

XANDRUS TEIXEIRA RIZZO

**O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO E A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL
DE BRUSQUE (SC)**

De Brusque (SC) para Curitiba (PR)

2010

XANDRUS TEIXEIRA RIZZO

**O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO E A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL
DE BRUSQUE (SC)**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em
Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
(IBET), como requisito à obtenção do grau de especialistas em
direito tributário

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

De Brusque (SC) para Curitiba (PR)

2010

*“(...) Mas em ti o verão será eterno,
E a beleza que tens não perderás;
Nem chegarás da morte ao triste inverno:
Nestas linhas com o tempo crescerás.
E enquanto nesta terra houver um ser,
Meus versos vivos te farão viver.*

Shakespeare

RESUMO

O IPTU é um imposto de competência Municipal (artigo 156, inciso I, da CF/88), cuja receita obtida é integralmente revertida ao Município arrecadador. O presente estudo tem por objetivo abordar os principais aspectos constitucionais do IPTU (princípios legalidade, progressividade, publicidade, etc.), bem como a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), segundo Carvalho (2007 e 2008), e em específico construir a Regra Matriz de Incidência Tributária desse imposto na atual legislação do Município de Brusque (SC). Neste sentido, a RMIT faz espelhar/refletir a incidência tributária prevista no texto legal, ou melhor, torna-se um instrumento capaz de penetrar na arquitetura estrutural de qualquer tributo, fazendo com que na sua formação sejam concedidos instrumentos/ferramentas essenciais ao operador do direito para interpretar as legalidades e constitucionalidades da norma instituidora. Para cientificar e aplicar esses métodos específicos de construção e linguagem, a RMIT possui critérios que se encontram divididos em seu antecedente (suposto fático – critérios material, temporal e espacial) e consequente (relação jurídica tributária – critério pessoal e quantitativo). Após a análise desses critérios da RMIT e dos princípios constitucionais norteadores do IPTU da cidade de Brusque (SC), salvo melhor juízo, tem-se que a legislação local cumpre com os requisitos legais e constitucionais para sua instituição e arrecadação, ressalvando-se a situação do princípio da igualdade tributária e publicidade, haja vista o entendimento de que os mesmos são parcialmente cumpridos pela legislação local.

Palavras Chaves: IPTU; Princípios Constitucionais; Regra Matriz de Incidência Tributária; Brusque (SC).

ABSTRACT

The property tax is a tax for municipal jurisdiction (Article 156, paragraph I, of CF/88), whose revenue obtained is fully reversed the county collector. This study aims to address key aspects of the constitutional property tax (legal principles, progressivity, advertising, etc.), and Rule Tax Incidence Matrix (RMIT), according to Carvalho (2007 and 2008), and in particular build Rule Matrix Effect Tax this tax in the current legislation of the city of Brusque (SC). In this sense, RMIT does mirror / reflect the taxes levied under the legal text, or rather, becomes an instrument capable of penetrating the structural architecture of any tax, making in their training are given tools / operator of the essential tools right to interpret the legality and constitutionality of instituting standard. Scientificize and to apply these methods of construction and specific language, RMIT has criteria that are divided in their history (supposed factual - criteria material, temporal and spatial) and consequent (tax relationship - personal and quantitative criteria). After analysis of these criteria and the RMIT constitutional principles guiding the property tax the city of Brusque (SC), to the best opinion, is that local legislation complies with constitutional and statutory requirements for its imposition and collection, subject to situation of the principle of tax equality and advertising, given the understanding that they are partially met by local law.

Keywords: property tax; Constitutional Principles; Rule Matrix Effect Tax; Brusque (SC).

SUMÁRIO

Tabela – Legenda	7
Introdução	8
1. Plano Constitucional do IPTU	10
1.1 Introdução	10
1.2 Breve Histórico Constitucional do IPTU	10
1.3 O IPTU no Atual plano Constitucional	11
1.3.1 Estado Social Democrático de Direito	13
1.3.2 Princípio Republicano, Federativo, Tripartição dos Poderes e Autonomia Municipal	15
1.3.3 Do Direito de Propriedade e a Função Social	17
1.3.4 Princípio da Legalidade ou Estrita Legalidade	18
1.3.5 Princípio da Igualdade Tributária	19
1.3.6 Princípio da Capacidade Tributária	19
1.3.7 Princípio da Progressividade	20
1.3.8 Princípio do Mínimo Vital	21
1.3.9 Princípio da Anterioridade e Anterioridade Nonagesimal (Noventena)	21
1.3.10 Princípio da Publicidade	22
1.3.11 Princípio do Não Confisco	24
2. Regra Matriz de Incidência Tributária – Norma Jurídica	25
2.1 Antecedente da RMIT – Hipótese ou Descritor	27
2.1.1 Critério Material	27
2.1.2 Critério Temporal	28
2.1.3 Critério Espacial	29
2.2 Conseqüente da RMIT – Conseqüente ou Prescritor	31
2.2.1 Critério Pessoal	31
2.2.2 Critério Quantitativo	31
3. IPTU do Município de Brusque (SC)	34
3.1 Critério Material	34
3.2 Critério Espacial	34
3.3 Critério Temporal	35
3.4 Critério Pessoal	35
3.5 Critério Quantitativo	35
3.6 Lei Complementar nº 153 de 16 de dezembro de 2009	36
Considerações Finais	39
Bibliografia	41

