

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

ANDRÉ LUIZ ANDRADE DOS SANTOS

IPTU: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

**ARACAJU
2016**

ANDRÉ LUIZ ANDRADE DOS SANTOS

IPTU: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada a Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**ARACAJU
2016**

ANDRÉ LUIZ ANDRADE DOS SANTOS

IPTU: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada a Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Miguel Angelo Feitosa Melo
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Laércio Ferreira Batista
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

AGRADECIMENTOS

Em primeiro gostaria de agradecer a Deus por te me dado força e coragem para continuar, ele sabe de todo o esforço para chegar até aqui, sem o senhor Deus não teria persistido, não há palavras para descrever o quanto és preciso para mim, muito obrigado por tudo.

Agradeço aos meus pais Ana Cristina e Antônio Carregosapor todo amor, carinho e dedicação, por ter ensinado a mim e aos meus irmãos o caminho do bem, da honestidade e respeito ao próximo, Hoje os senhores estão orgulhosos de mim, afinal, hoje o filho de um garçom e uma dona de casa se torna “Doutor”. Agradeço a Deus por ser filho de vocês. Tenho ORGULHO de sê-lo!

A minha irmã Bruna, meu Irmão Vinicius, ao meu cunhado (irmão) André Ferreira, futuro “Doutor”, e cunhada Camilly, obrigado por existirem em minha vida, vocês são especiais, desejo a vocês toda felicidade do mundo.

A minha amada, esposa, Marina por toda dedicação, apoio e paciência que teve por todo esse semestre, amo-te pra sempre.

Às pessoas que, segundo o Código Civil de 2002, não perderam o vínculo comigo, a senhora Marcli, minha sogra, Sogro José Nunes, quero dizer que você é uma pessoa iluminada, uma pessoa maravilhosa e que tenho profundo respeito e admiração.

Ao Ex-Presidente da República, o Srº. Luiz Inácio Lula da Silva e à ex-presidente, Srª Dilma Rousseff. Apesar de não concordar com muitos pontos estabelecidos pelo Partido dos Trabalhadores, agradeço pelo louvável programa social destinado aos pobres que gostam de estudar: FIES. Parabéns por terem instituído e mantido este programa. Ele mudou a minha vida e, com certeza, mudou a de muita gente. Não fosse o FIES talvez eu não tivesse conseguido entrar e me manter no curso de Direito em uma faculdade particular.

Às Professoras Antonina Galottie Hortência de Abreu Gonçalves, professoras das matérias TCC 1 e TCC2, respectivamente, por toda atenção e cuidado.

Ao Professor Orientador Especialista Matheus Brito Meira que se mostrou extremamente disponível e paciente para discutir sobre o assunto e indicar quais seriam os melhores caminhos a serem percorridos para que se fizesse um trabalho crítico sobre IPTU, além da segurança que passa ao orientando, pois é possuidor de

um vasto conhecimento na área tributária, bem como das peculiaridades e dos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Professor, muito obrigado por tudo! Você é exemplo de professor, de orientador, de advogado. O senhor é exemplo a ser seguido por todos os alunos que almejam a realização profissional. É uma honra ser seu aluno e orientando.

Aos meus amigos “irmãos” Gileade Tenório, Tâmara Tenório, Thiago Silva e Francielle Nascimento, pelas orações e gargalhadas que juntos damos, nesse período foi muito importante as distrações que tínhamos muito obrigado.

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.

Rui Barbosa

RESUMO

O Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU é o imposto que incide sobre imóveis, terrenos construídos ou não localizados na área urbana, e a sua natureza é de imposto real, a sua previsão está na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, sendo competente para legislar os municípios. Alguns princípios norteiam o IPTU que são o da legalidade, imunidade, progressividade fiscal, igualdade e o da generalidade. A legislação estabeleceu alguns parâmetros a serem observados no que tange ao IPTU, como por exemplo, as alíquotas que são fixadas pelos municípios através de lei tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel, além disso, analisa-se que o sujeito passivo da obrigação tributária, contribuinte, é o proprietário, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidora qualquer título conforme estabelece o artigo 34 do CTN e o sujeito ativo é o município. Ademais, o IPTU incidirá sobre os imóveis que estejam em localização de área urbana, porém considerando que há imóveis em zona urbana com destinação rural, não incidirá sobre estes o IPTU, mas o ITR de competência da União, a função do IPTU é meramente fiscal, ou seja, o município arrecada recursos financeiros para arcar com as despesas públicas.

Palavras-chave: Princípio. Progressividade. Justiça. Constituição, Imposto.

ABSTRACT

Tax on land and urban land property - property tax is the tax on which incidi on real estate, built land or not located in the urban era, and its nature is the actual tax, its forecast is the Federal Constitution of 1988 and the Tax Code national, being competent to legislate municipalities. Some principles guide the property taxes that are the legal immunity, tax progressiveness, equality and generality. The legislation established some parameters to be observed regarding the property tax, for example, the rates that are set by the municipalities by law having as basis for calculating the market value of the property, in addition, it analyzes the subject liabilities of the tax obligation, the taxpayer is the owner, the holder of its service area, or its owner for any reason as provided by Article 34 of the CTN and the active subject is the municipality. In addition, the property tax will focus on properties that are in urban location, but considering that there are properties in urban areas with rural destination, will not focus on these property taxes, but the ITR competence of the Union, the role of the property tax is merely tax ie, the municipality collects financial resources to pay for public expenditure.

Keywords: Principle. Progressiveness. Justice. Constitution, Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 PRINCÍPIOS.....	13
2.1 Princípio da Capacidade Contributiva	14
2.2 Princípio da Isonomia.....	16
2.3 Princípio da seletividade.....	16
2.4 Princípio da Progressividade.....	18
2.5 Princípio da Legalidade.....	19
2.6 Princípio da Anterioridade	21
3 BASE DE CÁLCULO, FATO GERADOR E ALÍQUOTAS NO IPTU	24
3.1 Base de Cálculo	24
3.2 Fato Gerador	26
3.3 Alíquotas	30
4 SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO	33
4.1 Sujeito Ativo	33
4.2 Sujeito Passivo.....	35
5 PROGRESSIVIDADE FISCAL	41
5.1 Progressividade Fiscal no IPTU	42
5.2 Progressividade Extrafiscal	46
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS.....	52

À minha família por acreditar que conseguiria ter sucesso nesta jornada.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil o tributo se originou com a chegada dos portugueses e seu pagamento era realizado através da exploração do pau-brasil, ouro e as demais riquezas existentes no país, com o passar dos anos os tributos foram sendo moldados em consonância com a evolução da sociedade, nesse tempo foram criados várias espécies de tributos. Com a edição da lei nº 5.172, de 25 Outubro do ano 1966, Código Tributário Nacional- CTN, o seu artigo 3º trouxe o significado de tributo sendo “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”.

Nos tributos são aplicados princípios como o da Legalidade, Anterioridade, Isonomia, Progressividade Fiscal, Capacidade Contributiva e o da Competência e estes princípios são aplicados ao Imposto sobre propriedade predial e territorial urbano- IPTU de competência dos municípios.

No tocante ao princípio da Progressividade fiscal no Imposto sobre Propriedade Predial e territorial Urbana – IPTU, há divergência entre tributaristas quanto a sua constitucionalidade, pois alguns afirmam que a única progressividade aplicada ao referido imposto seria a progressividade no tempo e não a fiscal, como por exemplo, Pedro Barreto.

A constituição Federal em seu dispositivo 182 autoriza a progressividade no tempo que é o aumento da alíquota no lapso temporal, ou seja, o aumento é concedido anualmente, conforme critérios estabelecidos na lei municipal.

Os municípios, além da progressividade no tempo aplicavam a Progressividade Fiscal com o fundamento da Capacidade Contributiva do contribuinte e na quantidade de imóveis que possuía, porém alguns contribuintes contestaram esse entendimento pleiteando um posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito desta matéria, o entendimento da suprema corte foi contrária à aplicação dessa forma progressiva no IPTU e editou a Súmula 589 declarando a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU no tocante a quantidade de imóveis do contribuinte.

O sistema fiscal é a arrecadação de tributos e gastos públicos, sendo assim a justiça fiscal é igualar os desiguais no tocante aos pagamentos dos impostos, portanto a principal finalidade da incidência da progressividade é a justiça fiscal, também o princípio da seletividade o qual impõe a diferença de alíquotas quanto a diversidade

do objeto, nada obsta a sua incidência cumulada com a Progressividade na fixação das alíquotas do IPTU.

Diante do contexto delineado há uma indagação a ser feita:

Em se tratando de IPTU é possível alcançar uma justiça fiscal ao se aplicar o princípio da progressividade fiscal, sem prejuízo da progressividade no tempo?

Para buscar essa resposta algumas questões norteadoras se aplicam:

Pode-se aplicar tanto o princípio da progressividade fiscal quanto o da progressividade no tempo no IPTU?

Quais os princípios que orientam o IPTU?

Quais os elementos compõem o IPTU?

A partir dessas questões norteadoras buscar-se-á ao final da pesquisa solução para o problema exposto.

Alguns municípios brasileiros não aplicam o princípio da progressividade fiscal no Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano-IPTU, tendo em vista a lei municipal que modifica o referido imposto, porém é notório que ao se aplicar alíquotas progressivas neste imposto o estado passará a arrecadar mais recursos financeiros, pois havendo a progressividade nas alíquotas o proprietário de imóvel com valor venal alto arcará com quantia maior àquele que possui imóvel de valor venal menor.

É notório que as alíquotas diferentes para imóveis de valores diferentes, não afastando a progressividade no tempo e a seletividade, servirá para atingir uma justiça fiscal que tem por objetivo reduzir a desigualdade entre contribuintes.

Diante dessas considerações, fica claro a relevância do tema no âmbito acadêmico, pois trata-se de uma matéria na qual repercute em toda a sociedade por que atinge a situação financeira do contribuinte, além disso, a carga tributaria nacional é muito elevada fazendo por onde as pessoas contribuam ainda mais com impostos, também é observado que a incidência da progressividade nas alíquotas esta atrelada a uma justiça fiscal.

Contudo, a relevância no meio acadêmico acontece por que cria uma possibilidade de estudos e análises aprofundadas sobre a aplicação da progressividade fiscal não somente no imposto aqui estudado mais em todos os tributos amparados pela lei.

