

FACULDADE TRÊS PONTAS – FATEPS

DIREITO

NEANDER OLIVEIRA

O IPTU COMO INSTRUMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

**Três Pontas
2011**

NEANDER OLIVEIRA

O IPTU COMO INSTRUMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Monografia apresentada ao curso de Direito da Faculdade Três Pontas – FATEPS como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Prof. MS. Leiner Marchetti Pereira

**Três Pontas
2011**

NEANDER OLIVEIRA

O IPTU COMO INSTRUMENTO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Monografia apresentada ao curso de Direito da Faculdade Três Pontas – FATEPS como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito pela Banca Examinadora composta pelos membros:

Aprovado em / /

Prof. Ms. Leiner Marchetti Pereira

Prof. Ms. Valentin Calenzani

Prof. Esp. Raquel Monteiro Calanzani de Mattos

OBS.:

Dedico o presente trabalho primeiramente a Deus, pois sem ele não teria chegado até o presente momento.

Aos meus familiares, em especial minha querida mamãe e as minhas tias Lourdes e Aparecida, que sempre me apoiaram durante toda caminhada para o alcance deste objetivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus amigos, Professor Leiner Marchetti Pereira e Professor Makvel Reis Nascimento, dois grandes exemplos de profissional e de ser humano.

“Não importa de quem for um sorriso só traz
alegria”

Bruno Gomes de Souza

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade demonstrar que o imposto predial e territorial urbano progressivo é importante instrumento de política pública a fim de que a propriedade urbana cumpra com sua função social. Para tanto passa-se pelo estudo do sistema tributário nacional com a definição do tributo, bem como as competências tributárias definidas pela Constituição da República, através também das limitações ao poder de tributar como garantia aos cidadãos-contribuintes mediante os Princípios Constitucionais Tributários. Cuida explicitar o que vem a ser a obrigação jurídico-tributária trazendo os conceitos de seus elementos, tais como obrigação tributária principal, obrigação tributária acessória, teoria do fato gerador, elementos do fato gerador os elementos subjetivos da obrigação jurídico-tributária e, alfin, crédito tributário. Trata também dos institutos jurídicos da propriedade, bem como esta como garantia constitucional, ademais tratando, outrossim, da função social da propriedade e sua definição, elementos e características. É feito um estudo minucioso sobre o imposto predial e territorial urbano, no qual engloba sua competência e o sujeito ativo, sujeito passivo, sobre o plano diretor o fato gerador do referido imposto, seus elementos espacial e temporal, sua base de cálculo, lançamento e por fim a progressividade fiscal e extrafiscal mediante as alíquotas diferenciadas. Por fim trata do imposto predial e territorial urbano progressivo como instrumento para cumprimento da função social da propriedade, mediante as políticas públicas municipais, pautando-se pelo Estatuto da Cidade do Plano Diretor.

Palavras-chave: Imposto predial territorial urbano. Progressividade. Função Social da propriedade.

ABSTRACT

This study aims to demonstrate that the property tax progressive urban land is an important instrument of public policy in order that the property complies with urban social function. To do so is through study of the national tax system with the definition of then tax and the taxing power defined by the Constitution, through limitations on the right of also taxing as security to the citizens-taxpayers through the tax constitutional principles. Take care to explain what has to be the legal and tax bringing the concepts of its elements, such as major tax liability, tax liability incidental, theory of a triggering event, elements of the event generating the subjective elements of the legal obligation of tax and tax credit. This is also the legal institutions of property, as well as this constitutional guarantee, besides dealing, moreover the social function of property and its definition elements and features. It's made a comprehensive study on urban land property tax which includes its jurisdiction and the subjective asset taxable on the master plan for the generator of the tax its spatial and temporal elements its cost base and finally release progressive taxation and extrafiscally differentiated tax rates. Finally comes the territorial progressive urban property tax as an instrument to fulfill the social function of property by the municipal public policies guided by Statute of the City's Master Plan.

Keywords: *Urban land property tax. Progressivity. Social function of property*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 INTRODUÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.1 Definição de tributo	13
2.2 Competência tributária	15
2.1.1 Competência privativa.....	16
2.1.2 Competência comum.....	17
2.1.3 Competência cumulativa.....	17
2.1.4 Competência especial ou extraordinária.....	18
2.1.5 Competência residual.....	18
2.3 Limitações ao poder de tributar	19
2.3.1 O papel dos Princípios Constitucionais Tributários.....	19
2.3.2 Espécies de Princípios.....	20
3 OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	23
3.1 Obrigação tributária Principal	23
3.2 Obrigação Tributária Acessória	24
3.3 Teoria do Fato Gerador	24
3.3.1 Fato gerador da obrigação principal.....	25
3.3.2 Fato gerador da obrigação acessória.....	25
3.3.3 Fato gerador e o Princípio da Legalidade.....	26
3.4 Elementos do fato gerador	27
3.4.1 Aspecto Material.....	27
3.4.2 Base de Cálculo.....	28
3.4.3 Alíquota.....	28
3.5 Elementos Subjetivos da Obrigação	29
3.5.1 Sujeito Ativo.....	30
3.5.2 Sujeito Passivo.....	30
3.5.3 Domicílio tributário.....	32
3.6 Crédito tributário e Lançamento	33
4 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE	35
4.1 O direito de propriedade como garantia constitucional	35
4.2 Conceito e elementos constitutivos da propriedade	36
4.3 Características da propriedade	37
4.5 A função social e a restrição ao direito de propriedade	37
5 AS REGRAS GERAIS DO IPTU	39
5.1 Competência e Sujeito ativo	39
5.2 Sujeito Passivo	39
5.3 Do plano diretor	39
5.4 Fato Gerador	40
5.3.1 Elemento espacial e temporal do fato gerador.....	41

5.5 Base de Cálculo	41
5.6 Lançamento do IPTU	42
5.7 A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU	42
5.7.1 Alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel.....	43
6 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU	45
6.1 Disposição constitucional da política urbana	45
6.2 Do plano diretor	45
6.3 Da função Social da propriedade.....	46
6.4 Estatuto da Cidade.....	47
6.5 Consequências do não cumprimento da função social da propriedade e a progressividade extrafiscal do IPTU	48
7 CONCLUSÃO.....	53
8 REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como finalidade demonstrar que o imposto predial territorial urbano progressivo é importante instrumento de política pública a fim de que a propriedade urbana cumpra com sua função social.

Para tanto passa-se pelo estudo do sistema tributário nacional com a definição do tributo, bem como as competências tributárias definidas pela Constituição da República, através também das limitações ao poder de tributar como garantia aos cidadãos-contribuintes mediante os Princípios Constitucionais Tributários. A competência tributária é a definição pela Carta Magna dos limites dos entes federados para a instituição e cobrança dos tributos mediante lei, tudo isto tendo como base fundamental o Princípio do Federalismo. Já no que se refere às limitações ao poder de tributar apresentam-se através dos Princípios Constitucionais Tributários cuja finalidade é de proteger os contribuintes de possíveis abusos deste poder-dever do Estado/Fisco.

Cuida explicitar o que vem a ser a obrigação jurídico-tributária mediante apresentação dos conceitos de seus elementos, tais como obrigação tributária principal, obrigação tributária acessória, teoria do fato gerador, elementos do fato gerador, os elementos subjetivos da obrigação jurídico-tributária, o que é crédito tributário. Ademais, a obrigação tributária refere-se à contraprestação que o contribuinte, sujeito passivo, se subordina a cumprir diante da concretização da hipótese de incidência deflagradora de tal obrigação.

Trata também dos institutos jurídicos da propriedade, bem como, esta como garantia constitucional, ademais tratando, outrossim, da função social da propriedade e sua definição, elementos e características. A propriedade definida aqui como um direito que um determinado sujeito exercita de maneira efetiva, exclusiva e absoluta sobre determinada coisa, cabendo ainda os outros o devido respeito a esse direito. No que se refere à função social da propriedade, esta funcionando como condicionante ou certa restrição ao referido direito de propriedade, eis que a propriedade tem cumprida sua função social quando se mostra atendente às exigências fundamentais de ordenação da cidade descritas no plano diretor, em razão do bem-estar e aos interesses da coletividade.

É feito um estudo minucioso sobre o imposto predial e territorial urbano, no qual engloba sua competência e o sujeito ativo, sujeito passivo, sobre o Plano Diretor o fato gerador do referido imposto, seus elementos espacial e temporal, sua base de cálculo, lançamento e por fim a progressividade fiscal e extrafiscal mediante as alíquotas

diferenciadas. Há que se ressaltar ainda que a incidência do imposto predial e territorial urbano se dá como seu próprio nome instiga a de pronto se extrair, em razão da propriedade de imóvel predial e territorial urbano, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, desde que localizado em área urbana ou urbanizável.

Por fim trata do imposto predial e territorial urbano progressivo como instrumento para cumprimento da função social da propriedade, mediante as políticas públicas municipais, pautada pelo Estatuto da Cidade e pelo Plano Diretor. Desta feita, utilizar-se-á o IPTU progressivo como elemento modulatório da conduta humana, considerando ainda que pelo fato de ser um tributo real não se permitiria sua progressividade, senão, como a própria Constituição da República permite, para cumprimento da função social da propriedade.

2 INTRODUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 Definição de tributo

A definição de tributo depreende do art. 3º do Código Tributário Nacional, reproduzido a seguir: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Ruy Barbosa *apud* Eduardo Sabbag “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”, em Curso de Direito Tributário.

Desfigurando a conceituação do tributo em partes, extrai-se que é prestação pecuniária; é compulsório; é instituído por meio de lei; não é multa; e por fim, é cobrado mediante lançamento.