TABELA – LEGENDA

SIGLA	NOME
CN	Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal)
CD	Câmara dos Deputados; Câmara Federal; Câmara Baixa
SF	Senado Federal
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
Carta Magna	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CTM	Código Tributário Municipal
CC	Código Civil de 2002
CC Antigo	Código Civil de 1916
LC	Lei Complementar
LO	Lei Ordinária
Art.	Artigo
EC	Emenda Constitucional
Nº	Número
ITR	Imposto Territorial Rural
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
v.g.	<i>Verbi Gratia</i> – Por exemplo
i.e.	Isto é
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) teve seu nascimento vanguardista no Brasil¹, diferentemente dos demais países que iniciaram a tributação sobre a *propriedade cultivável*, haja vista a tributação *canarina* pela hipótese de *imóveis urbanos habitáveis*².

Atualmente, o IPTU é um imposto de competência Municipal (artigo 156, inciso I, da CF/88), cuja receita obtida é integralmente revertida ao Município arrecadador, com intuito de cobrir seus gastos, despesas, investimentos, como projetos da Prefeitura, planos de governo, despesas vinculadas à manutenção da estrutura Municipal, entre outros. Ou seja, 100% (cem por cento) de sua arrecadação fica na localidade onde é cobrado, não havendo qualquer repartição de receita com os Estados, Distrito Federal e União.

Segundo dados recentes³, estima-se que cerca de 30% (trinta por cento) da receita tributária dos Municípios advém desse imposto, o que denota a relevante carga que ele representa no orçamento a ser planejado pelas Prefeituras, como para o planejamento do plano plurianual (PPA).

Apesar de sua criação há longa data e de sua importância econômica, por incrível que pareça, encontram-se muitos percalços em relação à sua instituição, arrecadação, lançamentos, entre outros. Os Poderes Públicos Municipais são de uma precariedade ímpar no Brasil, excetuando-se, talvez, os grandes Municípios e as capitais estaduais.

Desta sorte, a presente monografia de conclusão de curso de especialização em direito tributário, realizado no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em Curitiba (PR), analisará os principais aspectos do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), levando-se em consideração o *Sistema Tributário do Município de Brusque (SC)*, instituído pela Lei Complementar nº 34/1994 (Código Tributário Municipal) e suas alterações, eliminando-se aqueles já extintos (revogados) e incorporando os textos de Lei específicos que os substituíram, dando, ainda, particular atenção a Lei Complementar Municipal nº 153/2009.

Tal escolha deu-se em razão da polêmica gerada com a promulgação desta última LC que atualizou a Planta Genérica de Valores do IPTU, o que em alguns casos chegou ao

¹ Segundo Peixoto (2002, capítulo XII).

² Instituído pela primeira vez na Constituição de 1891, art. 9º, item 2º.

³ <http://www.brusque.sc.gov.br/web/upload/arquivos/6bim2009rcl.pdf> - acessado em 20 de março de 2010 às 21:27h (anexo); http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=514&id_pagina=1 - acessado em 20 de março de 2010 às 21:59h; e, <http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1> - acessado em 20 de março de 2010 às 22:01h.

aumento de mais de 1.000% (um mil por cento) do valor a ser pago a título do imposto, o que vem gerando dúvidas quanto a constitucionalidade e legalidade do IPTU 2010.

Assim, o objetivo primordial é dar principal atenção à Regra Matriz de Incidência Tributária do IPTU, segundo Carvalho (2007 e 2008), e em específico construir a Regra Matriz de Incidência Tributária desse imposto na atual legislação do Município de Brusque (SC).

Destaque-se, ainda, para melhor abordar o tema, mas sem a mínima intenção de esgotá-lo, que impossível o desenvolvimento do presente estudo sem que se analise o IPTU dentro do plano constitucional, pois a Constituição Federal de 1988 enuncia princípios formais e estruturais que exteriorizam o sistema jurídico tributário nacional, no qual se insere o IPTU.

De outro norte, sem entrar em grandes embates nesse momento, observe-se que em relação à fenomenologia jurídica tributária tentar-se-á evitar os equívocos provocados pelas impropriedades utilizadas nas mais diversas teorias do direito tributário, haja vista que se permeiam no ramo inúmeras teorias por parte de diversos autores. Desta forma, adotar-se-á a terminologia que pareça mais clara possível, tentando evitar esses equívocos terminológicos.

Todavia, seria por extremo tedioso e extenso⁴ indicar todas as fontes e a totalidade de seus ensinamentos no presente estudo, os quais serão filtrados ao máximo para evitar delongas⁵, buscando, portanto, trazer maior objetividade ao presente trabalho.

Neste diapasão, para melhor estruturar o trabalho, dividir-se-á o mesmo em 3 (três) capítulos: a) O primeiro tratará dos aspectos constitucionais do IPTU; b) O segundo ater-se-á aos aspectos de incidência, mais especificamente a regra matriz de incidência tributária; e, c) O terceiro, e último, abordará os aspectos dos dois primeiros capítulos frente a atual legislação municipal da cidade de Brusque (SC). Por derradeiro, um apanhado geral das conclusões retiradas desta pesquisa será efetuado nas considerações finais.