No que tange a relevância jurídica incide sobre ela a possibilidade de propor alteração legislativa que elimine todas as controvérsias existentes no objeto descrito, bem como amadurecer a ideia da aplicação da progressividade fiscal.

Analisar os aspectos que envolvem o IPTU esclarecerá aos contribuintes os parâmetros estabelecidos para que sejam considerados sujeitos passivos da obrigação tributária.

O trabalho será desenvolvido a partir de uma pesquisa qualitativa, que buscará tutelar o princípio da progressividade fiscal no imposto estudado, amparado por normas existentes no nosso ordenamento jurídico, o método a ser utilizado na elaboração do trabalho é o hipotético-dialético partindo da constitucionalidade do princípio debatido, almejando assim a um benefício para a sociedade através da justiça fiscal.

Além disso, a pesquisa será realizada através de fontes primárias do direito, como legislação pertinente, bem como livros doutrinários e jurisprudências dos tribunais e sumulas.

No primeiro capítulo, veremos os princípios que norteiam o IPTU, como o da Legalidade, Capacidade Contributiva, Progressividade Fiscal, Seletividade e o da Isonomia.

Por conseguinte, o capítulo segundo explanará o conceito e aspectos da Base de Cálculo, Fato Gerador e Alíquotas.

Em seguida, o terceiro capítulo irá esclarecer quem são os Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo no IPTU.

E o último capítulo elucidará a incidência do Princípio da Progressividade Fiscal e Extrafiscal no IPTU.

2PRINCÍPIOS

Os princípios são preceitos, leis, regras ou até mesmo um padrão de conduta imposta para que uma sociedade civilizada possa se orientar, sendo assim

cada ramo do Direito é basilado por princípios e por consequência o IPTU é norteado por princípios, sendo eles o da Capacidade Contributiva, Legalidade, Anterioridade, Progressividade Fiscal, Isonomia e seletividade, o professor Ives Gandra da Silva Martins (2013, p.146) afirma que:

Os princípios indicam uma idéia de começo, ponto de partida, fundamento. Eles são as vias mestras do ordenamento jurídico, são polos informadores que permeiam toda a constituição, conferindo unidade ao sistema.

2.1 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva ou princípio da capacidade econômica aduz que os valores dos impostos devem ser diversos para aqueles que se encontram em situações econômicas distintas, este princípio foi mencionado pela primeira vez na Constituição de 1824 na qual ditava que ninguém deixaria de pagar tributos e que deveriam contribuir com o estado mediante proporção a seus haveres, na Constituição de 1988 a sua aplicabilidade consiste no alcance de uma justiça fiscal, esta prevista no art. 145, §1º da Constituição Federal, dispondo que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em suma a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos, este princípio pode ser visto de duas maneiras, a primeira é do ponto de vista objetivo obrigando ao legislador a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras, do ponto de vista subjetivo permite que a incidência do imposto recaia sobre as deduções das despesas do contribuinte, para Claudio Carneiro (2016, p. 479) a capacidade contributiva, do ponto de vista objetivo, é aquela que pode ser externada a riqueza do contribuinte e do ponto de vista subjetivo é uma análise pessoal do contribuinte.

Ademais, o princípio da capacidade contributiva está atrelado ao princípio da igualdade, isonomia, tendo em vista que ao invocar tal princípio estão buscando a igualdade na relação tributária através da máxima “tem mais paga mais”, neste sentido Eduardo Sabbag (2008, p. 38) leciona que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é uma forma de alcançar a justiça fiscal, corroborando com esse entendimento KiyoshiHarada (2007, p. 67) quando afirma que o propósito do princípio é a justiça social.

Vale ressaltar que o princípio estudado se concretiza quando é observado outros princípios como o da progressividade, proporcionalidade e o da seletividade, visto que estes são aplicados mediante a capacidade econômica do contribuinte.

A carta maior aduz que os impostos poderão ser cobrados mediante a capacidade econômica do contribuinte, sendo observado o patrimônio e rendimento do contribuinte, para o saudoso mestre Ruy Barbosa, a capacidade contributiva é um aspecto importante para se alcançar a justiça social.

Para o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.40), o princípio aqui estudo deve ser respeitado em todos os tributos não só os impostos, posição essa bastante relevante, tendo em conta que o contribuinte deve ser protegido, pois não poderá ser submetido a pagamento de tributos com valor exorbitantes até o ponto de atingir a sua capacidade econômica, neste sentido reforçando o entendimento do mestre Hugo de Brito o STF no Recurso Extraordinário nº 573.675, entendeu que deve-se aplicar o princípio da capacidade contributiva também para a COSIP, portanto a capacidade contributiva deve ser analisada para todos os tributos não apenas para os impostos.

Nesta análise observa-se que o princípio da capacidade contributiva tem seu alicerce na capacidade econômica do contribuinte, uma vez que demonstra a sua riqueza, aspecto objetivo.

Assim sendo, a incidência do princípio em voga é relevante para o alcance da justiça fiscal, a justiça social, onde os contribuintes com capacidade econômica maior deverá arcar com o valor de imposto majorado e aqueles com capacidade econômica mais baixa deverão ter redução do imposto, também a capacidade contributiva está relacionada a capacidade financeira do proprietário do imóvel, neste sentido dispõe o mestre KiyoshiHarada (2012, p.33): “Por ora, afirmamos que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado em relação a cada imóvel que objetivamente espelha a capacidade contributiva de seu proprietário”.

2.2 Princípio da Isonomia

Pode-se distinguir a isonomia da igualdade, a segunda incorporada pela Constituição Federal no art 5º, onde dispõe que todos devem ser tratados de maneira igual, perante a lei, sem distinção por qualquer motivo, encontra partida a isonomia, em uma visão aristotélica não só apenas assegura a igualdade de todos, mas o tratamento dos iguais igualmente e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades, o princípio da isonomia é respeitar a dignidade da pessoa humana, assim aponta KiyoshiHarada (2007, p. 66):

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato: impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

É importante salientar que este princípio está atrelado ao princípio da generalidade na medida em que os tributos recaem para todos os indivíduos que praticam o fato gerador de tal tributo, em todo o direito o que se procura é a justiça, a lei deve ser justa, igual e isonômica para todo cidadão, razão pela qual este a cumpre automaticamente, porém quando a lei é injusta os indivíduos procuram meio de refutá-las, o STF ao julgar o Recurso Especial 423.768 pontuou que para alcançar uma justiça fiscal a isonomia deve ser aplicada de modo geral inclusive para as pessoas jurídicas de pequeno porte.

Ademais, o dispositivo 150, II, da constituição federal, trás uma vedação aos entes federados em instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, assim confirma também o professor KiyoshiHarada (2012, p.24) na obra IPTU doutrina e prática:

O princípio da igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede a discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas

2.3 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade dispõe majorar as alíquotas em razão da não essencialidade de bens e serviços contemplando assim o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, no entanto a emenda constitucional 29/00 alterou o artigo 156, §1º da CF/88 que aduz: ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, autorizando a distinção de alíquotas para o IPTU em virtude da localização.

Portanto é constitucional a variação de alíquotas do IPTU devido a localização, também é relevante salientar que a seletividade pode incidir não só do lugar, mais em razão da destinação do imóvel, ou seja a distinção de alíquotas de imóvel comercial para o imóvel residencial, neste sentido alcançaremos uma justiça fiscal.

Com a edição da emenda nº 29/2000 e, por conseguinte a súmula 668 do STF a qual dispõe que a progressividade fiscal antes da referida emenda era inconstitucional, porém muitos municípios utilizavam alíquotas seletivas, a qual majorava as alíquotas em razão da localização, da destinação do imóvel, seletividade esta admitida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 153.771-0 de 1996, sendo então o "leading case" da matéria, neste sentido os tribunais passaram a distinguir a progressividade fiscal vedada pela súmula 668 da seletividade:

TJ-MG - Apelação Cível : AC 10079120057207002 MG
 APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL - IPTU - PROGRESSIVIDADE AFASTADA - SELETIVIDADE CONFIGURADA - LEI 1.611/83 - ORIENTAÇÃO DO STF. 1 - O IPTU em questão está amparado na Lei 1.611/83 que Institui o Código Tributário do Município de Contagem, que não previu a cobrança de IPTU na forma progressiva, mas sim seletiva. 2 - O STF, vedando a progressividade de alíquotas no IPTU, para fins fiscais, antes do advento da EC 29/00, admitiu a seletividade, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas para imóvel edificado e não edificado (TJ-MG - AC: 10079120057207002 MG, Relator: Rogério Coutinho, Data de Julgamento: 27/02/2014, Câmaras Cíveis / 8ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 13/03/2014)

TJ-SE - APELAÇÃO CÍVEL AC 2009204226 SE (TJ-SE)
 Data de publicação: 12/05/2009
 Ementa: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IPTU - INCONSTITUCIONALIDADE - EMENDA CONSTITUCIONAL 29 /2000 - CONVALIDAÇÃO DE LEI INCONSTITUCIONAL - IMPOSSIBILIDADE - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA - APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA MÍNIMA DE 0,8% - PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPREJEITADO - DIREITO A REPETIÇÃO DO INDÉBITO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

MANTIDOS.- "INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS MÍNIMAS. 1. Antes da Emenda Constitucional 29 /2000, somente era possível a progressividade que assegurasse o cumprimento da função social da propriedade, com as limitações previstas no art. 156 , 1º c/c art. 182 , 4º , ambos da Constituição Federal . Era a chamada progressividade extrafiscal ou no tempo. 2. Somente após a edição da referida Emenda pode-se falar em seletividade ou diferenciação de alíquotas porque como se trata de norma restritiva deve estar expressamente prevista em lei. 3. .- Deve ser ressarcido o imposto ilegalmente recolhido, sob pena de enriquecimento ilícito.- O pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da Tabela II, do Anexo II do CTMA, deve ser analisado quando da decisão sobre a constitucionalidade da norma.- Honorários advocatícios mantidos, porque de acordo com o art. 20 e parágrafos do CPC .