Tem-se o tributo como prestação pecuniária, pois a obrigação deve ser prestada em dinheiro, havendo ainda, a possibilidade de que se converta bens em pecúnia, a fim de saldar tal obrigação, reforçando novamente que deverá ser sempre adimplida em dinheiro.

A indicação expressa colocada pelo legislador tem como finalidade de não se admitir o tributo *in natura*, ou seja, de bens, e o tributo *in labore*, ou seja, em trabalho ou prestação de serviço.

Ainda, em relação a forma de pagamento do tributo, além da adimplência poder ser feita em pecúnia, que deverá ser em moeda corrente, no caso do Brasil, o Real, tem-se a possibilidade de saldar por meio de cheque, nos termos do art. 162 do Código Tributário Nacional, que a seguir transcreve-se:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Percebe-se que além dos já comentados moeda corrente e cheque, a lei prevê mais três hipóteses para pagamento, quais sejam: o vale postal (inciso I *in fine*), a estampilha, em papel selado ou ainda, por processo mecânico (inciso II).

Com relação ao cheque, o dever de pagar o tributo será extinto e a obrigação saldada, somente com o seu resgate pelo sacado. Assim, a própria lei poderá determinar garantias, desde que não impossibilite ou dificulte o pagamento do que se fosse realizado por moeda.

Apesar de previstas no Código Tributário Nacional, as demais formas de pagamento, por vale postal, estampilha (que pode ser entendida como selo), o papel selado (aqui entendido como papel que já esteja presente o selo) e por processo mecânico (declaração impressa mecanicamente em papel) já estão em desuso.

Portanto, é imperioso destacar que o caráter de pagamento em pecúnia do tributo é, em princípio, *conditio sine qua non*, do fenômeno tributário, contudo, tem-se e a ressalva do art. 162, inciso XI do CTN, inserido pela Lei complementar nº. 104/2001, que traz a hipótese de dação em pagamento de bem imóvel, como hipótese de extinção do crédito tributário.

Ao tratar-se da característica compulsória do tributo, deve ser ela entendida como aquela que é obrigatória, sem caráter facultativo, não voluntário. Tal obrigatoriedade surge do princípio da indisponibilidade do interesse público, que norteia o Direito Público, o qual o Direito tributário se relaciona intimamente.

Como é sabido, na seara do Direito Público em contrapeso com o Direito Privado, não encontra-se o Princípio da Autonomia da Vontade, e sim o Princípio da Legalidade que oportunamente será aprofundado.

Por ora é importante elucidar que o caráter compulsório, obrigatório ou não voluntário do tributo deriva da lei, e esta nada mais é do que a manifestação da vontade do povo através de seus representantes no Congresso Nacional, ou seja, o contribuinte permite que o Estado invada seu patrimônio através da tributação.

Neste mesmo sentir, faz-se necessário citar os ensinamentos do professor Luciano Amaro em Manual de Direito Tributário, *apud* Eduardo Sabbag, “Luciano Amaro conota que o nascimento da obrigação de prestar (o tributo) é compulsório (ou forçado), no sentido que esse dever se cria por força de lei (obrigação *ex lege*), e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação *ex vonluntarie*)”.

O tributo também não é multa, e esta muito menos é espécie tributária, conforme leciona Ricardo Lobo Torres em seu livro Curso de Direito Financeiro:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder

penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito que constitua sacção de ato ilícito. Logo o art. 3º estaria em aparente conflito com art. 113, § 1º (TORRES, 2010. p. 236).

Na oportunidade vale asseverar ainda, que o tributo não resulta de sanção por ato ilícito, neste sentido, tem-se a lição de Kiyoshi Harada, em Direito Financeiro e Tributário: “A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a ilicitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque, os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade”.

Seguindo o mesmo raciocínio Hugo de Brito Machado expõe em sua obra Curso de Direito Tributário: “... o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência é sempre algo lícito”.

No que tange a cobrança ser feita mediante lançamento, quer dizer que sua cobrança é feita mediante procedimento administrativo plenamente vinculado, a fim de que se possa exigir o pagamento do tributo. Nas palavras de Eduardo Sabbag no Manual de Direito Tributário: “(...) Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (*quantun debeat*) e qualificar (*an debeat*) a obrigação tributária que lhe é preexistente”.

O lançamento não é, portanto, ato executado de plano, coercitivo, vez que o contribuinte pode discutir o seu pagamento de forma administrativa ou judicialmente, resguardo trazido pela própria lei.

2.2 Competência Tributária

A competência tributária é a permissão atribuída pela Constituição da República a cada um dos entes federados, para que cada um destes, mediante lei, proceda com a instituição e cobrança do tributo.

Tudo isto dá-se, considerando o Princípio Constitucional do Federalismo, distribuindo, portanto, entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios o poder de tributar.

Assim, a competência tributária encontra-se prevista na Constituição Federal entre os art. 153 a 156, deste modo dividindo entre às pessoas jurídicas de Direito Público o poder-dever de instituir e cobrar os tributos.

2.2.1 Competência Privativa

No sistema tributário brasileiro vigora o regime de competência privativa, no que tange aos impostos bem como para os demais tributos. Diante disto, a Constituição da República divide a competência privativa entre os entes da federação que segue a distribuição a seguir trazida por Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário.

Cabe a União instituir imposto sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas.

Pode ainda a União instituir: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; em favor da autarquia respectiva as contribuições de seguridade social; empréstimos compulsórios; e impostos extraordinários de guerra.

Da mesma forma é de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal a instituição de impostos sobre: transmissão *mortis causa* e doação de quaisquer bens e direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores.

Por fim, é de competência privativa dos Municípios a instituição de impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária dos Estados, definidos em lei complementar.

2.2.2 Competência Comum

A competência comum depreende do art. 145, incisos I e II da Constituição da República, assim, compete a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e contribuição de melhoria decorrente de obra pública.

Tem-se competência comum entre todos os entes da federação no que concerne nas espécies tributárias: taxas e contribuições de melhoria. Ambos são tributos vinculados e uma vez ocorrido os requisitos para a incidência, relacionado a uma contraprestação estatal, qualquer um dos estes federais poderá instituí-los e conseqüentemente cobrá-los.

Portanto, ocorrido a prestação de determinado serviço público, ou exercício regular do poder de polícia, ou ainda, a realização de obras públicas que venham a valorizar imóveis de particulares, desde que obedecidos os requisitos preestabelecidos em lei, poderá qualquer um dos estes federados, União, Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, cobrar tais tributos.

Sobre a competência comum vale trazer a crítica de Hugo de Brito:

Preferimos, porém, dizer que a questão das competências para a instituição desses tributos não constitui matéria de direito Tributário.. (...) (...) Essa questão situa-se no âmbito do Direito Administrativo. Mas é relevante indagar-se a respeito da validade da instituição de uma taxa, ligada a determinada atividade estatal, por parte de uma pessoa jurídica de Direito público que não disponha de competência para o exercício daquela atividade. (...) Indicar-se como competência comum os tributos vinculados não nos parece adequado. Preferimos dizer esses tipos de tributos são privativos de quem exerce a atividade estatal a que se ligam, sendo a competência para o exercício dessa atividade estatal a que se ligam, matéria estranha ao Direito Tributário (MACHADO, 2008, p. 294/295).

2.2.3 Competência cumulativa

A competência cumulativa é exercida pela União, no que concerne aos impostos estaduais em havendo Territórios, e ainda com relação aos municípios dos Territórios porventura existentes. Tal competência refere-se ainda no tocante do Distrito Federal, no que

se refere aos tributos municipais, vez que o Distrito Federal não pode ser dividido em municípios.

Nos dias de hoje, somente há o exercício da competência cumulativa pelo Distrito Federal, uma vez que não há a presença dos Territórios, no Brasil, mas nada impede que volte a ter a figura dos Territórios Federais.

A competência cumulativa depreende do art. 147 da Constituição da República, que a seguir de forma ilustrativa se reporta: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”

2.2.4 Competência especial ou extraordinária

Através da competência especial ou extraordinária a União pode instituir impostos, na iminência de ou no caso de guerra externa, sendo tais impostos de sua competência ou não, nos termos do art. 154, II da Constituição da República. O referido imposto pode ser instituído mediante lei ordinária, sendo que após cessar os motivos ou causas de sua instituição, deverá ser gradativamente suprimido.

Ainda com relação a competência extraordinária ou especial, há certa divergência doutrinária em sua classificação há alguns autores que entendem ser a competência especial a que confere o poder de instituir o empréstimo compulsório (art. 148, CR) e as contribuições sociais e especiais à União (art. 149, CR).

Há ainda, aqueles que entendem por elencarem no mesmo grupo a competência extraordinária ou especial, competência residual e a competência privativa, considerando que caberá à União sua instituição.

2.2.5 Competência residual

É a competência para a instituição de imposto que especificadamente não é previsto em lei.

O art. 153 da Constituição enumera os tributos de competência da União, enquanto os de competência dos Estados e Distrito Federal estão previstos no art. 154 da Carta Magna, alínea, têm-se o art. 156 que traz os impostos de competência dos Municípios; todos eles instituídos mediante Lei Ordinária, contudo, mediante lei complementar a União, conforme a norma descrita no inciso I do art. 154 da Carta Maior, poderá instituir impostos desde que não cumulativos, e que não tenham mesma base de cálculo e fato gerador idêntico dos impostos de sua competência.

Vale na oportunidade, trazer os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, no que concerne à competência residual e os adicionais: “Não pode a União invocando a competência residual, instituir adicionais aos impostos discriminados na Constituição. A vedação está expressa no art. 154, I, e não admite qualquer dúvida”.