Portanto, de início, pode-se dizer que diante da importância tanto jurídica quanto econômica do Imposto Predial e Territorial Urbano, além da crescente intenção dos Municípios em adequar suas legislações, Plantas Genéricas de Valores, base de cálculo para cobrança do IPTU (valor venal), paralela às inovações e também incertezas trazidas pelas Legislações Municipais, despende especial atenção o tema objeto do presente estudo.

⁴ Não que a extensão de um trabalho o torne tedioso, mas visando a objetividade contextual do trabalho e em respeito as regras da presente monografia, filtrados serão.

⁵ Sem que haja, por óbvio, a perda de seus sentidos contidos nos textos originais.

1. PLANO CONSTITUCIONAL DO IPTU

1.1 Introdução

O ordenamento jurídico nacional é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente, desde as da base (contratos particulares) até as do topo, no qual se inserem as normas constitucionais, formando-se aquilo que se convencionou denominar *pirâmide jurídica*.

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência Municipal⁶, se sujeita aos princípios e regras basilares do sistema tributário nacional previsto na Constituição Federal de 1988, o que denota, de plano, que as normas a serem promulgadas pelos Municípios devem encontrar-se em sintonia e harmonia com as normas superiores (constitucionais).

Veja-se o seguinte exemplo: a *Lei Municipal* deve buscar seu fundamento na *Constituição*, se aquela estiver em descompasso com esta, torna-se inválida a primeira, isto significaria dizer que a *Lei Municipal* nunca existiu, não podendo produzir efeitos no mundo jurídico⁷.

Pode-se concluir, portanto, que a Constituição Federal é o topo da *pirâmide* hierárquica do ordenamento jurídico brasileiro, devendo todas as outras normas, inclusive as do poder constituinte derivado (emendas constitucionais), respeitá-la e se colocar em consonância harmônica com as suas diretrizes.

1.2 Breve Histórico Constitucional do IPTU

Ao longo das Constituições brasileiras, observa-se relativamente ao IPTU, segundo Machado (2007), que quando da Constituição de 1891 o imposto situava-se na competência dos Estados (art. 9º, item 2º)⁸, não tendo os Municípios poderes para sua regulação/instituição.

Já com a Constituição de 1934 restou alterada essa competência, colocando-a na órbita dos Municípios, arrolando conjuntamente com o imposto predial, o territorial urbano (art.

⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Art. 30. Compete aos Municípios:

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

⁷ Para maior esclarecimento acerca da validade, vigência e eficácia das normas, ver: Carvalho (2007), capítulo IV; Carvalho (2009), Capítulo III; Moussallem (2005), itens 3.5 a 3.8 do capítulo III; e, Tomazini de Carvalho (2009), capítulo VII, XVII, XVIII.

⁸ Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

(...)

2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;

13, §2º, inciso II)⁹, isto é, formavam-se dois impostos diferentes, sendo que o *predial* deveria ser cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda.

Outorgada a Constituição de 1937, quando da instauração do Estado Novo por Getúlio Vargas, manteve-se a distinção entre esses dois impostos (predial e territorial), ficando, entretanto, incumbido aos Estados o imposto sobre a propriedade territorial não urbana (art. 23, inciso I, letra “a”)¹⁰, e aos Municípios atribuída a competência para instituição do imposto predial e territorial urbano (art. 28, inciso II)¹¹.

Segundo Machado (2007), somente a partir da Constituição de 1946 houve a unificação desses impostos, passando, assim, a ser denominado *imposto predial e territorial urbano* (art. 29, inciso I), de competência exclusiva dos Municípios.

Empós, a Constituição de 1967¹² e sua posterior Emenda Constitucional nº 1/1969¹³ mantiveram a competência da instituição e arrecadação do IPTU aos Municípios, o que foi também mantido na atual Constituição Federal de 1988, esta a qual se abordará mais detidamente no item a seguir.

1.3 O IPTU no atual plano Constitucional

Como já dito, a Constituição Federal de 1988 manteve a competência Municipal para a instituição do IPTU, cabendo aos entes municipais respeitar as regras superiores impostas.

Assim, os princípios constitucionais tomam importante relevância, pois dão estrutura e coesão ao ordenamento jurídico, sendo que nenhuma norma infraconstitucional pode frente a eles friccionar-se, sob pena de invalidade.

⁹ Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

(...)

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

(...)

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

¹⁰ Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados:

I - a decretação de impostos sobre:

a) a propriedade territorial, exceto a urbana;

¹¹ Art. 28 - Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2, desta Constituição e dos que lhes forem transferidos Pelo Estado, pertencem aos Municípios:

(...)

II - o imposto predial e o territorial urbano;

¹² Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

¹³ Por muitos autores considerada uma nova Constituição.

Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sôbre:

I - propriedade predial e territorial urbana; e

O termo *princípio*, etimologicamente, encerra a idéia de começo, origem, base, alicerce. Em linguagem leiga é o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer, segundo Carrazza (2006).