Após a emenda nº 29/2000 foi questionado a possibilidade da aplicação do princípio da seletividade antecedente a edição da emenda, já que o STF havia declarado a inconstitucionalidade da progressividade no IPTU antes da emenda, neste sentido os municípios interpuseram recursos extraordinários para Supremo Tribunal Federal, sendo que devidamente reconheceu a repercussão geral da matéria no RE nº 666.156/RJ, de Relatoria o Ministro Ayres Britto, com julgamento em pauta para o dia 26/11/2012, porém em razão da aposentadoria do relator foi retirado de pauta, sendo substituído em 12/08/2013 pelo Ministro Luiz Roberto Barroso, e até o presente momento o recurso esta pendente de julgamento.

2.4 Princípio da Progressividade

Este princípio dispõe que poderá haver a majoração de alíquotas na medida em que há o aumento na base de cálculo, sendo assim quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota, a progressividade esta amparada na constituição federal no artigo 145, §1º e para o IPTU no 156, §1º, I , *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 I - propriedade predial e territorial urbana;
 § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
 I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

Este princípio passou a ser constitucional no tocante ao IPTU, após a promulgação da Emenda Constitucional 29/2000 que alterou o artigo 156,§1º, inserido o inciso I, dando parâmetros para a sua aplicabilidade no caso concreto, não prejudicando a progressividade no tempo, a progressividade que majora a alíquota pelo fato do contribuinte não observar a função social da propriedade, de acordo com o plano diretor do município, também chamado de progressividade extra fiscal, assim expõe o professor KiyoshiHarada (2012, p. 103):

Essa progressividade genérica do IPTU para assegurar a função social da propriedade urbana foi submetida pela progressividade fiscal por meio da EC nº 29/2000, mantida a progressividade específica do inciso II, do §4º, do art 182 da CF.

Outrora a criação da referida emenda a aplicação da progressividade no IPTU era considerada inconstitucional pela suprema corte, tendo em vista que os municípios empregavam a progressividade em razão da capacidade contributiva do proprietário do imóvel, e por ser o IPTU um imposto de natureza real.

Ademais, este princípio será objeto de estudo aprofundado em capítulo específico.

2.4 Princípio da Legalidade

Este princípio é secular sendo reconhecido na Inglaterra, na carta magna de 1215, do Rei João sem terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos, assim ensina o professor Luciano Amaro, (2014, p.134) a lei deve conter quem deverá ser o sujeito passivo da obrigação tributária, como haverá a incidência do tributo, fato gerador, e a quantificação do tributo, no sentido de não haver lacunas para a autoridade administrativa não obter o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido e o quanto será pago, haja vista que a obrigação tributária não surge da mera vontade da autoridade fiscal e sim decorre da lei que regulará todos os aspectos da incidência do tributo.

O princípio da legalidade tornou-se positivado em todos os países democráticos, primeiramente por Thomas Jefferson, em 1776, ao escrever a Declaração de Independência das colônias americanas, mais tarde pelo Japão na Constituição de 1946, e no Brasil contemplou este princípio na Carta Outorgada de

1824, a partir dessa carta as constituições passaram a consagra tal princípio até a Carta Magna de 1988.

A Constituição Federal estabelece no art150,I, que o aumento dos tributos devem ser concretizados por meio de lei, ressalvado os impostos que apresentem a finalidade de regular a economia, que podem ser majorado através de ato do poder executivo. A lei para majorar o imposto deve ser específica trazendo em seu bojo percepção de base de calculo, valor de alíquotas, neste sentido salienta Luciano Amaro (2014, p.134):

Em suma, a legalidade tributaria não se conforma com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

O princípio da legalidade está elencado no Código Tributário Nacional no artigo 97, proclamando que somente a lei poderá criar, extinguir, majorar ou reduzir os tributos, a lei exigida em regra é a *lei ordinária*, há casos em que a constituição requer *lei complementar* para alguns tributos como por exemplo, a instituição de empréstimos compulsórios, imposto sobre grande fortunas previstos respectivamente nos artigos 148, 153,VII da CF, para a professora Regina Helena Costa (2016, p. 82) o princípio da legalidade é fundado na segurança jurídica, esse aspecto ventilado pela professora é considerável por que impõe ao ente federativo um procedimento a ser utilizado quando majora ou institui tributos, isso também ocorre para que a criação ou majoração dos tributos não se realize de maneira demasiada a livre entendimento do ente federativo.

Noutro giro, alguns impostos podem ser majorados ou reduzidos por meio de medida provisória, essa pratica é válida quando o poder executivo necessita de urgência para tal principalmente quando há a necessidade de regular a economia, entendimento este pacificado do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, o principio da legalidade é uma limitação ao poder de tributar dos entes federados, é uma forma do poder público não tributar os contribuintes de forma demasiada, sendo, portanto uma forma de proteger os contribuintes, além de uma segurança jurídica, segundo o mestre KiyoshiHarada (2012, pag.16), o princípio da legalidade e o Estado de Direito são termos análogos, tendo em vista que se não houver legalidade no método de tributar não haverá Estado de Direito de modo que

o Estado de Direito é uma situação jurídica e a não observância da legalidade na tributação afetara a segurança jurídica existente.

A legalidade é ampara pelo artigo 5º, II, da Carta Magna quando dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, no âmbito do direito tributário esta lei pode ser ordinária ou complementar, porém quanto a majoração ou minoração das alíquotas é necessário para o controle da economia do país haver exceções ao princípio da legalidade como exemplo do IPI, IE, II, IOF, que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do poder executivo, neste sentido o Supremo Tribunal Federal no RE 588943/RJ:

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 588943 RJ (STF)

Data de publicação: 17/03/2011

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. 1. POSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PELA MEDIDAPROVISÓRIA N. 1.807 /99 E SUAS REEDIÇÕES. 2. PRAZO DO ART. 195 , § 4º , DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: CONTAGEM A PARTIR DA PRIMEIRA EDIÇÃO DA MEDIDAPROVISÓRIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

Para a majoração do ITPU a lei municipal deve trazer critérios objetivos na discriminação da base de cálculo e os percentuais das alíquotas, esses valores estão elencados na Planta Genérica de Valores que estipula o valor de cada metro quadrado de construção, eliminando assim o subjetivismo do agente fiscal, assim o STJ editou a súmula 160 “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”, portanto omunicípio está autorizado a atualizar o IPTU mediante decreto.

2.5 Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade também é uma forma de proteção ao contribuinte, na medida em que tanto a instituição quanto a majoração do imposto só terão eficácia no exercício financeiro seguinte à publicação da lei, Claudio Carneiro (2016, p.462) denomina a anterioridade como sendo de eficácia diferida ou da não surpresa, uma vez que permite uma organização do contribuinte preliminar à incidência do tributo.

Deste modo, pode afirmar que o princípio da anterioridade é uma garantia fundamental, não podendo ser alterada, pois visa a proteção financeira do contribuinte.

O Princípio da Anterioridade é o princípio que veda a aplicação da lei que cria ou modifica o tributo no mesmo ano que foi criada, por exemplo, o legislador cria um imposto no ano de 2010, este só terá eficácia no ano de 2011, no entanto existe algumas exceções a este princípio como ocorre com o II, IE, IPI, IOF, o decreto que altera as alíquotas destes impostos tem eficácia de imediato, neste sentido afirma Luciano Amaro (2014, p.69):

Porém, quanto à maioria dos tributos, a constituição exige que a lei criadora ou majoradora do tributo, sobre ser anterior à situação descrita como fato gerador, seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo. A constituição veda cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os instituiu ou aumentou” (art. 150, III, b). É o Princípio da anterioridade da lei tributária.

É importante ressaltar que o princípio da anterioridade aqui exposto não se confunde com o princípio da anterioridade nonagesimal, que informa que a alteração ou criação do tributo terá a sua eficácia após noventa dias de sua publicação, neste caso pode exemplificar quando no mês de novembro a lei que aumenta a alíquota do IPTU é criada e publicada, pelo princípio da anterioridade só terá aplicabilidade no exercício financeiro seguinte, no entanto como há uma proximidade da criação da lei e o exercício financeiro, a sua aplicabilidade ocorrerá passado o período de Noventa dias para a eficácia da lei.

O princípio da anterioridade nonagesimal também chamado de noventena, surgiu após a criação da Emenda Constitucional nº 42/2003, o princípio da noventena visa a proteção do contribuinte em razão da não surpresa do aumento ou criação de um tributo, o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 35) leciona que o princípio da anterioridade busca a cobrança do tributo no exercício financeiro subsequente à criação do tributo, já a anterioridade nonagesimal postula que a incidência do tributo ocorrerá noventa dias após a publicação da lei que o alterou obedecendo a anterioridade.

Regina Helena Costa, (COSTA, 2016, p.90), faz uma divisão da anterioridade como genérica e especial, aquela ocorre quando há uma nova imposição fiscal alcançando todos os contribuintes, a anterioridade especial surgiu

na EC nº 42, quando acrescentou a alínea c ao inciso III do art 150 da Constituição Federal, criando a anterioridade de noventa dias.

Vale ressaltar que para o IPTU o princípio a noventena não é aplicável quando o aumento é realizado na base de cálculo, porém se a majoração ocorrer nas alíquotas deverá ser observado o princípio da noventena, bem como o princípio da anterioridade, assim aponta Ricardo Alexandre (2013, p.121):

Já a exceção referente ao caso das bases de cálculo do IPVA e do IPTU, tem fundamento bastante diferente dos demais. Ambos os tributos incidem sobre o valor de um bem (imóvel na área urbana do Município, no caso do IPTU; veículo automotor, no caso do IPVA). O momento mais propício para que as fazendas públicas estaduais e municipais procedam às revisões dos valores dos veículos e imóveis, respectivamente, é o fim de cada exercício. Primeiro, por possibilitar levar em consideração toda a variação daquele ano; segundo, e mais importante, porque as leis estaduais e municipais geralmente 31 elegem o dia 1º de Janeiro como aquele em que se consideram ocorridos os respectivos fatos geradores. Se não fosse a exceção constitucional dada aos dois tributos, a revisão das bases de cálculo (valores dos bens) deveria ser feita por lei necessariamente publicada até o dia 03 de outubro, sob pena de não poder ser aplicada aos fatos geradores a ocorrerem no 1º de janeiro subsequente.

