de inconstitucional. Dito de outro modo: quem tem mais, paga mais; quem tem menos, paga menos; não o contrário, isto é: quem tem mais, paga menos, quem tem menos, paga mais. Verifique-se outro exemplo para ilustrar esta hipótese.

O valor venal do imóvel é a base de cálculo do IPTU, pois como vimos, sendo a propriedade um símbolo presuntivo de riqueza, não haveria base de cálculo mais adequada que o valor venal do imóvel para atender ao princípio da igualdade. Questiona-se, pois, caso a caso, a constitucionalidade do IPTU nos exemplos trazidos:

Primeira hipótese: se as ficassem inalteradas, não obstante aumentasse ou diminuísse o valor venal do imóvel in concreto, todos que tivessem sujeitos ao recolhimento do IPTU, independentemente do valor venal em concreto de seus respectivos imóveis, submeter-se-iam a uma mesma alíquota. Fere-se claramente o princípio da igualdade, pois no caso do IPTU com alíquotas proporcionais, quem possuísse um imóvel altamente luxuoso, pairando sobre ele, portanto a presunção absoluta de riqueza do seu proprietário, e doutra parte, quem possuísse um pequeno e desvalorizado imóvel, denotando o baixo poder econômico do contribuinte, teria tanto o primeiro, quanto o segundo proprietário de arcar com o recolhimento do IPTU apurado com base numa idêntica alíquota, por exemplo de 0,2% sobre o valor do imóvel in concreto.

Mas por que se estaria ferindo o princípio da isonomia? Por que alíquota única acarreta uma suposta proporcionalidade, isto é, não trata desigualmente os desiguais, na

medida de suas desigualdades. Apenas as alíquotas progressivas permitem que quem tem mais pague mais do que quem tem menos, o que não se verifica no exemplo citado.

Segunda hipótese: o IPTU com alíquotas progressivas. Neste caso, o imóvel que revelasse valor mais acentuado sujeitar-se-ia a alíquota mais gravosa que a de imóveis menos valorizados. Assim, enquanto para um imóvel cujo valor venal fosse R\$ 1.000.000,00 a alíquota poderia ser de 0,5% para aquele cujo valor venal fosse R\$ 250.000,00 a alíquota deveria ser, v.g. 0,1%.

A propósito, admitindo também a progressividade extrafiscal, entende Roque Antonio Carrazza que a alíquota do IPTU poderia variar de acordo com o índice de aproveitamento do terreno, com o tipo de construção, suas dimensões, com sua localização, etc. Todavia, tratando-se de imposto com caráter fiscal, sustenta o autor que a "proporcionalidade" não será suficiente para satisfazer o princípio da capacidade contributiva. E explica: quando dizemos deve proporcionalmente ser mais tributado, quer-se dizer que deve ser submetido a uma alíquota maior. Assim, se o imóvel urbano de A vale 1.000 e o imóvel urbano de B vale 10.000 e o primeiro paga 1 e o outro 10, ambos estarão pagando proporcionalmente o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige que A pague 1 e B pague, por hipótese, 30, já que so por ser proprietário do imóvel mais caro, revela possuir maior capacidade contributiva do que A. Se ambos forem tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em desacordo com a capacidade contributiva de cada um. Apenas a fixação de diferentes alíquotas, ou de alíquotas variáveis ou progressivas, assegura efetivamente a proporcionalidade necessária a boa compreensão e aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Terceira hipótese: IPTU com alíquotas regressivas, tendo como critério a dimensão da base de cálculo. Flagrantemente inconstitucional!

O valor venal de um imóvel luxuoso estaria sujeito a uma alíquota bem menor que a de um imóvel modesto. Observe-se: a hipótese de um imóvel que custasse R\$ 1.000.000,00 e estivesse sob uma alíquota de 0,1% e outro avaliado em R\$ 250.000,00 sob uma alíquota de 0,2% revelaria um IPTU regressivo. Neste caso, quem tem mais estaria pagando menos em relação aquele que pouco tem.

Convém agora trazermos os ensinamentos de Misabel Derzi, para acrescentarmos em nosso conhecimento: "nos impostos denominados progressivos, igualmente a base de cálculo não varia. O método de conversão se mantém o mesmo,

assim como a matéria mensurada. Não obstante, as alíquotas mudam, crescendo à medida que crescem as dimensões ou a intensidade de circunstâncias diversas: área, valor ou faixas de valor, número de lotes do proprietário, etc.

Já os regressivos, também a base de cálculo permanece constante (mesmo método de conversão e idêntica a matéria a ser dimensionada), mas decrescem as alíquotas, a medida que aumentam as dimensões ou intensidades de circunstâncias ou fatores considerados pelo legislador como critério para sua aplicação (valor, área, número de lotes do proprietário, etc).