Foi introduzido, na Filosofia, por Anaximandro, a palavra foi utilizada por Platão, no sentido de fundamento do raciocínio, e por Aristóteles, como a premissa maior de uma demonstração. “*Nesta mesma linha, Kant deixou consignado que ‘princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo’*” (Carrazza, 2006, p.36).

Para Carvalho (2007, p. 151), utiliza-se, no Direito, “*o termo ‘princípio’ para [a] denotar as regras de que falamos, mas também se emprega [b] a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para [c] significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, [d] o limite objetivo sem a consideração da norma.*”

Assim, ainda segundo Carvalho (2007), nos dois primeiros tem-se princípio, como *norma*, enquanto nos dois últimos, princípio como *valor* ou *critério objetivo*.

Prosseguindo, Carvalho (2007) entreveu na consideração do signo *princípio*, distinguindo-o como *valor* ou como *limite objetivo*, sendo esta distinção importante para os efeitos práticos.

Como *valor* entenda-se, segundo Carvalho (2007), levar o sujeito (intérprete), necessariamente, a um mundo de subjetividades (bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade, inexauribilidade e atributividade), “*mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes*” (p. 154). Cite-se, v.g., os princípios da segurança jurídica, igualdade, e justiça.

Como *limite objetivo* entenda-se, segundo Carvalho (2007), que o aspecto valorativo não entra em jogo, ficando mais simples a construção do sentido dos enunciados¹⁴. A aplicação prática do direito, nesses casos, saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata, são postos para atingir certas metas, certos fins. Cite-se como exemplo os princípios da anterioridade e irretroatividade das leis.

No que tange a parte em relação a *princípio ser norma jurídica*, importa observar, para Carvalho (2007), que a norma jurídica é um fenômeno que se processa na mente humana, alguma coisa que escapa, decididamente, da apreensão sensorial, sendo elaborada por recursos

¹⁴ Enunciado no sentido de construção normativa do indivíduo, relação de subordinação e coordenação dos eixos para integração da totalidade sistêmica de raciocínio. Carvalho (2007).

do intelecto, ou seja, são juízos hipotéticos, estando prevista determinada conseqüência à realização condicional de um fato.

Esse ato de construção da percepção sensitiva de que a norma jurídica é produto da interpretação individual de um *sujeito psicologizado*¹⁵, não estará acabada se não se insistir no elo de ligação entre o antecedente e o conseqüente.¹⁶

Assim, pode-se concluir que o conceito de princípio se entrelaça com o de norma jurídica, pois estes conceitos em algum momento transbordam do fato físico natural (se A, então B) para a interpretação de um *sujeito psicologizado* (se A ocorrer, então deve ser B), e, portanto, pode-se dizer em algum momento que princípio é norma jurídica, pois o mesmo levou a interpretação de determinado fato social.

Todavia, importa salientar que *princípio* como norteador, base, alicerce, para conduzir ao fundamento de um processo (hermenêutica), serve como ferramenta para a norma jurídica em sentido estrito¹⁷, e, assim, instrumento (acessório) da mesma para sua formação.

Em poucas palavras, pode-se dizer que princípio e norma jurídica se entrelaçam e em algum momento são as mesmas, e em outros serve a primeira como suporte para formação da segunda.

Desde modo, segundo Carrazza (2006, p. 47), as normas constitucionais “*são criadas para serem integralmente cumpridas, por muito maior razão os princípios constitucionais que as iluminam.*”

Deste norte, revelada a importância das regras e princípios constitucionais, importa tecer-se algumas considerações.

1.3.1 Estado Social Democrático de Direito

Primeiramente, cabe trazer à tona, que deve prevalecer no Brasil o Estado Social Democrático de Direito, e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 1º, *caput*¹⁸, dispõe desta forma e não como promessa de organização de Estado, mas sim proclamando-o e fundamentando-o nessa ideologia de governo.

Canotilho e Moreira (1991, p. 195) discorrendo acerca do princípio do Estado Democrático de Direito dizem que “*A articulação das duas dimensões do princípio democrático*

¹⁵ Entendido como um sujeito intelectual, que usa o intelecto, razão, ciência.

¹⁶ Abordar-se-á este tema no capítulo 2.

¹⁷ Abordar-se-á este tema no capítulo 2.

¹⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

justifica a sua compreensão como um princípio normativo e uniforme. Tal como a organização da economia aponta, no plano constitucional, para um sistema econômico complexo, também a conformação do princípio democrático se caracteriza tendo em conta a sua estrutura pluridimensional. Primeiramente, a democracia surge como um processo de democratização, entendido como processo de aprofundamento democrático da ordem política, econômica, social e cultural. Depois, o princípio democrático recolhe as duas dimensões historicamente consideradas como antitéticas: por um lado, acolhe os mais importantes elementos da teoria democrática-representativa (órgãos representativos, eleições periódicas, pluralismo partidário, separação de poderes); por outro lado, dá guarida a algumas das exigências fundamentais da teoria participativa (alargamento do princípio democrático a diferentes aspectos da vida econômica, social e cultural, incorporação de participação popular directa, recolhimento de partidos e associações como relevantes agentes de dinamização democrática etc.).” (Canotilho e Moreira, 1991, p. 195).