E o professor continua:

Recorde-se que o imposto é considerado adicional quando tem o mesmo fato gerador de outro existente no sistema. Os adicionais possíveis. Entre nós, são apenas aqueles expressamente previstos como outras espécies tributárias, como ocorre, por exemplo, com as contribuições sociais. A contribuição social sobre o lucro é um adicional do imposto de renda, e a CONFINS é um adicional dos impostos sobre a produção (IPI) e a circulação (ICMS) (MACHADO, 2008 p. 293).

2.3 Limitações ao poder de tributar

2.3.1 O papel dos Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários são considerados limitantes ao poder de tributar do Estado. Eles têm sua razão de existir a fim de proteger o cidadão dos abusos deste Poder.

Tais limitadores do poder de tributar encontram-se previstos em nossa Carta Maior, mais precisamente nos artigos 150, 151 e 152, sendo, portanto, verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte-cidadão, sendo que o Supremo Tribunal Federal os considera, bem como a jurisprudência, como cláusulas pétreas.

Ademais, vale trazer à tona que tais princípios não se encontram somente na seção “Das Limitações do Poder de Tributar” da Constituição da República. Assim também é o entendimento de Eduardo Sabbag, que leciona em seu Manual de Direito Tributário, que:

É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. A Carta Magna, em toda sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as proibições de privilégios e discriminações fiscais. Desse modo, por oportuno, é recomendável ao estudioso conceber as limitações do poder de tributar, conceitualmente, de modo amplo e sistêmico, não se atrelando com exclusividade aos limites dos princípios tributários (SABBAG, 2011, p. 58).

Diante disto, podemos afirmar que os princípios constitucionais tributários são limitações ao poder de tributar, servindo de verdadeiros protetores dos cidadãos ao *ius imperium* do Estado.

2.3.2 Espécies de Princípios

Tem-se que no ordenamento jurídico brasileiro, bem como na doutrina, diversas espécies de princípios que norteiam a atuação do fisco na relação jurídico-tributária

Dentre os principais, num primeiro momento, a fim de exemplificá-los pode-se destacar o princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da isonomia, princípio da irretroatividade, princípio da vedação ao confisco e princípio da liberdade de tráfego.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário: “pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, art. 150, inc. I) (...)”

A Constituição da República no art. 150, inciso I, consagra o princípio da legalidade senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...)

Tal princípio depreende também do art. 97 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Com relação ao princípio da anterioridade, este encontra seu fundamento no art. 150, II, alíneas “b” e “c” da Constituição da República, aplicando-se aos tributos federais, estaduais, do Distrito Federal, bem como municipais. Trata-se de garantia individual do cidadão/contribuinte, e em sendo desrespeitado, acarretaria claro vício de inconstitucionalidade.

A fim de elucidar o princípio da anterioridade, vale trazer os ensinamentos de Eduardo Sabbag que aduz: “(...) a anterioridade objetiva ratificar o subprincípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária”.

Assim, referido princípio constitucional visa coibir a não surpresa, a fim de não surpreender o sujeito passivo da obrigação tributária permitindo ter um tempo razoável para sofrer a tributação.

Outro princípio de grande relevância é o princípio da isonomia, para alguns doutrinadores como Hugo de Brito Machado princípio da igualdade, que, aliás, sobre tal princípio leciona:

O princípio da igualdade é a projeção do princípio da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio, temos em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional (MACHADO, 2008, p. 255).

O sobredito princípio visa dar tratamento aos desiguais de forma proporcional a suas desigualdades, no que tange “a proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza”, conforme propõe Hugo de Brito Machado.

Faz-se imperioso destacar também o princípio da irretroatividade previsto no art. 150 "a" da Carta Maior, no qual consiste em dizer que os entes federados não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de lei que os houver instituídos ou majorado.

Assim como o princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade visa dar segurança jurídica ao contribuinte, pois este necessita saber antecipadamente qual norma é vigente para saber se deve ou não proceder com o pagamento ou recolhimento do tributo, outrossim, compreender a norma tributária a fim de prever sua calculabilidade e controle.

Tem-se ainda o princípio da vedação ao confisco, que nada mais é do que mais um limitante ao poder de tributar do Estado, cuja previsão legal encontra no art. 150, IV da Constituição da República.

Trata-se de princípio o qual cabe ao intérprete da lei apreciar o que é e o que não é confisco, assim é o entendimento de Eduardo Sabbag que anota:

(...) diante de tributo excessivo, caberá ao intérprete na intrínseca tarefa de delimitar o "efeito de confisco", perscrutando seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade -, além de estribar-se na guarda do direito de propriedade, igualmente de matiz fundamental (SABBAG, 2011, p. 233).

Ademais, tem-se ainda o princípio da liberdade de tráfego previsto no art. 150, inciso V da Constituição da República, no qual veda aos entes tributantes estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos estaduais e intermunicipais, regra esta que não se aplica ao imposto de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Veja-se o precitado texto constitucional:

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
 (...)

Referido princípio tributário, visa dar também garantias ao princípio fundamental da liberdade de locomoção, impedindo que o Poder Público valesse-se do poder de tributar para atingir a liberdade pessoal e patrimonial do cidadão/contribuinte.

3 OBRIGAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é principal ou acessória. De forma didática é primacial esclarecer qual o objeto obrigação tributária para sequencialmente distingui-las em principal e acessória, para tanto segue tal definição na visão de Eduardo Sabbag, em Manual de Direito Tributário:

O objeto da obrigação tributária equivale à prestação a que se submete o sujeito passivo diante do fato imponible deflagrador da obrigação tributária. Pode se materializar em uma prestação dotada de patrimonialidade ou de instrumentalidade (SABBAG, 2011, p. 686).

Assim pode ser definida obrigação tributária, qual seja uma prestação do sujeito passivo ao sujeito ativo mediante entrega de parcela de patrimônio daquele a este em forma predefinida na lei que institui o tributo.

3.1 Obrigação tributária principal

A obrigação tributária principal consiste em uma obrigação de dar, estando definida no § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, e surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto primacial o pagamento do tributo, ou penalidade pecuniária. Portanto, a obrigação tributária principal é a entrega ao Fisco, de dinheiro, proveniente do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, sendo essencialmente patrimonial.

É imperioso salientar que a obrigação principal advém da lei, ou seja, somente a lei poderá instituir um tributo, bem como somente a referida lei descreverá a existência de uma obrigação tributária principal, logo, a obrigação de pagar ao Estado necessariamente decorrerá da lei que instituiu o tributo.

Faz-se mister comentar sobre um equívoco legislativo quanto a disposição de que a obrigação tributária teria também por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, contrariando os dizeres do art. 3º do Código Tributário Nacional, que diz que o tributo não poderá decorrer de sanção ou ato ilícito, assim evidente se mostra que o pagamento decorrente de multa não poderia figurar como objeto da obrigação tributária principal.

3.2 Obrigação tributária acessória

A obrigação tributária acessória depreende do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, a qual tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse na arrecadação ou fiscalização do tributo.

Enquanto a obrigação principal decorre de um dar, a obrigação acessória corresponde a um fazer ou não fazer, ou seja, em uma prestação positiva ou negativa a fim de se viabilizar a fiscalização ou arrecadação dos tributos, prestações estas que pode ser ilustradas pelos seguintes exemplos: emissão de notas fiscais, aceitar a fiscalização de livros contábeis, não receber mercadorias sem a devida documentação, dentre outros.

Ainda com relação à obrigação acessória não se pode deixar de comentar sobre o § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, o qual aduz: “A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”. No que concerne o sobredito dispositivo legal vale a mesma crítica feita com relação ao § 1º do mesmo art. 113 do Código Tributário Nacional, pois um dever não se pode converter em outro, sendo incongruente com o dispõe o art. 3º do mesmo diploma legal, vez que o tributo não poderá decorrer de sanção ou ato ilícito.

3.3 Teoria do Fato Gerador

Fato gerador é a concretização de uma hipótese de incidência descrita na lei que institui determinado tributo, ou seja, para que ocorra o fato gerador deve haver uma lei que descreva um fato em abstrato (hipótese de incidência) que se praticado for, materializa-se em fato gerador.

Nas palavras de Geraldo Ataliba *apud* Eduardo Sabbag: “é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe a abstração do paradigma legal que o antecede”.

Ainda no que diz respeito ao fato gerador, sua denominação tem sido usada de diversas maneiras pela doutrina, destacando as seguintes: suporte fático, situação base de fato, fato imponível, fato tributável, dentre outras. Contudo, em nosso país tem dominado a

expressão fato gerador advinda do direito francês sob a influência do trabalho de Geston Jèze¹.

Assim depois de delimitar o que vem a ser fato gerador pode-se passar a definir o que vem a ser o fato gerador da obrigação principal, bem como o fato gerador da obrigação acessória.

3.3.1 Fato gerador da obrigação principal

Em seu art. 114 o CTN prescreve que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Mediante tal definição advinda do precitado dispositivo, é imperioso desfigurá-la para melhor compreensão do fato gerador da obrigação tributária.

O sobredito artigo do Código Tributário Nacional ao trazer em seu bojo a expressão “situação descrita em lei” refere-se a fato em sentido amplo predefinido em lei, somente a lei é instrumento para definir a situação (fato) que cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal.

No que concerne as expressões “necessária e suficiente” que dizer que sem a situação prevista em lei, não haverá obrigação tributária, portanto, para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista na lei tributária. Já suficiente significa que a situação prevista na lei é o bastante para o surgimento da obrigação tributária, desde que previamente descrita em lei.