3 BASE DE CÁLCULO, FATO GERADOR E ALÍQUOTAS NO IPTU

3.1 Base de Cálculo

No Brasil, a base de cálculo dos tributos é conceituada como uma grandeza econômica sobre a qual incide uma alíquota para resultar no valor a ser pago deste tributo, o Código Tributário Nacional especifica para cada tributo uma base de cálculo distinta.

A base de cálculo do IPTU está previsto no artigo 33 do CTN, sendo o valor venal do imóvel, considerando o valor do terreno mais o valor da construção, sendo portanto o valor do bem se posto à venda, neste sentido aponta Kiyoshi Harada (2012, p.122):

Em termos doutrinários, o “valor venal é o preço que determinado imóvel alcançaria em uma operação de compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado imobiliário, administrando-se a variação de dez por cento para mais ou para menos.

Dessa forma não poderá a autoridade administrativa realizar o lançamento de modo subjetivo, pois deverá observar os limites exigidos pela lei e havendo violação a esta regra estabelecida por lei o agente público será responsabilizado.

A autoridade administrativa poderá criar mecanismo para obter o valor venal do imóvel sem a necessidade de efetuar sempre a pesquisa de mercado imobiliário, haja vista que o executivo municipal não detém competência para criar critérios avaliativos imobiliários, sendo assim foi criada a “Planta de Valores Genéricos”, esta planta indica o quanto vale em metros quadrados a cada quadra, rua e haverá uma variação do objeto de valoração para cada município. A finalidade da Planta de valores genéricos é quantificar os valores de cada logradouro, de cada município.

Para Harada, (2012, p.16), a atividade da autoridade tributária consiste em apenas fazer o devido enquadramento do imóvel a ser tributado no padrão existente na lei, para aferir o valor venal do imóvel com relação ao metro quadrado estipulado pela planta de valores Genéricos.

Em um breve conceito o valor venal do imóvel é o valor de venda em situação exigida pelo mercado imobiliário, assim esclarece Regina Helena Costa (2016, p.412): “O conceito de valor venal do imóvel, consoante já exposto, pode ser singelamente definido como o valor de venda do bem para pagamento à vista, em condições normais de mercado”, corroborando com esse entendimento o professor

Eduardo Sabbag (2008, p. 368) esclarece que para alcançar o valor venal do imóvel não poderá ser computado o valor dos bens móveis nele contido.

É importante ressaltar que o objetivo da planta é a efetiva avaliação do valor venal do imóvel, o poder executivo não pode criar a planta de valores genéricos com o intuito de majorar o imposto, salvo se for meramente atualização neste sentido menciona Sacha Coêlho (2010, p.336):

Se a planta for puro ato de majoração e não resultante de efetivas avaliações do valor venal, os prefeitos, em plantas genéricas, podem apenas atualizar os valores da planta anterior a proporção à inflação ocorrida no período.

Os municípios aumentavam o valor venal do imóvel por meio de decreto, com a finalidade de atualização monetária, prática impossível de exercer a luz do CTN no artigo, 97, II, e os arts. 1º, bem como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na súmula 160 que dispõe: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Neste sentido foi aplicado a súmula no AgRg no Resp 66849/MG, como dita a ementa:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 66849 MG 2011/0174910-2 (STJ)
 Data de publicação: 14/12/2011
 Ementa: TRIBUTÁRIO. IPTU. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR MEIO DE DECRETO MUNICIPAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 160 /STJ. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, não podendo um simples decreto atualizar o valor venal dos imóveis sobre os quais incide tal imposto com base em uma planta de valores, salvo no caso de simples correção monetária. 2. Não há que se confundir a simples atualização monetária da base de cálculo do imposto com a majoração da própria base de cálculo. A primeira encontra-se autorizada independentemente de lei, a teor do que preceitua o art. 97 , § 2º , do CTN , podendo ser realizada mediante decreto do Poder Executivo; a segunda somente poderá ser realizada por meio de lei. 3. Incidência da Súmula 160 /STJ: “é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.” Agravo regimental improvido.
 Encontrado em: AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 66849 MG 2011/0174910-2 (STJ) Ministro HUMBERTO MARTINS

O professor Eduardo Sabbag (2008, p. 368) esclarece que o município pode mediante decreto atualizar o valor monetário da base de cálculo estando dentro dos

parâmetros dos valores oficiais da correção monetária, se o decreto incorrer em valores que extrapolam os índices oficiais estará em confronto com o CTN, violando assim o princípio da Legalidade Tributária.

Para chegar ao valor venal do imóvel, base de cálculo, é necessário de quatro fatores, o primeiro trata-se do tamanho do terreno, o segundo a localização deste terreno na Planta Genérica de Valores, em seguida será observada a localização deste terreno na Planta Genérica de Valores, bem como a sua área construída, e por último a sua qualificação.

É importante ventilar que o valor da base de cálculo aferido pelo poder publica não é absoluto, haja vista que o contribuinte tem o direito de se contrapor ao valor, neste sentido esclarece o Hugo de Brito Machado (2015, p. 404): “À repartição competente cabe apurar o valor venal do imóvel, para fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148, do CTN”

Outro aspecto importante cuida do imóvel que é declarado pertence à Área de Preservação Permanente, deverá ser observada tal condição, prevalecendo a não incidência do imposto caso no imóvel não permitir a edificações, haja vista que o contribuinte não usufruirá o direito de propriedade, portanto considera uma desapropriação indireta, sendo indenizado o proprietário.

3.2 FatoGerador

O fato gerador é um dos objetos na formação triangular da incidência de um tributo e esta previsto no Código Tributário Nacional no dispositivo 114 como obrigação principal e o artigo 115 do mesmo diploma legal tem-se a obrigação acessória, o professor Ricardo Alexandre (2008, p. 263) distingue o fato gerador na obrigação principal da obrigação acessória, *in verbis*:

A situação descrita, nos termos da legislação aplicável, impõe a prática de um ato que não se caracteriza como obrigação principal (entregar declaração de rendimentos), configurando, portanto, fato gerador de obrigação tributária acessória.

Quando o fato gerador é praticado advém uma obrigação tributária que pode ser principal ou acessória, a primeira é decorrente da lei, é o pagamento do tributo ao estado, e a segunda é qualquer obrigação que não configure obrigação principal.

Para Machado (2014, p.129), tanto a obrigação principal como a obrigação acessória decorrem da legislação tributária, por isso há uma similitude entre elas, haja vista que para ambas surgirem é necessário que ocorra um fato legalmente qualificado, sendo denominado como fato gerador.

É conceituado também como específico do Direito Tributário, sendo previsível pelo legislador, neste sentido esclarece Claudio Carneiro (2016, p. 502):

O fato gerador é um instituto típico do Direito Tributário, que se origina como uma situação hipotética prevista pelo legislador (transformada em lei), que, uma vez ocorrida, deixa de ser abstrata para ser concreta, enquadrando-se na tipicidade tributária, e gerando para quem a praticou o dever de pagar tributos.

Na doutrina a nomenclatura de fato gerador é bastante criticada, tendo em vista que alguns doutrinadores utilizam-se do termo “*hipótese de incidência*” ou “*In abstracto*” uma situação hipotética imposta pela lei, em contrapartida outros denominam de “*Fato Imponível*” ou “*In concreto*”, por ser uma definição em lei que uma vez concretizado nasce a obrigação tributaria, assim afirma Regina Helena Costa (2016, p.204):

Fato gerador “*in abstracto*” é, assim, substituído pelas expressões hipótese de incidência ou hipótese tributaria, que não deixam duvidas quanto ao conceito a que se referem- o da situação hipotética. E o fato gerador “*in concreto*” é designado por fato imponível ou fato jurídico tributário, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto.

O mestre Kiyoshi Harada, (2012, p. 37), defende que o fato gerador é uma “*hipótese tributária*” ou “*hipótese de incidência*”, pois trata-se de uma norma em abstracto, genérica, refutando assim a nomenclatura de “*Fato Imponível*”, neste sentido corrobora o professor Claudio Carneiro (2016, p. 507), quando se refere ao fato gerador como uma situação hipotética que gera obrigação de pagar tributos.

Data vênha aos ilustres professores, é relevante observar que o fato gerador é o somatório da situação hipotética mais o fato imponível, em razão que a lei traz em seu bojo ambos em um mesmo aspecto, como por exemplo, o IPTU, imposto de objeto de nosso estudo, o fato gerador é a propriedade de Imóvel, quando o contribuinte adquirir um imóvel (fato imponível + hipótese de incidência), há um liame entre o fato imponível e a hipótese de incidência.

No IPTU o fato gerador é a propriedade de imóvel construído ou não, situado em zona urbana, o artigo 32 do Código Tributário Nacional estipula que o fato

gerador além da propriedade de bem imóvel, incidirá também para aqueles que têm a posse ou o domínio útil.

Denomina-se Zona Urbana a aquela que possui dois dos cinco melhoramentos estipulados nos incisos do parágrafo primeiro que são: 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, rol este taxativo, se não houver os dois melhoramentos não poderá incidir o imposto, neste sentido aponta Regina Helena Costa (2016, p.411):

Desse modo, a configuração da zona urbana depende da existência de, ao mesmo, dois dos melhoramentos apontados pelo Código, revelando o aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto em foco.

O Professor Aliomar Baleeiro (2003, p. 248), afirma que:

valorização dos imóveis, ensejando maior capacidade contributiva dos proprietários ou possuidores deles. Além disso, a incidência do imposto territorial coibirá as manobras e delongas especulativas dos loteadores, induzindo-os à execução imediata das obras e serviços de urbanização.

A incidência do IPTU ocorre sobre a pessoa que tem o direito real sobre a coisa, por isso que o fato gerador é a propriedade, para Ives Gandra Martins (2013, p.1002), o termo propriedade perante a Constituição não possui sua essência técnica e sim uma expressão comum.

O Fato Gerador no IPTU deve ser analisado sob o aspecto espacial que é o local onde surge a obrigação tributária e o aspecto temporal onde se concretiza o fato gerador, para Kiyoshi Harada (2012, P. 128) o Código Tributário Nacional não dispõe sobre o aspecto temporal, sendo assim de forma genérica deverá ser aplicado sobre a matéria o artigo 116 do CTN, a professora Regina Helena Costa (2016, p. 410) afirma que o aspectotemporal está fixado em 1º de Janeiro de cada exercício financeiro.