No mesmo sentido, Silva (2002, p. 119) afirma que “(...) *há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, directamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de idéias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.*”

A Carta Magna de 1988 abre perspectivas de realização social pela prática dos direitos sociais, que ela inscreve, e pelo exercício dos instrumentos de cidadania, possibilitando concretizar as exigências de um Estado de justiça social, com fulcro na dignidade da pessoa humana.

Neste sentido, a lei desempenha papel fundamental, não podendo ficar numa esfera puramente normativa, pois o princípio da legalidade é basilar num Estado Democrático de Direito, havendo de influir na realidade social.

A Constituição abre-se para as transformações políticas, econômicas e sociais necessitadas pela sociedade brasileira – elevando-se a lei – caracterizando-a, segundo Silva

(2002), como um desdobramento necessário do conteúdo da Constituição, exercendo, portanto, função transformadora da sociedade.

Os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, segundo Silva (2002), são, sem se alongar em pormenores: a) princípio da constitucionalidade, funda-se na legitimidade de uma Constituição, emanada da vontade popular; b) princípio democrático: há de ser uma democracia representativa e participativa que dê eficácia aos direitos fundamentais (artigo 1º da CF/88); c) sistema de direitos fundamentais: compreendendo os sociais, individuais e culturais; d) justiça social: previsto no artigo 170, caput e no artigo 193, ambos da CF/88, visando à ordem econômica e social; e) princípio da igualdade: previsto no art. 5º, caput, e inciso I da CF/88; f) divisão dos poderes: previsto no artigo 2º da CF/88 e da independência do juiz (art. 95 da CF); g) legalidade: artigo 5º, inciso II, da CF; e, h) segurança jurídica: instituído na Constituição Federal em seus incisos XXXVI a LXXIII do artigo 5º.

Destarte, o Estado Democrático de Direito busca superar as desigualdades sociais e regionais, instaurando a partir da democracia, uma justiça social. Neste contexto, a justiça social visa trazer ao corpo político a representação da população e sua participação mais efetiva, de forma que as características existentes na sociedade estejam garantidas e discutidas na formulação das políticas do País.

1.3.2 Princípio Republicano, Federativo, Tripartição dos Poderes e Autonomia Municipal

O princípio republicano é manifestado na forma de governo, o que faz da representação política estar intimamente ligada ao conceito de Democracia, pois em razão daquela que esta se concretiza, fazendo com que a democracia seja o governo do povo.

Segundo Abrahan Lincoln *apud* José Afonso da Silva em sua histórica e célebre frase: “(...) a democracia é o governo do povo, pelo povo e para o povo” (Silva, 2002, p. 134), preceito este contido no parágrafo único do artigo 1º da CF/88.¹⁹

A Constituição Federal consagrou ainda a formação da República Federativa do Brasil pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

Assim, o Município é um ente Federado, conforme prevê a CF/88 (art. 1º e 18²⁰), e tem como um de seus elementos formadores, a competência e autonomia tributária municipal.

¹⁹ (...) Parágrafo único. Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

²⁰ *Op. Cit.* nota 14, e Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Tal prerrogativa permeia um dos cerne do ordenamento jurídico pátrio, tanto que está inserida nas cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988 (art. 60, §4º, inciso I²¹).

De outro lado, importa ressaltar que para a conformação desse Estado, instituiu-se a tripartição dos poderes, afirmando que estes são independentes e harmônicos entre si e são eles: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, conforme dispõe o art. 2º da CF/88.²²

Com base nessa proclamação, a Assembléia Constituinte de 1988 atribuiu diversas funções aos poderes, tendo cada um destes uma função predominante que o caracteriza como detentor de parcela da soberania nacional. Além, ainda, de terem outras funções previstas constitucionalmente, segundo Moraes (2006).

O Poder Executivo, na tradição presidencialista brasileira, que se iniciou na Constituição de 1891 e vigora até os dias atuais (Constituição de 1988, artigo 76²³), tem seu poder exercido pelo Presidente da República (nos Estados pelo Governador; e, nos Municípios pelo Prefeito).

O Executivo é em órgão constitucional cuja função precípua é a prática dos atos de chefia de estado, de governo e administração. E, no caso específico do IPTU, segundo Fernandes (2005), tem fundamental relevância na atualização da base de cálculo desse imposto.

Outro Poder da República Federativa do Brasil é o Legislativo, cujas funções típicas são legislar e fiscalizar, pois a Constituição prevê regras de processo legislativo, para que o Congresso Nacional elabore as normas jurídicas, bem como determina que a ele compita à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo.

Dentro do panorama municipal, cabe ao legislativo (Câmara de Vereadores), segundo Fernandes (2005), v.g., o estabelecimento das alíquotas do IPTU, sejam elas progressivas ou seletivas.