3.3.2 Fato gerador da obrigação acessória

Tem-se como fato gerador da obrigação acessória a situação que na forma da legislação tributária aplicável, determina que a prática ou a abstenção de ato que não seja de obrigação principal. Tal definição depreende do art. 115 do Código Tributário Nacional, qual dispõe também que referido fato gerador pode ser definido tanto pela lei tributária, bem como através da legislação tributária.

¹ Acadêmico francês 1859 – 1953.

A fim de elucidar o entendimento sobre o fato gerador da obrigação acessória vale trazer um exemplo de destaque na obra de Hugo de Brito Machado, no livro Curso de Direito Tributário:

A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato que nos termos da legislação tributária, faz nascer a obrigação acessória de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as obrigações acessórias de não receber mercadorias sem documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos (MACHADO, 2008, p. 128).

Por fim, pode-se dizer ainda que o fato gerador da obrigação acessória pode ser definido por exclusão, pois será obrigação acessória todo e qualquer ato ou abstenção deste que seja diverso do pagamento tributo. Havendo ainda, as hipóteses em que a geração da obrigação acessória ser ou não a mesma da obrigação principal.

3.3.3 Fato gerador e o Princípio da Legalidade

O fato gerador tem íntima relação com o Princípio da Legalidade, vez que considerando que para a instituição de qualquer tributo é necessário lei anterior que o institua, assim como preceitua a Constituição da República em seu art. 150, inciso I, bem como o art. 97, inciso I do Código Tributário Nacional, e como já dito anteriormente que o fato gerador é a concretização de uma hipótese de incidência descrita em lei, resta evidenciada a potencial ligação entre o fato gerador e o Princípio da Legalidade

Ademais, a lei que institui o tributo deve trazer de forma clara e pormenorizada o fato gerador capaz de dispor o vínculo jurídico tributário, trazendo indispensavelmente os elementos que o configuram, como o local e o momento de sua incidência, tudo isto como corolário do Princípio da Legalidade utilizado na defesa do contribuinte.

Contudo, pode-se verificar que a legalidade exigida para imposição de fato gerador de obrigação acessória pode ser de ato normativo que não a lei, sendo esta uma exceção a utilização da lei em sentido estrito para a definição do fato gerador.

3.4 Elementos do fato gerador

O fato gerador possui vários elementos que o constituem podendo ser divididos ainda em elementos objetivos e elementos subjetivos dos quais a seguir serão feitas algumas considerações, iniciando-se pelos o aspecto material do fato gerador entendido como o primeiro dos elementos objetivos até se chegar ao domicílio fiscal ou tributário do contribuinte, sendo este o último elemento subjetivo a ser evidenciado.

3.4.1 Aspecto Material

Tem-se como aspecto material, ou ainda, nuclear, uma situação de fato descrita em lei que instituiu o tributo e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico tributário, ou seja, o fato gerador da obrigação principal, devendo assim o contribuinte pagar tal tributo, sendo, portanto, uma situação de fato geralmente indicada na lei pela referência a seu aspecto nuclear ou material.

Para dar mais clareza a compreensão do aspecto material ou nuclear do fato gerador, valer trazer os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, com relação ao aspecto material do fato gerador do Imposto de Renda:

(...) Quanto ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, por exemplo, a lei diz que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. Esse fato, todavia, envolve aspectos relevantes para a completa configuração do vínculo jurídico dele decorrente: o aspecto subjetivo, que diz respeito à identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, e o aspecto objetivo, vale dizer, a materialidade de seu objeto, a demandar quantificação (MACHADO, 2008, p. 155).

Assim, o aspecto material do fato gerador da obrigação tributária incorpora necessariamente uma expressão econômica, que se presta como elemento essencial para se quantificar o objeto tributável.

3.4.2 Base de Cálculo

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Pelo Princípio da Legalidade, há de se apresentar juntamente a norma que descreve a hipótese de incidência tributária, pois quando a lei instituir um tributo, necessariamente deve se referir a uma realidade economicamente quantificável.

É de suma importância a base de cálculo, vez que ela nos permite identificar de que tributo se refere a lei instituidora, e assim, observando a base de cálculo de determinado tributo que pode-se examinar se o legislador praticou de maneira correta a competência atribuída pela Carta Maior.

Portanto, base de cálculo é elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplicará a alíquota para ter-se como resultado o montante do tributo correspondente.

3.4.3 Alíquota

Alíquota é uma expressão matemática que é utilizada para indicar a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes, ou seja, é uma relação entre uma parte e o todo. Conquanto, no Direito Tributário é utilizada para indicar um percentual aplicado sobre a base de cálculo, para auferir o valor do tributo. Assim, a alíquota é uma relação existente entre a expressão quantitativa do fato gerador e o valor do tributo correspondente.

As alíquotas podem se apresentar de variadas espécies, das quais por ora destacam-se as alíquotas específicas e percentual; alíquotas fixas ou variáveis; alíquotas progressivas e regressivas; e por fim a alíquota zero.

No que diz respeito às alíquotas específicas e alíquota percentual vale citar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado que as define da seguinte maneira:

A alíquota repita-se, nem sempre é indicada em forma de percentagem, embora isto ocorra na generalidade dos casos. Existem pelo menos duas formas de expressão da alíquota dos tributos. Uma - mais raramente utilizada - diz-se alíquota específica. A outra - mais geralmente utilizada - diz-se alíquota *ad valorem*, isto é, sobre o valor, indicada com percentagem.

Alíquota específica é aquela utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas sua quantidade. É o que ocorre com a alíquota do IPI incidente sobre cervejas e refrigerantes, por exemplo. Neste caso não

importa o preço pelo qual o produto, e não do preço correspondente. A alíquota é indicada por referência ao valor em Real, devido em razão de cada unidade do Produto (MACHADO, 2008, p. 137)

Já as alíquotas fixas são aquelas que não sofrem alteração, vez que permanecem as mesmas seja qual for o montante da base de cálculo. As alíquotas fixas não podem ser confundidas com tributo fixo, pois este é aquele em que o valor é indicado de maneira direta pela lei tributária, dispensando assim, qualquer cálculo para determinar o montante tributável. Frisa-se ainda, que a alíquota fixa é aplicada para o cálculo do tributo, sendo sempre proporcional ao valor da base de cálculo, sendo indiferente qual o valor desta. Portanto, pode-se dizer que o tributo calculado por alíquota fixa é tributo proporcional.

São alíquotas variáveis aquelas que se modificam em razão da base de cálculo, utilizadas em razões de política tributária, estabelecidas geralmente como percentuais da base de cálculo. Dividem-se as alíquotas variáveis em progressivas ou regressivas. A primeira é quando são aumentadas na medida em que se aumenta a base de cálculo de sua incidência, enquanto as segundas diminuem na proporção em que a base de cálculo aumenta.

Por fim, tem-se ainda a aplicação da alíquota zero, utilizada como uma forma de isenção, exceção ao Princípio da Legalidade, vez que somente a lei pode conceder isenção. Assim como dito anteriormente, a alíquota ser uma expressão matemática que serve para indicar o número de vezes que uma parte está contida num todo, diante disto, ao se aplicar alíquota zero a certa base de cálculo, terá sempre uma parte zero de um todo, não havendo valor a ser tributado.

3.5 Elementos Subjetivos da Obrigação

Podem ser considerados elementos subjetivos da obrigação tributária os sujeitos que dela participam bem como alguns fatos ligados a estes. Dentre esses elementos pode-se destacar os sujeitos ativo e passivo; a figuras as eles relacionadas como a responsabilidade e a solidariedade; e por fim o domicílio tributário, dos quais um a um passa-se a conceituá-los.

3.5.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é o titular da competência para lançar e exigir o adimplemento do tributo. Referindo-se, pois ao lado credor da relação jurídico-tributária, representados pelos entes responsáveis pela cobrança mediante invasão compulsória patrimonial do cidadão-contribuinte, a fim de saldar o tributo. É o que traz o comando do art. 119 do Código Tributário Nacional, veja-se: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”

Ademais, como bem explica Eduardo Sabbag em sua obra Manual de Direito Tributário, as pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares para figurar no pólo ativo da obrigação jurídico-tributária por delegação, surgindo assim dois tipos de sujeito ativo, o sujeito ativo direto e o sujeito ativo indireto, senão veja-se o trecho de sua obra:

As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN.)

Posto isso, há dois tipos de sujeitos ativos: o direto e o indireto.

- a) Sujeito ativo direto: são entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, Lei 10.406/2002) – detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo.
- b) Sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo (SABBAG, 2011, p. 658).

Portanto, o sujeito ativo é o lado credor da obrigação da relação jurídico-tributária, podendo ainda ser ele sujeito ativo direto e sujeito ativo indireto.

3.5.2 Sujeito Passivo

A sujeição passiva refere-se ao pólo devedor da relação jurídico-tributária, são os sujeitos que deverão suportar a invasão do Fisco em seu patrimônio de forma compulsória a fim de ver saldado o tributo.

A indicação do sujeito passivo advém do art. 121 do Código Tributário Nacional a seguir de forma ilustrativa se reproduz:

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

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

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

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

O sobredito dispositivo, disciplina o sujeito passivo da obrigação tributária principal, sendo que o sujeito passivo da obrigação acessória encontra-se no art. 122 também do Código Tributário Nacional, que preconiza: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Para identificar quais obrigações são estas deve-se conjugar o precitado artigo com o § 2º do art. 113 do CTN, o qual define obrigação acessória como sendo aquela que consiste em “prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Assim, extrai-se que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa responsável pelo cumprimento de tais obrigações.

Por fim, sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, ao sujeito ativo não poderá ser opostas as convenções particulares a fim de se modificar o pólo devedor da obrigação jurídico-tributária. É o que dispõe o art. 123 do código tributário Nacional, não surtindo efeito os contratos particulares avençados entre as partes, somente entre as próprias.