Na verdade o legislador quis dizer foi que a expressão propriedade, domínio útil e posse é a mesma prevista no Código Civil, neste sentido expõe Harada (2012, p.109):

Como se verifica do texto, as diversas categorias jurídicas aí referidas -propriedade, domínio útil, posse e bem imóvel por natureza e por acessão física – definidas no Código Civil são vinculantes ao legislador tributário. É o que se depreende pela expressão como definido na lei civil.

Como fora exposto, o IPTU incidi sobre a propriedade de imóvel urbano, no entanto há uma exceção quando o imóvel que está localizado em zona urbana possuir destinação rural, agrícola não incidirá o IPTU, mas o ITR, assim aponta Hugo de Brito Machado (2015, p.401):

O critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito a incidência do ITR, e não do IPTU.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1112646 do Estado de São Paulo:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (STJ - REsp: 1112646 SP 2009/0051088-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 26/08/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20090828
 -->DJe 28/08/2009
RDDT vol. 171 p. 195
RT vol. 889 p. 248).

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1150408 SP 2009/0074333-1 (STJ)

Data de publicação: 19/10/2010

Ementa: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ESSENCIALMENTE RURAIS. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóveis nos quais são exploradas atividades essencialmente rurais, ainda que localizados em áreas consideradas urbanas por legislação municipal. Precedente: REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 28/08/2009, submetido ao art. 543-C do CPC e

da Resolução 8 /2008 do STJ. 2. Todavia, no caso dos autos, o Tribunal de origem não se manifestou de forma específica sobre as atividades desenvolvidas no imóvel dos recorrentes, o que impossibilita o conhecimento do recurso por incidência da Súmula 7 /STJ. 3. Ainda que assim não fosse, extrai-se da sentença, que o imóvel seria objeto de parcelamento para fins urbanos (implantação de loteamento residencial), já aprovado pelas autoridades competentes e em fase de implantação, o que afastaria a incidência do ITR . 4. Recurso especial não conhecido.

Portanto, o fato gerador do IPTU é a propriedade de imóvel situado em localização considerada urbana observando o aspecto temporal e o aspecto espacial.

3.3 Alíquotas

As alíquotas são valores percentuais que incidem sobre a base de cálculo quando é praticado o fato gerador, resultando no aspecto quantitativo do imposto, no caso do IPTU as alíquotas são fixadas por lei de cada município, sendo observado o princípio do não confisco, assim é comum encontrar em um mesmo estado, municípios com alíquotas diferentes, neste sentido conceitua o professor Kiyoshi Harada (2012, p.124): “Alíquota é o percentual que incide sobre a base de cálculo, valor venal do imóvel, apurado de conformidade com o que a lei de regência da matéria”.

As alíquotas podem ser simples ou progressivas, aquela apresenta um percentual fixo para todos os contribuintes, não considerando localização, destinação, a última aduz que incidirá sobre os imóveis alíquotas distintas quanto a localização, destinação ficando este requisito a ser estipulado pela lei municipal, a partir desse entendimento os municípios fixaram alíquotas maiores em razão da quantidade de imóveis do contribuinte, contudo o Supremo Tribunal Federal no RMS 16.798-SP -RTJ 41/607, julgou inconstitucional essa prática e editou a súmula 589, dispondo: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

A edição dessa súmula acarretou em algumas discordâncias da Suprema Corte, fazendo o uso de todas as vênias, o professor Hugo de Brito Machado, (2015, p. 402), entende que não há que se falar em inconstitucionalidade, considerando que não havia nenhuma vedação na Constituição Federal e no Código

Tributário Nacional ao se aplicar dita progressividade, além disso afirma que tal prática encontrava respaldo no artigo 160,III, da CF vigente.

Na progressividade das alíquotas têm-se a progressividade fiscal e a progressividade extra fiscal, esta segunda é fixada para fazer com o que o proprietário cumpra a função social do imóvel, é considerada como uma forma de sanção, e sua não observância autoriza o poder municipal a aplicar as alíquotas progressivas, a professora Regina Helena Costa (2016, p. 412) leciona que as alíquotas menores deveram ser fixadas em razão do imóvel com destinação a moradia.

A função social do imóvel ocorre quando este está sendo utilizado para moradia, fins comerciais, a violação a função social insurge uma obrigação mais onerosa, tendo em vista que o proprietário será tributado com uma alíquota maior que será majorada a cada ano até o limite de 15%, havendo a persistência o município poderá executar a desapropriação, nos termos do 182, §4º, I, II, III, da CF, esclarece KiyoshiHarada (2012, p.125):

Se a disfunção social da propriedade urbana persistir, o município poderá deflagrar o último instrumento ordinatório, que é a desapropriação do imóvel mediante pagamento do justo preço em título de dívida pública resgatável no prazo de dez anos...

Tratando-se da progressividade fiscal esta é fixada para arrecadar fundos para gerir a máquina pública, nesta a alíquota vai aumentando na medida em que aumenta a base de cálculo do imposto, o valor venal do imóvel.

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a incidência de alíquotas diversas em razão do imóvel está ou não edificado, observa-se então que na distinção dessas alíquotas o que há de verdade é a aplicação do Princípio da Seletividade, neste sentido apontam os julgados:

STF - AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO AI 772064 SP (STF)
Data de publicação: 31/07/2013
Ementa: EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IMÓVEL NÃO EDIFICADO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 24.11.2008. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a instituição de alíquotas diferenciadas em razão de estar ou não edificado o imóvel urbano não se confunde com o instituto da progressividade, razão pela qual

não se divisa a alegada ofensa à Constituição Federal. Agravo regimental conhecido e não provido.

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 422592 RJ (STF)

Data de publicação: 24/08/2011

Ementa: EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. IPTU. Município do Rio de Janeiro. Alíquotas diferenciadas conforme a destinação do imóvel. Constitucionalidade. 1. A diversidade de alíquotas de IPTU no caso de imóvel residencial, não-residencial, edificado ou não-edificado, não viola a Constituição Federal. Precedentes. 2. Não se admite no agravo regimental a inovação de fundamentos. 3. Agravo regimental não provido.

O professor Hugo de Brito Machado, (2015, pag. 403), faz a distinção Progressividade da Seletividade, onde aquela é o aumento da alíquota na medida em que cresce a base de cálculo, apontando como uma progressividade ordinária, e a última são alíquotas diversas tomando como referência a destinação ou localização do imóvel.

Todavia, não há óbice em aplicar uma alíquota seletiva e progressiva concomitantemente, uma vez que alíquota seletiva pode ser aplicada em razão do local do imóvel e progressiva quanto a destinação deste.

4 SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO

4.1 Sujeito Ativo

Toda relação obrigacional possui dois pólos, o pólo ativo onde se encontra o Sujeito Ativo da obrigação e o pólo passivo no qual se encontra o Sujeito Passivo, aquele refere-se a quem possui o Direito de receber o tributo, o artigo 119 do CTN denomina o Sujeito como uma Pessoa Jurídica de Direito Público a exemplo da União, Estado e Municípios, o qual é possuidor de competência para requerer o crédito, o Sujeito Passivo, devedor, é quem tem o dever prestar ao Sujeito ativo a prestação obrigacional tributária, o CTN contempla em seu dispositivo 121 a denominação de Sujeito Passivo, sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, observa-se que essa pessoa pode ser ou não que praticou o fato gerador, o inciso I do referido artigo atribui como sujeito passivo a pessoa que tem relação com o tributo ou a obrigação decorra do critério da lei, conforme o inciso II.

O sujeito ativo não é somente os entes federados, mas também aquele que a lei estipular, o qual terá aptidão para cobrar e fiscalizar tributos, haja vista que o artigo 7º do CTN autoriza a delegação de fiscalização e arrecadação de tributos, neste sentido esclarece Regina Helena Costa (2016, p. 214) que o sujeito ativo é a pessoa que possui a titularidade da capacidade tributária, seja um ente federativo ou pessoa a qual foi atribuída, mediante lei, autoridade para exercer tal função, corroborando com esse entendimento Luciano Amaro (2014, p. 320), para quem o sujeito ativo é qualquer pessoa que esteja no pólo do credor que se opõe ao sujeito passivo independente de ser dotada de capacidade legislativa, neste entendimento aponta Ricardo Alexandre (2013, p. 274):

[...], não se pode confundir a tributação constitucional de competência para a instituir o tributo (competência tributaria) com a possibilidade de figurar no pólo ativo da relação jurídico - tributaria (capacidade ativa). A primeira é indelegável, a segunda é passível de delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Divergindo neste aspecto há doutrinadores defendendo que somente as pessoas jurídicas de direito publico possuidora de capacidade legislativa poderá ser sujeito ativo, neste sentido o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.144) afirma:

A constituição atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituir tributos. É a competência própria. Quem a tem pode instituir e arrecadar o tributo, [...]. Só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo, são titulares da competência tributária própria.

Eduardo de Moraes sabbag (2008, p. 208), apresenta dois tipos de sujeito Ativo, um sendo como direto e outro indireto, o primeiro trata-se dos entes tributantes os que detêm a competência tributária, o segundo cuida-se dos entes parafiscais, estes possuidor de capacidade tributária que são os CRM, CRC, entre outros.

No IPTU o Sujeito Ativo da relação obrigacional é o Município o qual está situado o imóvel, esta atribuição foi concedida por meio da Constituição Federal em seu dispositivo 156, I que dispõe: “Compete aos municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”.