Por fim, o Judiciário. Este Poder vem adquirindo importância crescente no Estado Democrático de Direito, pois como afirma Sanches Viamonte *apud* Moraes (2006), em precisas palavras, “(...) sua função não consiste somente em administrar a Justiça, sendo mais, pois seu mister é ser o verdadeiro guardião da Constituição, com a finalidade de preservar, basicamente, os princípios da legalidade e igualdade, sem os quais os demais tornariam-se vazios. Esta concepção resultou da consolidação de grandes princípios de organização política, incorporados pelas necessidades jurídicas nas soluções de conflitos”. (p. 460).

²¹ (...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

²² Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²³ Artigo 76. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República auxiliado pelos Ministros de Estado.

Portanto, na concepção de Moraes (2006), não há como conceber/conceituar um Estado Democrático de Direito sem a existência de um Poder Judiciário autônomo e independente, para que este exerça sua função de guardião das leis e, por conseguinte, dos direitos da sociedade neste Estado, galgando, ainda, importante relevância no que tange ao IPTU, pois visa a manter a federação e consequente a autonomia tributária municipal, caso esta seja violada.

1.3.3 Do Direito de Propriedade e a Função Social

Segundo Fernandes (2005), para melhor abordar o IPTU, imperioso se faz a análise do direito de propriedade e de sua função social, pontos nodais para traçar o contexto do imposto a ser aplicado no Brasil.

A Constituição Federal assegura o direito à propriedade, até mesmo porque é um direito individual por excelência, resultando na prosperidade dos povos livres (art. 5º, inciso XXII, da CF/88)²⁴.

Em decorrência dessa prerrogativa constitucional, o direito de propriedade restou conceituado no artigo 1.228 do atual Código Civil e consiste na faculdade de usar, gozar e dispor de um determinado bem, e de reavê-lo de quem injustamente o possua.

Outrossim, importa ressaltar que a Constituição Federal de 1988, segundo Fernandes (2005, p. 54), não deixou dúvidas de que o *“direito à propriedade teve sua estrutura alterada ante as limitações constitucionais que lhe foram impostas. Neste sentido, ensina Misabel Abreu Machado Derzi: “Não existe direito de propriedade absoluto, porque não existem quaisquer direitos individuais absolutos. No caso do direito de propriedade, três dispositivos extraídos do próprio texto constitucional o restringem: a desapropriação, a função social da propriedade e o IPTU.”*

Assim, segundo esta mesma autora (p. 54), *“A propriedade, (...), por se enquadrar no âmbito do Estado Social Democrático de Direito, deve possuir uma função social a ser observada em prol do bem comum, sob pena de estar eivada de inconstitucionalidade.”*

Fernandes (2005) afirma que a função social da propriedade não nega o direito de exclusividade do dono sobre o bem, mas exige que o seu uso e gozo sejam aplicados e condicionados ao bem estar geral, o que faz da função social um conceito dinâmico, estando,

²⁴ Art. 5º. (...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

portanto, vinculada a variáveis de tempo e espaço, devendo, ainda, ser considerado o momento de sua interpretação a harmonia com os direitos sociais.

Neste sentido, a Constituição de 1988, conforme inteligência de seus artigos 5º, inciso XXIII, 145, §1º, 156, §1º, 170, inciso III, e 182, §2º e §4º, inciso I e II, denunciam que a propriedade está atrelada à função social, sendo o IPTU instrumento de realização desta, podendo, inclusive, segundo Fernandes (2005), ser progressivo, pois exige o cumprimento, via coerção, da função social da propriedade.

1.3.4 Princípio da Legalidade ou Estrita Legalidade

Acerca do princípio da legalidade tributária ou estrita legalidade, cabe ressaltar que o mesmo é de fundamental essência ao ordenamento jurídico, não aplicável somente ao IPTU, tanto que restou previsto tanto em termos genéricos (art. 5º, inciso II, da CF/88), quanto especificamente no inciso I do artigo 150, também da CF/88²⁵, colocando-o como direito individual, não podendo ser sobreposto, nem mesmo pelo legislador, caracterizando-se como uma cláusula pétrea.

Assim, todo cidadão tem o direito de exigir que somente por Lei se crie ou aumente tributos. Segundo Baleeiro (1995), o princípio da legalidade evidencia a necessidade inderrogável de lei ordinária para satisfazer as exigências constitucionais tributárias. Tanto é assim, que o próprio CTN, em seu artigo 97, inciso III, explicitamente o dispôs²⁶.

Portanto, parece muito clara a implicação do princípio da legalidade tributária, no sentido de que o mesmo “*é uma das vigas mestras de nosso ordenamento jurídico e garantia constitucional de que a própria Constituição Federal não seja malferida pelo constituinte derivado, igualmente submetido à obediência à segurança jurídica proporcionada pelas cláusulas pétreas (...)*.” (Barreto e Martins *in* Peixoto, 2002, p. 46).

²⁵ (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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;

²⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, (...);

II - a majoração de tributos, (...);

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, (...), e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, (...);

1.3.5 Princípio da Igualdade Tributária

Esse princípio visa a tratar os indivíduos como iguais, onde todos os cidadãos de uma determinada sociedade tenham o mesmo patamar de direitos e obrigações.

Todavia, o princípio da igualdade tributária, previsto no art. 150, inciso II, da CF/88²⁷, proíbe distinções arbitrárias, entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes.