Dentro ainda do sujeito passivo é imperioso tratar também sobre os institutos da solidariedade e da responsabilidade. Assim o Código Tributário Nacional diz ser solidariedade quando pessoas têm interesse comum na situação constituinte do fato gerador da obrigação principal, como pode detectar do art. 124, inciso I do sobredito diploma legal, incluídas também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, II do CTN). Como forma ilustrativa da solidariedade tem-se uma situação colocada por Hugo de Brito Machado:

Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda pelo marido interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo (MACHADO, 2008, p. 145).

Conforme anteriormente dito são solidariamente obrigadas pessoas descritas na lei tributária desde que não há interesse comum, ou seja, mesmo que não haja interesse comum a lei que instituiu o tributo pode elencar outras pessoas que serão solidariamente obrigadas ao adimplemento do tributo.

A solidariedade, portanto, resulta três efeitos principais, quais sejam: o adimplemento realizado por um dos coobrigados livra os outros do pagamento; do mesmo modo com relação a isenção ou remissão do crédito tributário a um dos também coobrigados, exonera os outros, salvo se tenha sido feitas em caráter pessoal a um dos obrigados, subsistindo solidariedade quanto aos demais pelo respectivo saldo; e por fim, a interrupção da prescrição, em favor ou desfavor de um aproveita ou prejudica os outros obrigados.

No que concerne a responsabilidade do sujeito passivo na obrigação jurídico-tributária, surge a figura do sujeito passivo indireto, que nada mais é que uma terceira pessoa, diferente do contribuinte, que praticou o fato gerador, e o Fisco tem por necessidade exigir o adimplemento do tributo. Em outra dicotomia, é a uma sujeição passiva indireta ao ente tributante a fim deste exercer seu direito de crédito tributário em pessoa diversa do contribuinte, mediante determinação legal, considerando ainda, que tenha vínculo indireto com a concretização do fato gerador.

3.5.3 Domicílio tributário

Outro e não mais importante elemento subjetivo da obrigação jurídico-tributária tem-se o domicílio tributário e para tanto a seguir se reproduz o art. 127 do Código Tributário Nacional que cuida do referido assunto, *in verbis*:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Numa definição breve sem adentrar na seara tributária, domicílio seria o lugar habitual de exercício dos direitos e cumprimentos das obrigações do sujeito. Já para o direito tributário

é o local designado pela legislação tributária, local este onde o sujeito passivo deverá cumprir suas obrigações de ordem tributária, assim como previsto o artigo anteriormente descrito.

Portanto, se não for feita eleição, aplica-se as regras dos incisos I, II e III do art. 127. Persistindo dúvida quanto à aplicação de tais incisos, esta fica solvida pelo §1º do precitado artigo, segundo o qual se aplica a regra de que será o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

3.6 Crédito tributário e Lançamento

Crédito tributário é o momento de exigibilidade ao cumprimento da obrigação na relação jurídico-tributária, momento este conforme depreende art. 142 do Código Tributário Nacional ocorre com o lançamento tributário. Em outras palavras, o crédito tributário se dá quando a obrigação tributária torna-se líquida e certa mediante ocorrência do lançamento.

A fim de elucidar o entendimento desses dois elementos subjetivos da obrigação jurídico-tributária faz-se mister a reprodução do art. 142 do Código Tributário nacional, *in verbis*:

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

Como pode ser detectado, o sobredito texto legal traz consigo a definição de lançamento, qual seja, o meio pelo qual se confere a exigibilidade à obrigação tributária aferindo o *quantum debeatur*, bem como identificando o *an debeatur*. Portanto, o crédito tributário advém do lançamento e não da simples ocorrência do fato gerador, conforme já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça².

O lançamento apresenta-se em três modalidades: a) direto, de ofício ou *ex officio*; b) misto ou por declaração; e c) por homologação ou autolancamento.

Entende-se lançamento direto ou de ofício como aquele em que o ente tributante, por intermédio da autoridade administrativa, dispondo de dados ou elementos suficientes em seus registros a fim de proceder à cobrança do tributo, o realiza sem a participação do contribuinte.

² REsp 250.306/DF, 1º T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000

Esta espécie de lançamento encontra-se fundamentada no art. 149, inciso I do Código Tributário Nacional. Utiliza-se como exemplo clássico o lançamento do imposto predial e territorial urbano (IPTU) e o imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA).

O lançamento misto ou por declaração é o realizado com base na declaração do contribuinte/sujeito passivo, que presta à autoridade administrativa lançadora do tributo informações necessárias a sua realização. É marcado pela ação conjunta do contribuinte e do ente tributante, recaindo sobre o primeiro a prestação de informações que faltam ao segundo, a fim de proceder ao lançamento do tributo. Seu fundamento depreende do art. 147 do Código Tributário Nacional, tendo ainda como exemplo de tributos cujo lançamento é considerado por declaração o imposto de importação (II) e o imposto de exportação (IE).

Por derradeiro o lançamento por homologação ou autolançamento que é aquele em que o contribuinte colabora de forma clarividente ao ente tributante na atividade do lançamento, procedendo com o recolhimento do tributo, antes que a administração tome qualquer providência, fazendo isto baseado em montante por ele próprio mensurado. Por essa espécie de lançamento tem-se não de forma taxativa o imposto de renda (IR) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). O fundamento do lançamento por homologação é previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional.

4 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

No direito romano a propriedade era de cunho individualista. No período da Idade Média apresentou-se uma dualidade de sujeitos, de um lado o dono e de outro o explorador da atividade econômica do imóvel, mediante pagamento pelo referido uso ao dono. No século XX foi acentuado o caráter social da propriedade que encontra-se incerto na Lei Maior e no Código Civil de 2002. Ante sua importância faz-se necessário tecer breves comentários sobre a função social da propriedade.

4.1 O direito de propriedade como garantia constitucional

O direito à propriedade é conferido pela Carta Maior em seu art. 5º, mais precisamente no inciso XXII, veja-se: “é garantido o direito de propriedade”. Contudo o direito de propriedade não é absoluto, vez que sobre ele resta a condicionante de que cumpra a função social da propriedade, consoante o inciso XXIII do mesmo art. 5º.

A Constituição prevê também requisitos diferenciados de cumprimento da função social da propriedade urbana e entre da propriedade rural. A propriedade urbana cumpre com sua função social quando atende as exigências fundamentais de ordenação das cidades descritas no plano diretor, assim como prevê o art. 182, §2º da Constituição da República. Já o art. 186 elenca dos requisitos da função social da propriedade rural, quais sejam: aproveitamento racional e adequado da propriedade; a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente; a observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e por fim, a exploração que forneça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Ademais, não pode deixar de citar o art. 1.228 do Código Civil brasileiro o qual também adverte quanto a função social da propriedade senão veja-se:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.
 § 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio

ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

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

Os parágrafos 1º e 2º do precitado artigo do Código Civil são delineadores da função social da propriedade dando importante atenção a ela.

Diante disto, para que a propriedade cumpra com sua função social deverá ela atentar-se para o lado econômico e social, bem como ao preenchimento de todos os requisitos descritos nos art. 182 e 186 da Carta Magna, sendo que ausente um deles a função social deixar de existir, que não o faz deixar de ser uma garantia constitucional, vez que aparece positivada no Capítulo I – Dos direitos e garantias fundamentais, da Constituição da República de 1988.

4.2 Conceito e elementos constitutivos da propriedade

Pode-se definir a propriedade como sendo o direito que um sujeito exerce de forma efetiva sobre determinada coisa, de forma absoluta e exclusiva, devendo terceiros respeitar esse direito.

Para Carlos Roberto Gonçalves, em *Direito Civil Brasileiro*, 7ª Edição, 2009: “o poder jurídico atribuído a uma pessoa de usar, gozar e dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, em sua plenitude e dentro dos limites estabelecidos na lei, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”.

Em sua definição de propriedade o doutrinador engloba de maneira inteligente seus elementos constitutivos, dos quais restam previstos no art. 1.228 do Código Civil brasileiro anteriormente transcrito.

O primeiro elemento de que trata o sobredito artigo é o direito de usar ou *jus utendi* que nada mais é do que o proprietário utilizar-se da coisa e servir-se dela como entender, sem alterar sua substância, e evidentemente dentro dos limites da lei e de acordo com a função social da propriedade.

O direito de gozar ou *jus fruendi* quer dizer que pode seu proprietário perceber os frutos civis e naturais da coisa e aproveitar seus produtos economicamente.

O *jus abutendi* ou direito de dispor da coisa compreende no poder de transferir a coisa, de aliená-la ou gravar sobre ela ônus reais, contudo, não se pode abusar dela sob pena de ferir o bem-estar social.

O último elemento trazido pelo art. 1.228 do Código Civil é o direito de reaver a coisa (*rei vindicatio*), sendo este o direito de reaver a coisa do poder de quem de forma injustificada a detenha, mediante ação reivindicatória pelo proprietário que por óbvio não se encontra na posse da coisa.

4.3 Características da propriedade

O art. 1.231 do Código Civil prevê que: “a propriedade presume-se plena, até prova em contrário”, sendo plena a primeira de algumas de suas características, plena, porém, não quer dizer ilimitada e sim pelo fato de o proprietário poder usar, gozar e dispor da coisa limitadas a lei e a função social da propriedade.