O professor Kiyoshi Harada (2012, p.115) dispõe que o município é competente para instituir e cobrar o IPTU para os imóveis que estão em seu território sendo considerado de área urbana, porém há aqueles imóveis que estão localizados em área urbana e o município não poderá tributar com o IPTU, são os casos de propriedades que possuem destinação rural, o tributo a ser incidido nesta hipótese é o ITR de competência da União, neste sentido entendeu o Tribunal de Justiça de Sergipe na Apelação 2007201477:

TJ-SE - APELAÇÃO CÍVEL AC 2007201477 SE (TJ-SE)

Data de publicação: 19/06/2007

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA - IPTU - DISCUSSÃO ACERCA DE DELIMITAÇÃO DA ZONA URBANA- PROVAS PRÉ-CONSTITUIDAS - INCIDÊNCIA DE IPTU OU ITR - ARTIGO 32 DO CTN E 1º DA LEI 9393 /96 - CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO - OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - DECRETO-LEI 57 /66-LEI COMPLEMENTAR - RECEPÇÃO - PROPRIEDADE RURAL-INCIDÊNCIA DE ITR CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO - APELO CONHECIDO E PROVIDO - DECISÃO POR UNANIMIDADE. 1. Os artigos 32 do CTN e 1º da Lei nº 9393 /96 adotam o critério da localização do imóvel para definir se o mesmo é urbano ou rural, e, por conseguinte, se haverá incidência de ITR ou IPTU. IV-O critério da localização perfaz-se ofensivo ao princípio da isonomia tributária, haja vista tributar de forma diversa contribuintes cuja situação fática é semelhante. 22. O Decreto-lei 57 /66, recebido pelo ordenamento constitucional vigente como lei complementar, suplantou o critério da localização, implementando o da destinação do imóvel. 33. - O imóvel objeto do presente feito caracteriza-se por ser rural, haja vista possuir diversas pastagens e cultura de plantio.

No caso de dúvida a qual município pertence o imóvel caberá ao contribuinte ajuizar uma ação de consignação em pagamento para verificar qual o município que arrecadará o devido imposto, neste sentido esclarece Kiyoshi Harada (2012, p.153):

Assim, o problema do duplo lançamento continua cabendo aos proprietários interessados em propor a competente ação de consignação de pagamento, com o fundamento no inciso III, do art. 164, do CTN. A exigência de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador por mais de uma pessoa jurídica de direito público resolve-se por via da ação consignatória.

4.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo se encontra no pólo passivo da obrigação tributária, sendo, portanto o contribuinte, pessoa física ou jurídica que detém a obrigação de realizar o tributo, o CTN em seu dispositivo 121 e 122 faz a distinção do sujeito passivo em razão da obrigação principal e a obrigação acessória, a primeira o sujeito passivo é o contribuinte ou qualquer pessoa que tenha praticado o fato gerador, a segunda elencada no artigo 122 estabelece sendo o sujeito passivo a pessoa obrigada às prestações que constituiu o objeto, para Regina Helena Costa (2016, p. 216): “Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo e relação jurídica dessa natureza, em qualquer das suas modalidades”.

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa física ou jurídica que possui a incumbência de realizar o pagamento do tributo, esta sempre obrigada a satisfazer a dívida tributária, para o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 145) o sujeito passivo pode ser a pessoa física ou jurídica obrigada ao cumprimento da obrigação tributária, portanto, o contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária, neste sentido aponta Luciano Amaro (2014, p. 325):

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte.

O professor Ricardo Alexandre (2013, p.279) leciona que quando o sujeito passivo possuir relação direta com o fato gerador estaremos diante do sujeito passivo direto, o contribuinte, e quando este não possuir relação direta com o fato gerador surge o responsável tributário, o sujeito passivo indireto, sendo mais categórico Eduardo Sabbag (2008, p. 209) conceitua como sendo o sujeito passivo direto o contribuinte e o indireto como sendo o responsável escolhido pela lei, tendo como fundamento o art. 128 do CTN.

O artigo 122, II, descreve que o sujeito passivo é responsável pela obrigação tributária por disposição da lei, é aquele que não possui relação direta com o fato, mas por imposição legal torna-se responsável pelo adimplemento do tributo, passando a ser o denominado de sujeito passivo indireto, o professor Luiz Emygdio F. da Rosa Junior (2009, p. 303), aponta que:

[...] Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é o sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada por decorrer de lei e não de relação de natureza econômica com o fato gerador.

O sujeito passivo do IPTU está catalogado no artigo 34 do CTN que dispõe: “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”, o professor Eduardo Sabbag (2008, p. 365) conceitua sujeito passivo como sendo qualquer indivíduo que possua algum direito de gozo sobre o imóvel, o código estabeleceu três hipóteses de sujeito passivo, o primeiro trata-se do contribuinte ser proprietário do imóvel, o qual possui o direito real sobre a coisa, aquele pode usar, gozar e dispor, o segundo cuida-se do titular do seu domínio útil o que possui enfiteuse, e o último o possuidor a qualquer título que é o possuidor com animus domini.

Nesse contexto, é importante ventilar a hipótese de quando ocorrer a promessa de compra e venda, quem será o sujeito passivo da obrigação o promitente comprador ou promitente vendedor, o STJ entendeu que poderá ser cobrado de ambos, neste sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROMITENTE VENDEDOR. ART. 34 DO CTN. RECURSO REPETITIVO JULGADO. 1. Entendimento desta Corte no sentido de que o promitente comprador é legitimado para figurar no polo passivo conjuntamente com o proprietário, qual seja, aquele que

tem a propriedade registrada no Cartório de Registro de Imóveis, em demandas relativas à cobrança do IPTU. Precedente: REsp 1.110.551/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.6.2009 - julgado mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC e na Resolução STJ n. 08/08, como representativo da controvérsia. 2. Na espécie, não houve transcrição da alienação no Cartório de Registro de Imóveis competente, de forma que o promitente vendedor, proprietário do bem, também é legitimado para figurar no pólo passivo da execução fiscal. 3. Agravo regimental não provido com aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor corrigido da causa, na forma do art. 557, § 2º, do CPC. (STJ - AgRg no REsp: 1125171 SP 2009/0130007-2, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 04/05/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/05/2010).

Por conseguinte o Superior Tribunal de Justiça ao entender que a competência para aferir o sujeito passivo do IPTU é do município, editou a Súmula 399 dispondo: “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”, o fundamento para a edição da presente Súmula encontra-se no dispositivo 34 do CTN o qual expressa que o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, importante esclarecer que a súmula não autoriza o município por conveniência e oportunidade informar quem é o sujeito passivo da obrigação, sendo assim não poderia determinar que o sujeito passivo do IPTU é um terceiro que não possua nenhum vínculo com o imóvel, os municípios restritos as alternativas trazidas pela lei, neste sentido aponta Ricardo Alexandre (2013, p. 624):

Assim, é exclusiva e excepcionalmente em face de tal alternativa definida na lei nacional que pode ser enxergada a possibilidade de a legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU, conforme sumulado.

Para KiyoshiHarada (2012, p. 116), esse entendimento somente seria possível se a responsabilidade solidaria estivesse aplicada, e neste caso houve a sua ausência, afirma também que o sujeito ativo não pode escolher a quem vai tributar, devendo existir um único sujeito passivo.

A possibilidade do IPTU ser cobrado tanto do promitente comprador como do promitente vendedor é restrito, visto que quando uma autarquia aliena seu imóvel, está continuará imune de impostos locais em respeito à súmula 74 do STF, neste sentido leciona Hugo de Brito Machado (2015, p. 405):

A regra a respeito do limitado alcance da imunidade das autarquias foi mantida pela vigente Constituição, que tem regra expressa segundo a qual imunidade da pessoa jurídica de direito público – imunidade recíproca – não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (art. 150, §3º).

Outro aspecto importante a ser ventilado é na hipótese de o sujeito passivo falecer. Neste sentido incidirá a Responsabilização por Transferência, na qual sua ocorrência surgirá automaticamente no momento do falecimento do sujeito passivo, sendo o espólio o sujeito passivo.

Vale salientar que o artigo 123 do CTN impõe que qualquer contrato particular alterando o sujeito passivo da obrigação não se vinculará a fazenda pública, ou seja, mesmo havendo um contrato de aluguel dispondo que o sujeito passivo do IPTU é o inquilino, não terá esta cláusula efeito perante o município, uma vez que o responsável pelo adimplemento do imposto é o proprietário, tal condição vinculará *inter partes*, o proprietário pagará o imposto devido ao fisco e poderá reaver a quantia paga do locador do imóvel, assim leciona Hugo de Brito Machado (2015, p. 148):

As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública, no que diz respeito à responsabilidade tributária.

O Superior Tribunal de Justiça acertadamente no Ag.Rg. no REsp 705377/SP, 2/12/2008, afirmou que o locatário é parte ilegítima para ser cobrado o IPTU, uma vez que não é proprietário e nem responsável pelo adimplemento do Tributo, corrobora desse entendimento Claudio Carneiro (2016, p. 543) quando afirma que o inadimplemento por parte do sujeito passivo por haver cláusula contratual alterando o sujeito passivo, não autoriza o fisco a cobrar do terceiro o tributo devido, uma vez que tal cláusula somente permiti o direito de regresso do locador em face do locatário.

O artigo 32 do CTN estabelece que o fato gerador do IPTU é praticado por quem possuir a propriedade predial e territorial urbana, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título e observando a Constituição Federal no artigo 156, I, dispondo que o município é competente para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o texto da constituição apresenta a

expressão “propriedade” e o CTN além desta elenca o domínio útil e o possuidor a qualquer título, em uma primeira leitura nos parece que o dispositivo 32 do CTN é flagrantemente inconstitucional, visto que o código amplia o rol do sujeito passivo do IPTU, não amparado pela carta maior, no entanto o referido artigo está em harmonia com a Constituição, uma vez que o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título detém o direito de uso e gozo, neste sentido apontam alguns julgados:

TJ-SE - APELAÇÃO CÍVEL AC 2005202595 SE (TJ-SE)

Data de publicação: 22/08/2005

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL - EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - COMPROMISSO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 123 DO CTN - RECURSO PROVIDO - DECISÃO UNÂNIME. - "Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

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

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. 2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008 ; REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel.

Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006.

3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN.

Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004).

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

Dessa forma, é cristalizado o entendimento pacificado dos tribunais superiores quanto o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária do IPTU,

definindo que o sujeito passivo será o contribuinte e o sujeito ativo o município por determinação constitucional, ademais para que o sujeito ativo possa cobrar o tributo deverá identificar devidamente o sujeito passivo.