Evidentemente, tanto nos impostos progressivos como nos regressivos a base de cálculo fica inalterada. O que varia, oscilando para mais ou para menos, é a alíquota. Razão pela qual os impostos progressivos e regressivos são, simplesmente aqueles cujas alíquotas crescem ou decrescem em decorrência de certas circunstâncias previstas em lei.

CONCLUSÃO

O presente trabalho disserta sobre a polêmica questão do IPTU progressivo no tempo e sua possibilidade de implantação no Município de São Paulo/SP, tendo em vista os estudos aplicados e descoberta da existência de uma lei que regula o mesmo, porém sem plena eficácia. De acordo com dados pesquisados, o IPTU representa cerca de 40% (quarenta por cento) da arrecadação do Município, e a aplicação de sua progressividade tem diversas nuances. Disserta-se sobre as suas variações de progressividade no tempo e no espaço e também sobre a sua principal função, que é efetivar o cumprimento da função social da propriedade. Em São Paulo/SP já foram expedidas algumas notificações aos proprietários de imóveis sem edificação que foram alertados do prazo máximo de 2 (dois) anos para tomarem providências.

Desta forma a implantação do IPTU progressivo no tempo tem como função diminuir cada vez mais os espaços ociosos nos grandes bairros, fazendo com que a arrecadação deste tributo diminua a especulação imobiliária. Portanto, este tributo de competência municipal tem como fato gerador a propriedade predial e territorial urbana,

ou seja, toda propriedade localizada na zona urbana, dentre casas, prédios, edifícios comerciais e diversos outros. Tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica se sujeitam ao pagamento deste tributo sobre a propriedade, que se deve ao município em que está localizada.

Concluindo, pode-se afirmar que existem dois tipos de progressividade do IPTU: sendo uma fiscal e outra extrafiscal. Em São Paulo/SP, a leitura que a sociedade faz é meramente arrecadatória, sendo que o IPTU progressivo vai além, uma vez que sua cobrança gera maior arrecadação, e assim o Município terá maior autonomia, podendo assegurar o desenvolvimento sustentável e também diminuir a mera especulação imobiliária, utilizando os espaços ociosos em grandes bairros para construção de benfeitorias em prol da comunidade. Ou seja, fazer cumprir a função social da propriedade é também uma forma de garantir que o interesse coletivo prevaleça sob o interesse individual. Por isso, é de suma importância a participação popular na elaboração de propostas para ocupação destes vazios urbanos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. Poder Judiciário e Reserva Legal: análise de recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça. In: Revista de Direito Ambiental. São Paulo-SP. RT, v. 21. P. 113, 2001.

BARBOZA, Silvia. Arquiteta urbanista e blogueira. Rio de Janeiro-RJ. Disponível em: <http://habita-social.blogspot.com.br/2007/04/minhoco-em-debateso-paulo.html>

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo, SP. Editora Método. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. CTN – Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

BRASIL. Estatuto da Cidade. Lei Federal nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm.

BUFFON, Marciano. Tributação e Dignidade Humana entre os direitos e deveres fundamentais. Editora Livraria do Advogado. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributario. Editora Saraiva. São Paulo, 26ª edição. 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributario, Linguagem e Metodo. Editora Noeses. São Paulo, 6ª edição, 2015.

CARVALHO, José Baptista. Verdadeira História das Capitanias Hereditárias. Editora Multimapas, São Paulo-SP. 2008

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2014.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 24ª edição. Editora Atlas. São Paulo, SP.

DELFINO SÁ, José *et al.* Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. Revista Administração Pública, vol. 47, nº 1, Rio de Janeiro. Jan/2013.

FURLAN, Valeria. Progressividade Fiscal Não Significa Aumento de IPTU. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/467/313>

FURLAN, Valeria. Imposto Predial e Territorial Urbano. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. 2ª tiragem. Malheiros Editores. São Paulo, SP.

HARADA, Kiyoshi. Progressividade e distinção das alíquotas do IPTU, NDJ (Nova Dimensão Jurídica. Disponível em www.ndj.com.br/pesquisa_2011/geicIC_FRM_0000.aspx?id1012=330258id0=1001.

LEAL, Rogério Gesta. A função social da propriedade e da cidade no Brasil: aspectos jurídicos e políticos. Porto Alegre. Livraria do Advogado. Santa Cruz do Sul. EdUNISC, 1998, p. 120.

MOUSSALEM, Tarek Moyses. Fontes do Direito Tributario. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Fontes%20do%20Direito%20Tribut%C3%83%C2%A1rio.pdf>

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6ª edição. Editora Saraiva. São Paulo, SP.