Outra característica da propriedade é a exclusividade, que se perfaz do princípio de que a coisa não pode pertencer com exclusividade ou de forma simultânea a mais de uma pessoa. Logo, o direito de um sobre a coisa obsta o direito de outra sobre a mesma coisa, tal exclusividade é utilizada na hipótese de o dono/proprietário poder usar de meios para afastar da coisa aqueles que dela porventura queira se utilizar. Tal característica não se contrapõe ao instituto do condomínio, pois neste cada condômino é proprietário exclusivo titular de sua quota parte.

Também diz-se que a propriedade é irrevogável ou perpétua, pois por sua não utilização esta não se perde, não se extingue, ou seja, a propriedade subsistirá independentemente de seu exercício.

4.4 A função social e a restrição ao direito de propriedade

Conforme anteriormente explicitado a garantia constitucional ao direito de propriedade encontra-se condicionado ao devido respeito a função social da propriedade. Todos têm direito a ter sua propriedade particular, contudo esta deve cumprir com sua função social sob

pena de o Estado através dos instrumentos da política intervir para que seja dada a propriedade sua devida utilização.

Vale frisar novamente que a propriedade cumpre sua função social quando atende as exigências fundamentais de ordenação da cidade previstas no plano diretor, havendo hipóteses em que o uso da propriedade urbana desatende a função social, dá ensejo ao Poder Público municipal de forma compulsória fazer a readequação de utilização do bem aos interesses da coletividade.

Portanto, pode-se concluir que o cumprimento da função social da propriedade nada mais é do que um condicionante ou uma restrição o direito a propriedade, vez que o proprietário pode usar da maneira que entender melhor sua propriedade desde que esta cumpra com a função social a bem da coletividade.

5 AS REGRAS GERAIS DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

5.1 Competência e Sujeito ativo

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU é imposto de competência municipal consoante estabelece o art. 156, inciso I da Constituição da República, que “compete aos Municípios instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana”

Portanto, cabe ao Município, através da edição de lei municipal, a instituição do IPTU, salientando que havendo territórios federais não divididos em municípios a competência para sua instituição será da União, nos termos do art. 147 da Constituição da República, devendo, assim, fazê-lo por meio de lei ordinária federal.

5.2 Sujeito Passivo

Figura no pólo passivo aquele que detém qualquer direito de gozo sobre o bem imóvel, seja pleno ou limitado, sendo eles: o proprietário, podendo este ser pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário; o titular do domínio útil, ou seja, o enfiteuta ou usufrutuário; e, por fim, o possuidor, como sendo aquele com possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião.

Ressalta-se ainda no que concerne ao IPTU, o bem imóvel por natureza ou por acessão física, englobando-se aquilo se une por acessão.

5.3 Do plano diretor

Nas palavras de Alexandre Mazza, em Manual de Direito Administrativo, 1ª Edição, 2010, o plano diretor é: “o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana, é uma lei municipal que estabelece as regras básicas sobre o uso e ocupação do solo

urbano visando a proteção da qualidade de vida, justiça social e desenvolvimento das atividades econômicas (art. 39 do Estatuto)”.

Conforme explicitado pelo professor Alexandre Mazza sua previsão depreende também do art. 39 da Lei Federal nº. 10.257, de 10 de julho de 2001 – Estatuto da Cidade, senão confira o dispositivo:

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

Ademais, a obrigação de aprovação de plano diretor é imponível somente nas cidades com mais de vinte mil habitantes, integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, onde o Poder Público municipal pretenda utilizar os instrumentos de política urbana, integrantes de áreas de especial interesse turístico, e, inseridas na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional, tudo isto é o que preceitua o art. 41 do Estatuto da Cidade.

5.4 Fato Gerador

De início é imperioso transcrever o art. 32 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

Analisando o dispositivo conclui-se que o fato gerador do IPTU se dá com a propriedade, com o domínio útil ou com a posse de bem imóvel, localizado na zona considerada urbana do município. A propriedade deve ser entendida como sendo o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem. O domínio útil como um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena. E por fim, a posse manifestada no que concerne o IPTU, quando um indivíduo age como se titular fosse do domínio útil (posse *ad usocapionem*).

O conceito de zona urbana está inserto nos parágrafos 1º e 2º do art. 32 do CTN, a seguir reproduzidos:

Art. 32 (...)

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

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

Portanto, a lei municipal irá trazer o conceito de zona urbana, devendo conter ao menos dois dos requisitos expressos no § 1º do sobredito dispositivo, podendo ainda, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana serem consideradas urbanas, como se detecta do § 2º supra.

5.4.1 Elemento espacial e temporal do fato gerador

É de simples o entendimento dos elementos espacial e territorial do fato de gerador do IPTU, pois o elemento espacial é território urbano do município, sendo o elemento temporal o momento de sua apuração, que é anual e fictício, sendo em 1º de janeiro de cada ano, data esta atribuído por ficção jurídica.

5.5 Base de Cálculo

A base de cálculo encontra-se inserta no art. 33 do Código Tributário Nacional veja-se o dispositivo:

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

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

Portanto, a base de cálculo leva em consideração o valor venal do bem imóvel, aferido pelo seu preço à vista se colocado à venda no mercado imobiliário, desconsiderando para tanto, o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou de forma temporária no referido imóvel.

5.6 Lançamento do IPTU

O lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é feito da modalidade de lançamento de ofício. Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, 29ª edição, 2008, define lançamento de ofício: “quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independente de qualquer colaboração do sujeito passivo”.

Assim as prefeituras, por se tratar de tributo de competência municipal, dispõem de um cadastro imobiliário e mediante este cadastro efetua anualmente o lançamento do tributo, posteriormente notificando os contribuintes para que efetuem o pagamento. É utilizado como data ficta de lançamento do IPTU o dia 1º de janeiro de cada ano.

5.7 A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU

Encontra-se de forma explícita na Constituição o fundamento para a progressividade de alíquotas, consoante os artigos 156, § 1º, incisos I e II e art. 182, § 4º, inciso II, contudo, como corolário do Princípio da Legalidade a lei ordinária municipal instituidora do IPTU deve prever a progressividade, sob pena de afrontar o referido Princípio.

Sobre as alíquotas progressivas do IPTU são excelentes os ensinamentos de Eduardo Sabbag em seu livro Manual de Direito Tributário:

A progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério diz com o aspecto quantitativo, do que decorre tanto a progressividade fiscal como a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, no intuito meramente arrecadatório, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda por sua vez, fia-se á modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório (SABBAG, 2011, p. 965).

Como já é cediço o IPTU trata-se de imposto de natureza real, pois incide sobre a propriedade e não sobre a renda do proprietário do imóvel tributado, assim é à luz do art. 145, § 1º da Constituição da República, é vedada a progressividade de alíquotas aos impostos reais, salvo nos casos com autorização constitucional expressa. Sobre este referido assunto, o Supremo Tribunal Federal entende que aos impostos reais recaem o efeito da proporcionalidade, e não os efeitos da progressividade, ressalvadas os casos em que se quer dar cumprimento a função social da propriedade.

Analisando os art. 156, § 1º e 182, § 4º, ambos da Constituição da República, vislumbra-se que ao IPTU sempre se permitiu sua progressividade no tempo, considerando esta como de fim extrafiscal, como forma de coagir o proprietário dar ao bem adequado aproveitamento a sua propriedade consoante a função social da propriedade.

No ano de 2000 após a Emenda Constitucional nº. 29/2000, o IPTU passou a ter dupla progressividade. A primeira é a progressividade em razão do valor do imóvel a ser tributado e a segunda é a progressividade por alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do referido imóvel. Portanto, duas espécies de progressividade, quais sejam, a progressividade extrafiscal, sendo esta típica, e a progressividade fiscal inserida pela Emenda Constitucional nº. 29/2000.

Por derradeiro conclui-se que com relação à alíquota e sua progressividade, esta se apresenta de maneira dupla pela progressividade extrafiscal que lhe típica, e a progressividade fiscal conferida mediante advento da Emenda Constitucional nº. 29/2000.

5.7.1 Alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel

A aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel encontra-se respaldo constitucional no art. 156, § 1º da Constituição da República, *in verbis*:

Art. 156. (...)

§ 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 – (...)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Vale enaltecer que não se trata de progressividade, função quase linear entre uma grandeza e outra baseada em expressão numérica, mas trata-se de meras situações fáticas, por exemplo, com relação ao uso do imóvel, a apresentação de alíquotas diferenciadas pode ser em imóveis residenciais certa alíquota e imóveis comerciais outra alíquota; já com relação a localização dos imóveis pode haver a criação de alíquotas diferenciadas para bairros de classe alta, classe média e classe baixa.

6 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU

6.1 Disposição constitucional da política urbana

O art. 182 da Constituição da República estabelece que a política urbana de desenvolvimento, executada pelo Poder Público municipal, embasada nas diretrizes gerais definida pela lei, tem como finalidade a fixação de diretrizes gerais da política urbana no intuito de coordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar dos seus habitantes. Veja-se o dispositivo constitucional:

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

A lei a qual refere-se o texto constitucional é a Lei 10.257/2001 – o Estatuto da Cidade o qual já se fez menção quando foi tratado da função social da propriedade

Este preceito constitucional dá ensejo ao Estado visando ditar diretrizes para o desenvolvimento das cidades, sem vinculação coercitiva, com base também ao direito de propriedade, livre iniciativa, livre acesso a atividade de uma profissão, bem como ao próprio direito de locomoção.

Daí então que surge a figura do Plano Diretor, que conforme anteriormente asseverado deve manter fiel aplicação ao Princípio da Política de Desenvolvimento Urbano, cujo objetivo é o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantia do bem-estar dos munícipes.

6.2 Do plano diretor

Passa-se agora a um estudo mais aprofundado sobre o que vem a ser o plano diretor, do qual de maneira breve já se fez alguns apontamentos no item 5.3 deste trabalho.