5 PROGRESSIVIDADE FISCAL

A progressividade é um princípio do direito tributário que estabelece a majoração das alíquotas dos impostos em razão do aumento da base de cálculo, observando a capacidade contributiva do contribuinte, capacidade econômica do sujeito passivo, assim quem possui uma riqueza superior contribuirá de forma maior, denominada como uma progressividade genérica, pois engloba todos os impostos e está prevista no art 145, §1º da Constituição Federal, há duas modalidades, de progressividade a fiscal e a extra fiscal, aquela ocorre quando o intuito é meramente arrecadatário, o imposto é criado para que o estado possa através deste arrecadar recursos financeiros para realizar suas funções, por exemplo, pagar os servidores, a segunda trata-se de quando o estado se utilizar para majorar as alíquotas do imposto obrigando assim o proprietário observar a função social da propriedade.

Além dessas, há a Proporcionalidade quando uma alíquota é aplicada para todas as bases de cálculo e a progressividade graduada que são várias alíquotas aplicadas sobre uma parte da base de cálculo, o que na verdade busca-se na aplicação do princípio da progressividade além de uma isonomia tributária, é o alcance de uma justiça fiscal.

Contudo, há divergência doutrinária quanto a aplicação da progressividade segundo a capacidade contributiva, o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.103), afirma que é constitucional a progressividade fiscal segundo a capacidade contributiva, em divergência o doutrinador Pedro Barreto, que aduz que a progressividade já está atrelada na base de cálculo, haja vista que ao aplicar uma alíquota fixa, o contribuinte que possuir uma base de cálculo maior ao incidir o valor da alíquota automaticamente estará pagando um valor maior daquele contribuinte que possui uma base de cálculo menor. Neste sentido observa-se que não estaria sendo aplicada uma isonomia, uma vez que ao aplicar uma alíquota fixa todos os contribuintes permaneceriam em uma mesma situação, sendo assim corroborando com o Hugo de Brito Machado, as alíquotas devem ser progressivas de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

5.1 Progressividade Fiscal no IPTU

A progressividade fiscal no IPTU ocorre quando a alíquota é majorada na medida em que aumenta o valor venal do imóvel, visto que é a base de cálculo do IPTU, essa progressividade tem por natureza a capacidade contributiva do contribuinte e está fundada no artigo 156, §1º, da Constituição Federal com redação dada através da emenda Constitucional 29/2000.

Vale ressaltar que a aplicação da progressividade não se esbarra no princípio da proporcionalidade, neste a alíquota é imutável e o que se altera é a base de cálculo, naquela a alíquota é aumentada quando se alarga a base de cálculo.

Antes da referida emenda constitucional os municípios aplicavam uma espécie de progressividade que visava a majoração das alíquotas de acordo com a quantidade de imóveis do contribuinte, porém o Supremo Tribunal Federal declarou essa progressividade inconstitucional ao editar a súmula 589 dispondo “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”, porém alguns doutrinadores divergem da suprema corte, dentre estes o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 402) quando defende que a Constituição Federal e o CTN não vedava qualquer tipo de progressividade no IPTU, além disso afirma que a progressividade encontrava respaldo na própria constituição no dispositivo 160,III, bem como no art. 145, §1º, do mesmo diploma legal quando dispõe que os impostos serão graduados mediante a capacidade contributiva do contribuinte, com tudo após esse entendimento do Supremo os municípios não mais aplicaram a progressividade deste modo.

Todavia, a progressividade foi sendo aplicada com fundamento no art 145,§1º da Carta Magna, progressividade genérica, autorizava a progressividade de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação, capacidade conferida de acordo com o valor venal do imóvel, neste sentido aponta o mestre KiyoshiHarada, (2012, p. 136):

Essa capacidade é aferida objetivamente. Nesse tipo de progressividade, somente o valor venal do imóvel poderá ser tomada como parâmetro para a progressividade de alíquotas, à medida que apenas ele espelha, objetivamente, a capacidade contributiva do proprietário-contribuinte.

A progressividade foi altamente criticada por parte da doutrina, defendendo que não seria possível um imposto real progressivo, neste sentido Ives Gandra da Silva Martins (1993, p. 5) afirma que aplicando a progressividade afetará os investimentos e não incentiva a vinda de capitais, visto que há uma excessiva tributação sobre o patrimônio, o Supremo Tribunal Federal tinha o entendimento que o IPTU sendo um imposto de natureza real não seria possível a aplicação da progressividade, neste sentido o RE nº 153.771/MG

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)

Em razão da jurisprudência do STF no sentido de declarar a inconstitucionalidade da progressividade fiscal no IPTU, foi promulgada a emenda constitucional nº 29 de 2000, alterando assim a redação do artigo 156, §1º, da Constituição Federal passando a permitir a progressividade, em razão do valor venal do imóvel, além de distinguir as alíquotas por localização, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
 § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
 I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
 II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Para o professor Kiyoshi Hadara (2012, p.103), com o advento da emenda constitucional 29 de 2000, houve uma substituição da progressividade genérica do IPTU para a progressividade fiscal, não obstante a manutenção da progressividade extrafiscal, o legislador concedeu para o município autorização para aplicar a progressividade fiscal, passando o Supremo a reconhecer a constitucionalidade desta progressividade no IPTU.

Ressalta-se que o art. 156 da Carta Maior dispõe sobre a progressividade no inciso I, e em seu inciso II disciplina a seletividade, não se pode confundir a progressividade com a seletividade, a primeira como já conceituado trata-se de alíquotas majoradas em razão do valor venal do imóvel, a segunda cuida-se de aplicar alíquotas diversas aos imóveis que são distintos entre si em razão da sua destinação ou lugar, sobre este aspecto a professora Regina Helena Costa (2016, p. 407), aduz que o novo dispositivo apresenta duas técnicas de progressividade a fiscal e a extrafiscal.

Por conseguinte, ao se aplicar alíquotas progressivas o Município passará a obter uma maior arrecadação financeira, uma vez que ao se aplicar alíquotas diversas em uma base de cálculo maior, encontrará um valor superior do que se aplicar alíquota fixa, neste sentido o legislador acertadamente concedeu a autorização para tal aplicação.

Com tudo, antes da EC nº 29 /2000 havia processos em curso no STF para o deslinde da matéria, o Supremo precisava se posicionar para declarar a constitucionalidade ou Inconstitucionalidade do IPTU progressivo antes da emenda, visto que está autorizou tal aplicação, portanto a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade do IPTU progressivo antes da EC nº29 e editou a súmula 668 que dispõe:

Súmula 668: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Neste sentido o Ministro Luiz Roberto Barroso invocando a súmula 668 negou provimento, sendo seu voto acompanhado pelos demais ministros, no AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 636.844 RIO DE JANEIRO:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA ANTES DA EC Nº 29/2000. INCONSTITUCIONALIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NO STF NO JULGAMENTO DO RE 601.234-RG. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, fica ratificado o entendimento anteriormente firmado no sentido da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU antes da EC nº 29/00, conforme sedimentado na Súmula STF 668/STF. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 636844 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 24-02-2016 PUBLIC 25-02-2016).

Mesmo após a emenda há quem afirme que a própria emenda é inconstitucional, como por exemplo, Miguel Reale, Ives Gandra e Kiyoshi Harada (2012, p.141) lecionam que a Constituição em aspecto gramatical não permite a inclusão de fatores de regressão e progressão, esse entendimento é refutado pelo professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 403) ao afirmar que essa percepção não condiz com fundamento amparado pela Constituição.

Destarte, ao nosso entender é plausível o posicionamento do professor Hugo de Brito, uma vez que independentemente da criação da emenda 29 a Constituição já autorizava a progressividade em seu dispositivo 145, §1º, sendo respeitável a posição contrária.

O professor Claudio Carneiro (2016, p. 484) ventilou que quando houve a mudança de posicionamento do supremo sobre a matéria, a corte incidentalmente autorizou a progressividade para os impostos de natureza real, bem como de natureza pessoal, portanto com esse entendimento não há no que se falar de inconstitucionalidade da progressividade nos impostos de natureza real, neste mesmo sentido Ricardo Alexandre (2013, p.618) aponta que o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 562.045 do Rio Grande do Sul, autorizando a progressividade no ITCMD que também possui natureza real, mesmo sem previsão expressa na CF.

Em suma, a progressividade fiscal para o IPTU somente é legítima, sendo devidamente efetivada pelo ordenamento jurídico, após a Emenda nº 29 de 2000, o seu objetivo é a busca por uma justiça fiscal, bem como arrecadatório; importante salientar que a aplicação desta progressividade fiscal deverá observar o princípio do

não confisco, a majoração das alíquotas não poderá ocorrer demasiadamente sem um limite razoável.

5.2 Progressividade extrafiscal

A progressividade extrafiscal já se encontrava elencada na Constituição Federal no artigo 182, §4º, *in verbis*:

Art. 182. § 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;

Trata-se da progressividade no tempo, tem como objetivo o cumprimento da função social da propriedade, imputando ao contribuinte alíquotas maiores caso não esteja sendo observada a função social, essa hipótese também está amparada na Lei nº 10.257, de 10 de Julho de 2001- Estatuto da Cidade, nos artigos 1º a 7º do referido estatuto que estabelece que não obedecendo às condições e os prazos contido no artigo 5º a lei municipal poderá aplicar alíquotas distintas a cada ano, porém não deverá exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior até o limite de 15% para não ensejar em um confisco, o que é vedado pela Carta Magna em seu dispositivo 150, IV.

Ressalta-se que o parâmetro para a progressividade ora esplanada não é o valor venal do imóvel como na progressividade fiscal, mas o lapso temporal sem a devida observação do solo urbano.

Regina Helena Costa (2016, p.410) entende que se a progressividade extrafiscal que tem caráter punitivo, não for o bastante para que o proprietário conduza de forma legal a propriedade acarretará em uma desapropriação com fundamento do art. 182, §4º, III da CF, é plausível esse posicionamento, uma vez que se há um método para combater o descaso do proprietário com o imóvel nada mais justo que imputar-lhe uma sanção mais gravosa, considerando que a observância da função social é compulsória, obrigatório.

Esse tipo de progressividade é uma espécie de política pública criada para estimular os proprietários dos imóveis, sujeitos passivos da obrigação, a não

deixarem seus imóveis sem destinação útil, assim ensina Ricardo Alexandre (2013, p. 619):

Tem o objetivo extrafiscal, pois o escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária a ser suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento.