Assim, para contribuintes que estão em situações distintas é permitido tratamento tributário diferenciado, como ensina Fernandes (2005, p. 120), *“Neste sentido (...): A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalecem.”*

Conclui-se, destarte, que este princípio correlaciona-se intimamente com os princípios da progressividade e capacidade contributiva, o que se verá a seguir.

1.3.6 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva, decorrência lógica do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário, manifesta-se em razão das condições econômicas e reais de cada contribuinte, levando-se em conta às suas manifestações objetivas de riqueza, tais como, ser proprietário de imóvel, possuir automóvel, possuir e operar ações na bolsa de valores, entre outras.

No que tange ao IPTU, esse princípio assume essencial característica, haja vista que, segundo Carrazza (2006, p. 106), *“é aferida em função do próprio imóvel (localização, dimensões, luxo, características, etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Não fosse assim, além de incerteza e insegurança, proliferariam situações tipo: pessoa hoje pobre, mas que adquiriu caríssimo imóvel em período economicamente faustoso de sua vida profissional, estaria a salvo do IPTU.”*

²⁷ (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Assim, a capacidade contributiva do IPTU, revela-se, segundo Carrazza (2006), com o próprio imóvel urbano, e a ela deve obedecer, conforme preceitua o artigo 145, §1º, da CF/88.

1.3.7 Princípio da Progressividade

Este princípio vem intimamente ligado ao princípio da igualdade tributária e capacidade contributiva²⁸.

Segundo Machado (2007, p. 408), a Constituição de 1988 afirma que “*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 imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (art. 182, §4º, inc. II).*”

Além desta previsão, decorrente do poder constituinte originário, que já previa a progressividade no tempo, veio a ser promulgada a EC nº 29/2000 que alterou o artigo 156, §1º, da CF/88²⁹, dando poder aos entes municipais para instituir outras duas *progressividades*, isto é, aplicar o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel (fiscal) e aplicar alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do bem (extrafiscal).

Alguns doutrinadores, dentre eles com grande veemência o professor Barreto (2002), defendem a inconstitucionalidade desta emenda, sob o principal argumento de que a mesma vai de encontro ao preceituado no art. 145, §1º, da CF/88, pois o IPTU trata-se de um imposto real e não pessoal, o qual comportaria tal preceito.

Efetivamente qualquer alteração via emenda constitucional (poder constituinte derivado) que conduza à supressão das garantias e direitos individuais deve ser considerada inconstitucional por violação às cláusulas pétreas previstas no texto constitucional.

Entretanto, não parece que a EC nº 29/2000, que introduziu esse dispositivo, tenha afrontado essas garantias e direitos individuais, como a igualdade e a capacidade contributiva, ou mesmo afronta ao art. 145, §1º, da CF/88, já que no próprio sistema constitucional de 1988 previa a possibilidade de cobrança progressiva do imposto no tempo, conforme previsto no artigo 184 da CF/88.

²⁸ Também denominado como *progressividade extrafiscal* por Carrazza (2006), em contrapartida a *progressividade fiscal*; Essa progressividade fiscal é conhecida pela maioria dos doutrinadores como capacidade contributiva.

²⁹ (...)§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Desta forma, ao alargar a competência dos Municípios para instituir nova modalidade de cobrança de IPTU a EC nº 29/2000 não extravasou os limites de sua competência, vez que à medida que não suprimiu ou aboliu as garantias fundamentais da isonomia (igualdade) ou capacidade contributiva, apenas lhe outorgou outros contornos, até porque, segundo Machado *in* Peixoto (2002, p. 259), não há qualquer vedação constitucional para o emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, e, caso existisse tal vedação, a mesma não consubstanciaria cláusula pétrea, e, a progressividade “*pode ser utilizada também com a finalidade de desestimular a concentração da propriedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva.*”

1.3.8 Princípio do Mínimo Vital

O mínimo vital também é aplicável ao IPTU e vem segundo Fernandes (2005) atrelado aos fundamentos mínimos de existência, em proteção a dignidade da pessoa humana, solidariedade social, a liberdade, igualdade e capacidade contributiva em seu aspecto negativo.

A caracterização desse princípio, portanto, funda-se numa limitação constitucional ao poder de tributar, pois protege a capacidade econômica mínima, o que representa a não capacidade contributiva.

Segundo Fernandes (2005, p. 200) “*só é possível tributar o valor que esteja acima do valor designado a fazer frente às necessidades estipuladas no art. 7º, inciso IV, da Constituição de 1988.*”

Esta autora afirma, ainda, que deverá haver uma redução da base impositiva do IPTU, objetivando não permitir a incidência tributária sobre o valor à manutenção de uma habitação com condições básicas de sobrevivência.

Portanto, o mínimo vital não se confunde com a capacidade contributiva, pois visa conclusivamente a proteger a dignidade da pessoa humana em respeito aos direitos individuais garantidos pela Carta Magna, sendo plenamente aplicável ao IPTU.

1.3.9 Princípio da Anterioridade e Anterioridade Nonagesimal (Noventena)

Segundo o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CF/88, a vigência da Lei que institui ou aumenta tributo, deve ficar protraída para o ano calendário seguinte ao de sua publicação oficial, ou seja, em regra geral, vale dizer que somente

se poderá cobrar tributo caso a publicação da lei seja realizada no ano anterior ao do início da relação tributária obrigacional dela advinda.