Assim, plano diretor é instrumento pelo qual os municípios da federação definirão seus objetivos a serem atingidos, bem como as regras básicas, as diretrizes, as normas do desenvolvimento urbano, estabelecendo, desta forma, o zoneamento, as exigências quanto às edificações e diversas matérias referentes ao uso adequado do solo urbano.

Neste diapasão o plano diretor passa a ser uma espécie de “freio” ao sempre espontâneo desenvolvimento das cidades muitas vezes exagerado, bem como, funcionando como limitador ao direito de propriedade e de liberdade, tudo pautado ao bem-estar da coletividade.

Ademais, não é exaustivo lembrar que a propriedade cumpre com sua função social na medida em que atende às exigências do plano diretor, que se não atendida, dá ensejo ao poder público municipal, mediante autorização legal específica, impor ao proprietário de maneira sucessiva o parcelamento ou edificação compulsórios, a desapropriação mediante pagamento com títulos da dívida pública, e ainda a aplicação do IPTU progressivo no tempo.

Por fim conclui-se que mediante outorga constitucional conferida ao Estado, a fim de que este dê rumos ao desenvolvimento urbano, com medidas rígidas para que o proprietário que se mantenha inerte dê a sua propriedade sua devida utilização, consoante a função social e o bem-estar da coletividade.

6.3 Da função Social da propriedade

O direito à propriedade é disciplinado na Constituição Federal no art. 5º, inciso XII, veja-se: “é garantido o direito de propriedade”. Ressalva-se, porém, o direito de propriedade não é absoluto, considerando que ele fica amarrado ao cumprimento da função social da propriedade, consoante pode observar do inciso XIII do mesmo art. 5º: “a propriedade atenderá sua função social”.

Como já anteriormente elucidado, a Carta Magna atribui requisitos diferenciados para cumprimento da função social da propriedade urbana comparado-os ao da propriedade rural. A propriedade urbana cumpre com sua função social quando se demonstra atendente às exigências fundamentais de ordenação das cidades descritas no Plano Diretor, conforme dicção do art. 182, §2º da Constituição da República.

No art. 186, também da Constituição da República elenca-se os requisitos de atendimento da função social da propriedade rural, sendo: aproveitamento racional e

adequado da propriedade; a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente; a observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e por fim, a exploração que forneça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Portanto, pode-se afirmar que para que a propriedade cumpra com a função social deverá ela atentar-se para a satisfação do aspecto econômico e social, bem como ao preenchimento de todos os requisitos descritos nos art. 182 e 186 da Carta Magna, sendo que ausente um deles a função social deixa de ser devidamente cumprida, o que não o faz deixar de ser uma garantia constitucional, vez que aparece positivada no Capítulo I – Dos direitos e garantias fundamentais, da Constituição da República de 1988.

6.4 Estatuto da Cidade

O denominado Estatuto da Cidade, determinado pela Lei Federal nº. 10.257, de 10 de julho de 2001, estabelece normas de ordem pública e interesse social, a fim de regulamentar os art. 182 e 183 da Carta Magna.

Com efeito, Estatuto da Cidade é a lei geral sobre do Direito Urbanístico do Brasil, ramo do Direito este que tem como fundamento e objetivo precípuo a proteção ao bem-estar das cidades, cujas diretrizes gerais depreendem do art. 2º do Estatuto, *in verbis*:

Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais:

- I – garantia do direito a cidades sustentáveis, entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infra-estrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações;
- II – gestão democrática por meio da participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano;
- III – cooperação entre os governos, a iniciativa privada e os demais setores da sociedade no processo de urbanização, em atendimento ao interesse social;
- IV – planejamento do desenvolvimento das cidades, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente;
- V – oferta de equipamentos urbanos e comunitários, transporte e serviços públicos adequados aos interesses e necessidades da população e às características locais;
- VI – ordenação e controle do uso do solo, de forma a evitar:
 - a) a utilização inadequada dos imóveis urbanos;
 - b) a proximidade de usos incompatíveis ou inconvenientes;
 - c) o parcelamento do solo, a edificação ou o uso excessivos ou inadequados em relação à infra-estrutura urbana;

- d) a instalação de empreendimentos ou atividades que possam funcionar como pólos geradores de tráfego, sem a previsão da infra-estrutura correspondente;
 - e) a retenção especulativa de imóvel urbano, que resulte na sua subutilização ou não utilização;
 - f) a deterioração das áreas urbanizadas;
 - g) a poluição e a degradação ambiental;
- VII – integração e complementaridade entre as atividades urbanas e rurais, tendo em vista o desenvolvimento socioeconômico do Município e do território sob sua área de influência;
- VIII – adoção de padrões de produção e consumo de bens e serviços e de expansão urbana compatíveis com os limites da sustentabilidade ambiental, social e econômica do Município e do território sob sua área de influência;
- IX – justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização;
- X – adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais;
- XI – recuperação dos investimentos do Poder Público de que tenha resultado a valorização de imóveis urbanos;
- XII – proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural e construído, do patrimônio cultural, histórico, artístico, paisagístico e arqueológico;
- XIII – audiência do Poder Público municipal e da população interessada nos processos de implantação de empreendimentos ou atividades com efeitos potencialmente negativos sobre o meio ambiente natural ou construído, o conforto ou a segurança da população;
- XIV – regularização fundiária e urbanização de áreas ocupadas por população de baixa renda mediante o estabelecimento de normas especiais de urbanização, uso e ocupação do solo e edificação, consideradas a situação socioeconômica da população e as normas ambientais;
- XV – simplificação da legislação de parcelamento, uso e ocupação do solo e das normas edilícias, com vistas a permitir a redução dos custos e o aumento da oferta dos lotes e unidades habitacionais;
- XVI – isonomia de condições para os agentes públicos e privados na promoção de empreendimentos e atividades relativos ao processo de urbanização, atendido o interesse social.

Analisando os enumerados incisos do art. 2º supratranscrito, pode-se concluir que o Estatuto da Cidade tem como principal objetivo de compatibilizar o direito de propriedade outorgado pela Constituição da República, com a função socioambiental do imóvel urbano, ante ao natural e crescente desenvolvimento urbano, pautando-se obviamente pelo bem-estar dos munícipes.

6.5 Consequências do não cumprimento da função social da propriedade e a progressividade extrafiscal do IPTU

O não cumprimento da função social da propriedade dá ensejo para que o Estado intervenha na propriedade do administrado, sob o fundamento, como exaustivamente vem se

destacando, de que a propriedade particular cumpra com sua função social e mediante a prevalência de interesse público (art. 5º, inciso XXII, CR).

Para que o Estado, portanto, possa fazer com que a propriedade cumpra com sua função social, há intervenções em que ele apenas restringe ou condiciona seu uso, sem, contudo, retirá-lo de seu proprietário, todavia, haverá intervenções em que o Estado transfere de forma coercitivamente para o seu patrimônio, a propriedade de terceiro.

A doutrina de Direito Administrativo, como bem lecionam os professores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, na obra *Direito Administrativo Descomplicado*, 17ª Edição, 2009, elenca as seguintes formas de intervenção do Estado na propriedade: servidão administrativa; requisição; ocupação temporária; limitação administrativa, tombamento; e desapropriação. Contudo, a aplicação do IPTU progressivo, pelo Estado também é forma de intervenção na propriedade privada.

A autorização constitucional para aplicação do imposto predial territorial urbano progressivo encontra-se no art. 182, § 4º, inciso II, que por ora, faz-se necessária sua transcrição:

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:

(...)

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

(...)

Assim, quando a propriedade não estiver cumprindo com sua função social conforme diretrizes do plano diretor, poderá mediante aplicação do IPTU progressivo forçar que o proprietário dê destinação correta à referida propriedade.

O procedimento a ser tomado encontra-se descrito na Seção III, mais precisamente no art. 7º da Lei 10.257, de 10 de julho de 2001 – Estatuto das Cidades, senão veja-se referido dispositivo:

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

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

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

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

Analisando, portanto, o dispositivo acima, tem-se que lei municipal que prevê o IPTU progressivo no tempo é que vai também definir as alíquotas que serão aplicadas, contudo com as limitações descritas no § 1º do sobredito artigo, sendo que a majoração no limite de cinco anos não poderá ser, de um ano para o outro, excedente ao dobro do ano anterior, considerando ainda que a alíquota máxima não poderá exceder a quinze por cento.

Para melhor entendimento observe o seguinte exemplo: suponha que uma Lei Municipal com previsão de aplicação do IPTU progressivo defina que alíquota será de dois por cento para o ano de 2010; em 2011 ela poderá ser de quatro por cento (perceba que a alíquota foi majorada, mas no limite do dobro da alíquota anterior); em 2012 será de oito por cento (idem anterior); em 2013 ela será de quinze por cento, eis que o aumento foi de sete por cento, pois não poderá ser aplicado o dobro da alíquota, tendo em vista a limitação máxima de quinze por cento, imposta pelo § 1º do art. 7º do Estatuto das Cidades. Assim, em 2014, que será o quinto ano de aplicação da progressividade a alíquota, será também de quinze por cento, conforme determina o precitado dispositivo legal.

Conforme se observa do § 2º do mesmo art. 7º, não havendo o parcelamento, a edificação, a utilização da propriedade, em cinco anos, o Poder Público manterá a cobrança pela alíquota máxima até que se cumpra a referida obrigação, podendo ainda, nos casos em que mesmo com aplicação da progressividade o proprietário não proceda com tais obrigações, desapropriar com o pagamento em títulos da dívida pública, conforme disposto no art. 8º, da Lei Federal nº 10.257/2001.

A progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano tem aceitação nos Tribunais brasileiros, para demonstrar referidos precedentes a seguir tem-se alguns julgados.

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). (RE 590360 ES Rel. Min. Celso de Mello. Julgado em 31/05/2011)

Outro julgado, que ratifica a progressividade do IPTU como instrumento de cumprimento da função social da propriedade, do Tribunal de Justiça do Estado do Pernambuco:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO DE AGRAVO. IPTU. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. CABIMENTO. RECURSO IMPROVIDO.

1. O STF firmou posição de que somente era constitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da promulgação da EC nº 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, quando destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.
2. Antes da edição EC nº 29/00, entende-se que o IPTU, pela sua natureza, não podia variar na razão da capacidade contributiva do sujeito passivo, admitindo-se apenas a progressividade das alíquotas para assegurar a função social.
3. A superveniência de emenda constitucional não tem o condão de validar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da CF.
4. O regime progressivo de alíquotas de IPTU somente é passível de ser legitimamente implantado a partir da edição da Lei Municipal nº 16.933, de 29 de dezembro de 2003, esta sim editada sob o pálio da EC nº 29/2000.
5. Declarada a inconstitucionalidade da lei que instituiu o IPTU de forma progressiva no Município do Recife, fica valendo a alíquota da lei anterior, de nº 14.361/81, em 1% (um por cento), até que nova legislação venha alterar tais circunstâncias.
6. Não há que se falar em sucumbência mínima, na hipótese, uma vez que os litigantes foram em parte vencedor e vencido, devendo os ônus sucumbenciais ser distribuídos e compensados, logo, deixo de fixá-los em face da sucumbência recíproca, razão que não considero vulnerados os arts. 145, 156, § 1º, 182, § 4º, II, da CF; 30 da Lei nº 15.563/91; EC nº 29/00 e 21 do CPC. 7. Recurso de agravo improvido por unanimidade. (Agravo 2265201 PE 0023343-31.2010.8.17.0000 Des. Relator Ricardo de Oliveira Paes Barreto. Julgado em 17/02/2011. 8ª Câmara Civil).

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais também já se manifestou em relação à possibilidade de aplicação do IPTU progressivo, a fim de se dar cumprimento a função social da propriedade:

TRIBUTÁRIO - MUNICÍPIO DE IPATINGA - IPTU - PROGRESSIVIDADE FISCAL ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 29 DE 2000 - TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA - REQUISITOS DA ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE - AUSÊNCIA - INCONSTITUCIONALIDADE.

- 1 - A teor da Súmula 668 do STF, 'é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana'.
- 2 - A Taxa de Serviços Urbanos instituída pelo Município de Ipatinga com base na Lei n.º 819/83 afigura-se inconstitucional por lhe faltarem os requisitos de especificidade e divisibilidade.
- 3 - Recurso não-provido. (Apelação 1.0313.05.180650-0/002 (1) MG Des. Relator Edgard Penna Amorim. Julgado em 14/08/2008. 8ª Câmara Cível).

Com efeito, conforme pode-se observar na legislação, na doutrina e jurisprudência a não utilização adequada da propriedade, de forma que cumpra com sua função social, autoriza o Estado a intervir no direito pleno do proprietário a fim de que esse faça com que a propriedade cumpra com sua devida função social, utilizando como instrumento a extraficalidade do imposto predial e territorial urbano, mediante as alíquotas progressivas, conforme autorização constitucional e infraconstitucional.

7 CONCLUSÃO

Este trabalho monográfico buscou enfatizar a necessidade de aprimoramento da aplicação da progressividade extrafiscal do imposto predial e territorial urbano.

A aplicação da progressividade do imposto predial e territorial urbano se demonstra importante instrumento do Estado para o exercício das políticas públicas no cumprimento da função social da propriedade, considerando que, ao mesmo tempo em se dá a liberdade ao cidadão para ter sua propriedade, fica esta condicionada ao cumprimento da sua função social em prol do bem-estar da coletividade. O cumprimento da função social da propriedade urbana ocorre quando a referida propriedade atende às exigências fundamentais de ordenação das cidades descritas no Plano Diretor, conforme dicção do art. 182, §2º da Constituição da República.

A progressividade extrafiscal do IPTU pode ser entendida ainda, como forma de intervenção do Estado na propriedade privada, equiparando-se a servidão administrativa, a requisição, a ocupação temporária, a limitação administrativa e ao tombamento. O IPTU progressivo, se utilizado respeitando a legislação vigente, gera um efeito menos gravoso do que o instituto da desapropriação, eis que seu procedimento, conforme demonstrado neste trabalho deve contar com a concordância dos cidadãos, pois somente é permitida sua aplicação mediante autorização legislativa, e esta nada mais é que a manifestação dos cidadãos através de seus representantes no Legislativo com a propositura de lei autorizativa, além do decurso de prazo 05 (cinco) anos, devendo o cidadão proceder com sua utilização, parcelamento ou edificação durante esse período sobre pena de sobretaxa.

Com relação ao IPTU progressivo o Poder Público Municipal dá ao contribuinte proprietário de imóvel urbano, a possibilidade de dar a correta destinação a sua propriedade em razão do cumprimento da função social em favor do bem-estar da população, pois a aplicação da progressividade é anual e aplicada ao proprietário que não dê a sobredita destinação ao imóvel, até limite de cinco anos onde alíquota poderá alcançar o limite de quinze por cento, sendo que ao proprietário torna-se impossível de manter a propriedade improdutiva, pois em cinco anos o valor do gravame será de quase cem por cento do valor do imóvel.

Há que se considerar ainda que a progressividade do IPTU apresenta-se como elemento modulatório da conduta humana ante ao natural e flagrante anseio pela aquisição de bens pelo homem e o crescimento expressivo da população e das áreas urbanizadas, visando

combater o crescimento desordenado das cidades que gera problemas de ordenação social. O IPTU progressivo no tempo, como é o caso do ora analisado, identifica-se como um dos instrumentos jurídicos mais eficazes contra o monopólio da propriedade privada, podendo ser entendido, ainda, como uma das formas indiretas de desapropriação, sendo que o objeto da desta pode ser distribuído graciosamente para cidadãos que não dispõem de moradia própria, como uma das formas da prática do fomento pelo Poder Público, sendo referida prática função típica do Poder Executivo.

Apesar de ter autorização constitucional, aceitação doutrinária e jurisprudencial conforme pôde ser observado ao longo deste trabalho, considerando sua reconhecida importância como instrumento para cumprimento da função social da propriedade, sua utilização pelo Poder Público Municipal é pouco comum, pois o gestor público municipal se depara entre dois relevantes aspectos: de um lado a necessidade de fazer com que a propriedade cumpra sua função social com aplicação da progressividade do imposto predial e territorial urbano; e de outro, questões de cunho político, uma vez que para a população possibilidade de cobrança de tributo com alíquotas progressivas, se mostra bastante desinteressante, principalmente em um país de carga tributária bastante elevada, como é o Brasil, podendo ser ainda, uma ofensa ao Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco.

Desta forma, não é demasiado enaltecer que a propriedade urbana que cumpre às exigências fundamentais de ordenação das cidades descritas no Plano Diretor, conforme prescreve do art. 182, §2º da Constituição da República, além do procedimento descrito na Lei Federal 10.257/2001 - Estatuto das Cidades, devendo para tanto o Poder Público, caso opte pela implementação adequar a Lei do Plano Diretor aos dispositivos constitucionais, bem como às disposições da sobredita Lei Federal, devendo ainda proceder a uma minuciosa fiscalização no intuito que seja propiciado um levantamento dos imóveis inutilizados, subutilizados e não edificadas, para que não haja o cometimento de injustiças no seio da sociedade. Ademais, mencionada fiscalização deverá, outrossim, proceder a um levantamento no cadastro imobiliário municipal a fim de mapear as áreas urbanizadas e identificar o valor venal do imóveis a fim de definir a alíquota progressiva a ser aplicada no tempo, devendo finalmente ressaltar que o intuito maior o IPTU progressivo não é sobretaxar o contribuinte e sim oferecer-lhe a oportunidade de dar a destinação adequada ao imóvel para que cumpra com a função social.

Portanto, o cumprimento da função social pela propriedade se faz necessário a fim de se dar melhor distribuição da propriedade, erradicação da pobreza, desenvolvimento nacional,

redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem-estar social, cumprindo assim, com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil

REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª Edição. São Paulo. 1997.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

BRASIL, Lei Federal nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

BRASIL, Lei Federal nº. 10.257, de 10 de julho de 2001 – Estatuto das Cidades

BRASIL, Lei Federal nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Manual de Direito Tributário**, 2ª Edição, Rio de Janeiro, 2002.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro. Direito das Coisas** 3ª Edição. São Paulo, 2008

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14ª Edição, São Paulo, 2001.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 1ª Edição. São Paulo, 2010.

MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. Mary Elbe Queiroz. **Código Tributário Nacional Interpretado e Legislação Tributária Extravagante Interpretada**. Edição 2010. Barueri. 2010

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 29ª Edição, São Paulo, 2008,

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, 3ª Edição. São Paulo. 2011.

Supremo Tribunal Federal, **Jurisprudência**. Disponível em
<<http://www.stf.jus.gov.br/jurisprudencia/>> Acesso em 27 de agosto de 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição. Rio de Janeiro 2005.

Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, **Jurisprudência**. Disponível em <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/> Acesso em 02 de setembro de 2011.

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, **Jurisprudência**. Disponível em <<http://www.tjpe.jus.br/jurisprudencia/>> Acesso em 19 de outubro de 2011.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**, 7ª Edição. São Paulo. 2007.