Desse modo a desapropriação elencada no art. 182, §4º, III, da CF é uma desapropriação-sanção, o município ao desapropriar indenizará o proprietário mediante títulos da dívida pública comprazo para resgate em 10 anos, neste sentido o Tribunal de Justiça julgou a Apelação em Reexame Necessário:

*TJ-RJ - APELACAO / REEXAME NECESSARIO REEX
75177620068190055 RJ 0007517-76.2006.8.19.0055 (TJ-RJ)*

Data de publicação: 23/01/2012

Ementa: DESAPROPRIAÇÃO INDIRETA. VALOR DA INDENIZAÇÃO. INSURGÊNCIA. PRECLUSÃO. PAGAMENTO ATRAVÉS DE TÍTULO DA DÍVIDA PÚBLICA. DESCABIMENTO. 1. Trata-se de pedido de indenização em função de caracterizada desapropriação indireta, julgado procedente, em que o Apelante requer a redução do valor devido e pagamento através de títulos da dívida pública; 2. Dois são os motivos por que não pode prosperar o apelo. Primeiro porque se operou uma espécie de preclusão, a revelar na insurgência verdadeiro ato contraditório quanto ao valor da indenização, isso porque o Apelante, acompanhando parecer de seu órgão competente, concordou categoricamente com o valor apurado na perícia, inclusive com o método utilizado pelo Expert; 3. O outro motivo consiste em que o Apelante, para além de se tratar de desapropriação por utilidade pública transmutada em indireta, não demonstrou ter operado o iter sucessivo típico da desapropriação-sanção a que alude o art. 182, § 4º, III da CF, a poder pugnar pelo pagamento da indenização através de título da dívida pública; 4. Negado provimento ao recurso.

Importante entender que a progressividade aqui tratada é diversa da progressividade fiscal vista anteriormente, a fiscal está atrelada a uma alíquota progressiva de acordo com a base de cálculo, a extrafiscal, progressividade no tempo, trata-se da progressividade das alíquotas quando a função social da propriedade não é observada, Eduardo Sabbag (2008, p. 368) argumenta que a progressividade extrafiscal é uma forma de modular a conduta do sujeito passivo.

Todavia, o art 3º do CTN dita que o tributo não terá caráter sancionatório impossibilitando assim a progressividade extrafiscal, porém a previsão constante no

dispositivo 3º da CTN é que o tributo não poderá ter natureza de sanção o que não acontece na extrafiscalidade, uma vez que o tributo não deixará de ter a sua finalidade, o que será majorado são alíquotas, estas com natureza de punição pois não foi observado condição estabelecida na norma legal.

Ademais, como já visto, a progressividade extrafiscal somente será aplicada caso não seja respeitado a função social da propriedade, mas o que será o cumprimento da Função Social na Propriedade?

Para os imóveis rurais a Constituição Federal estabeleceu quando a função Social está sendo cumprida, dita previsão está elencada no artigo 186, *in verbis*:

Art 186 da CF/88 – A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

- I - Aproveitamento racional e adequado;
- II - Utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
- III - Observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- IV - Exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

A definição da função social da propriedade pode ser utilizado para os imóveis de natureza rural, bem como de natureza urbana, a propriedade estará obedecendo a sua função social quando a sua área está sendo aproveitada para moradia, exploração de trabalho nos limites permitindo por lei, além disso o art. 5º, XXIII da Carta Maior aduz que: “a propriedade atenderá à sua função social”.

Também a definição da função social da propriedade é trazida no bojo do Plano Diretor de cada Município, entretanto o plano diretor somente é impositivo para aqueles municípios que possui mais de 20.000 mil habitantes, para Kiyoshi Harada (2012, p.106) o Plano Diretor da municipalidade é forma de política urbana que visa o desenvolvimento do aconchego, comodidade para os munícipes, Hugo de Brito Machado (2015, p.403) leciona que a função social da propriedade se cumpre quando são observadas os fundamentos de urbanização.

Já que a função social da propriedade é definida no Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano –(PDDU) de cada município é relevante apresentar alguns PDDU, neste sentido o Município de Aracaju no artigo 5º do PDDU estabeleceu que a função social da propriedade é observada quando o exercício dos direitos a ela inerentes, se submete aos interesses coletivos, a capital baiana, Salvador, aduziu

que a propriedade respeita a função social quando está atende o interesse coletivo, portanto, como exteriorizado há uma similitude entre os PDDU, por que estão trazendo intrinsecamente a definição catalogada na Constituição Federal.

Destarte, a progressividade extrafiscal se apresenta como o penúltimo instrumento de aplicação para satisfazer a constituição quando afirma que a propriedade obedecerá a função social, neste sentido segue o julgado:

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 590360 ES (STF)

Data de publicação: 30/06/2011

Ementa: IPTU – PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – FINALIDADE EXTRAFISCAL – NECESSIDADE DE LEI NACIONAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - A Constituição Federal de 1988, ao delinear o esquema normativo pertinente ao IPTU, contemplou a possibilidade de essa espécie tributária ser progressiva, em ordem a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF , art. 156 , § 1º , e art. 182 , §§ 2º e 4º , II). O discurso normativo consubstanciado nesses preceitos constitucionais evidencia que a progressividade do IPTU, no sistema instaurado pela Constituição da República, assume uma nítida qualificação extrafiscal . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a única progressividade admitida pela Carta Política , em tema de IPTU, é aquela de caráter extrafiscal, vocacionada a garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana, desde que estritamente observados os requisitos fixados pelo art. 156 , § 1º , e, também, pelo art. 182 , § 4º , II , ambos da Constituição da República. Precedente (Pleno).

Em virtude do exposto, verifica-se que a progressividade extrafiscal será aplicada se estiver dentro dos parâmetros postos pelo Plano Diretor do município, uma vez que a função social será definida por tal plano, antes de aplicar a progressão extrafiscal será concedido prazo que não poderá ser superior a um ano, salvo se for obras, para que o proprietário possa construir, oferecendo assim uma função social para a propriedade, não respeitando esse prazo será aplicada a progressividade e persistindo tal conduta o imóvel será desapropriado, nos termos do artigo 182, §4, III da Constituição Federal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante o exposto, fica demonstrada a relevância do estudo do IPTU, sendo analisados seus elementos, uma vez que é necessária a clareza do imposto para que o contribuinte esteja ciente o porquê do pagamento do tributo, além disso, para a administração municipal é importante tendo em vista que com a arrecadação o município arca com suas despesas.

Verificamos que os elementos do IPTU são as alíquotas, base de cálculo, os princípios a ele inerentes, sujeito passivo e o sujeito ativo, foi esclarecido que o IPTU incide sobre imóveis localizados em áreas urbanas conforme expressa o dispositivo 32, §1º do Código Tributário Nacional.

Um dos elementos pertencentes ao IPTU é a base de cálculo, que alude ao valor venal do imóvel, sendo instituída por lei, porém a forma de decreto poderá ser utilizada para atualizar o valor venal do imóvel a luz do índice inflacionário.

Outro aspecto importante a ser citado são as alíquotas que como explanado não possui um teto fixado, salvo a progressividade extrafiscal elencada no artigo 182, §4º da carta magna cujo teto é de 15% conforme o artigo 7º, § 1º do estatuto da cidade. Nas alíquotas admite-se a progressividade fiscal, em razão do valor venal do imóvel, além da progressividade extrafiscal que incide para obrigar o proprietário a observar a função social da propriedade, desde que não viole o princípio do não confisco.

O fato gerador do IPTU é ter a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, nos termos do artigo 32 do CTN, podendo ser abstrato ou concreto, além disso, poderá distinguir a obrigação principal aquela decorrente da norma e a obrigação acessória que não configura a obrigação principal.

O sujeito ativo do IPTU é o município, sendo assim poderá cobrar, instituir o imposto, respeitando o princípio da legalidade, já o sujeito passivo nos termos do artigo 34 do CTN, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Por conseguinte, os princípios que norteiam o IPTU são o da legalidade dispondo que o imposto somente será alterado mediante lei específica, garantindo a segurança jurídica, também o princípio da anterioridade estabelece que o imposto incidirá no exercício financeiro seguinte ao da sua alteração, já o princípio da isonomia será invocado para se alcançar uma justiça fiscal, uma vez que este busca

o tratamento igual dos contribuintes na medida das suas desigualdades, neste sentido poderá se avocar o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que dispõe que os valores do tributo deverá ser distinto em virtude da capacidade econômica do contribuinte.

Ademais, o Princípio da progressividade esta no rol dos princípios basilares do IPTU, este somente autorizado pela suprema corte após a edição da súmula 668, assim sendo pode-se buscar uma justiça fiscal, aplicando alíquotas diversas para os contribuintes que possuem condições financeiras distintas e imóvel de valor venal distintos.

Vale ressaltar que a arrecadação do IPTU será destinado para a manutenção de ruas, calçadas, ou seja serve para gerar erário aos cofres públicos, neste sentido o município poderá utilizar o imposto para injetar dinheiro na educação, saúde e segurança.

Destarte, a relevância do IPTU para a sociedade, uma vez que a sua arrecadação poderá ser utilizada para fins sociais e melhoramento de áreas consideradas importantes para a dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.
BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. **Constituição federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 07 out. 2016.

BRASIL. **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. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 07 out. 2016.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena, **Curso de direito tributário: constituição e código Tributário Nacional**, 6. ed. rev. e atual – São Paulo: Saraiva: 2016.

FERNANDES, Odmir. Imposto predial e territorial urbana. In: FREITAS, Vladimir Passos de Freitas (Coord.). **Código tributário nacional comentado**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

HARADA, Kiyoshi, **Direito tributário municipal: sistema tributário municipal**, 3. ed. – São Paulo: Atlas 2007.

HARADA, Kiyoshi, **IPTU: doutrina e prática**, - São Paulo: Atlas 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**, 36º. ed. rev. e atual – São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador, **Curso de Direito Tributário** - 14. ed. São Paulo: saraiva, 2013.

PAULSEN, Lenadro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8 ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2006.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da, **Manual de Direito Tributário**, - Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário**, 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

FERNANDES, Cintia, **IPTU: texto e contexto**, São Paulo: QuartierLatin, 2005

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.