Já em relação à anterioridade nonagesimal (noventena), previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, restou prescrito ainda maior segurança ao contribuinte, haja vista que mesmo que seja publicada a Lei no fim do exercício imediatamente anterior, o tributo não poderá ser exigido/cobrado sem que tenham decorridos 90 dias da publicação da lei que o majorou ou aumentou.

Todavia, importante lembrar as exceções do artigo 150, §1º, da CF/88, que no caso específico, não se aplica ao IPTU a regra do princípio da noventena quando da fixação da base de cálculo desse imposto. Entretanto, nas demais cominações relacionadas a esse tributo, esses princípios são plenamente aplicáveis.

1.3.10 Princípio da Publicidade

Regra geral de nosso ordenamento jurídico e aplicável a toda a Administração Pública, o princípio da publicidade vem disposto no artigo 37 da Carta Magna³⁰, e constitui mais uma garantia do cidadão/contribuinte, seja para que possa exercer seus direitos perante a Administração, seja para que tenha condições de controlar a própria atividade administrativa, através dos mecanismos legais postos à sua disposição.

Assim, as Leis, por força do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-Lei n. 4.657, de 04/9/1942), somente entram em vigor depois de publicadas, e a própria Constituição Federal em seu artigo 84, inciso IV³¹, consagra o princípio da publicidade, na medida em que determina ao Presidente da República que publique as leis promulgadas.

Para Meirelles (2003, p. 93), a publicidade “(...) *como princípio de administração pública (CF, art. 37, caput), abrange toda atuação estatal, não só no aspecto de divulgação oficial de seus atos como, também, de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamentos de licitações e os contratos de quaisquer interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes. Tudo*

³⁰ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

³¹ (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

isso é papel ou documento público que pode ser examinado na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para fins constitucionais.”

No que tange ao local de publicação das Leis e demais atos normativos da União não há dúvidas, haja vista a bicentenária Imprensa Oficial que tem a incumbência de registrar diariamente a vida administrativa do Brasil pelos Diários Oficiais³². Em relação aos Estados, estes criaram seus órgãos oficiais, destinados à publicação de suas leis, não havendo notícia que algum deles não disponha do próprio Diário Oficial.

Todavia, o problema surge nos Municípios, principalmente aqueles de menor porte e situados nas regiões mais distantes dos grandes centros urbanos, por persistirem nos antigos métodos de imprensa, mesmo tendo em vista a atualidade moderna, início do Século XXI, no qual a velocidade da informação e os meios colocados à disposição serem os mais diversos e sofisticados possíveis.

Desta forma, esses municípios não instituíram seus Diários Oficiais muito provavelmente por falta de recursos financeiros, ou por motivo de editarem poucos atos para publicação, ou, ainda, porque seus administradores não dão relevância a uma imprensa oficial própria, persistindo, como dito, em antigas práticas de publicação através de simples afixação de seu texto nos locais públicos, v.g., o átrio da Prefeitura, os postes da praça e velhos troncos de árvores situados no centro de suas cidades.

Assim, para esses casos, a saída é aquela prevista por Meirelles (2003, p. 88), no qual resta entendido como imprensa oficial *“não só o “Diário Oficial” das entidades públicas como, também, os jornais contratados para essas publicações oficiais. Vale ainda como publicação oficial a afixação dos atos e leis municipais na sede da Prefeitura ou da Câmara, onde não houver órgão oficial, em conformidade com o disposto na Lei Orgânica do Município.”*

Portanto, mesmo na vigência da atual Carta Constitucional de 1988, algumas municipalidades continuam utilizando esses critérios arcaicos de publicação.

Todavia, atualmente, não há com deixar de se observar à relação entre *publicação* e as *novas tecnologias*, conforme estudo realizado por Rocha (1994), no sentido de que a Administração Pública deve acompanhá-las, na medida em que servem ao aprimoramento da efetividade do princípio constitucional da publicidade, com economia para os cofres públicos e abertura de acesso a um número crescente de interessados.

³² http://portal.in.gov.br/in/noticia_imprensa/imprensa1/a-imprensa-nacional/ - acessado em 29 de março de 2010 – 21:17h.

Segundo Soares (2008), na atual era da informação e massificação da comunicação, em que as distâncias nunca foram tão encurtadas, não se justifica que alguns Municípios, por mais interioranos e subdesenvolvidos que sejam, recusem-se a sair do atraso e resistam à instituição de uma Imprensa Oficial própria, de circulação diária ou com outra periodicidade, ou ainda realizada em conjunto com outros municípios, consentânea com suas necessidades, para publicação das leis e demais atos expedidos pela Administração Pública local.

Assim, os Municípios, apesar da autonomia de que gozam, subordinam-se, no processo de elaboração e edição das leis locais, aos princípios traçados para a esfera federal, contidos na Constituição da República de 1988, o que dá completo ensejo a aplicação do princípio da simetria entre os entes federados.

Portanto, entende-se como inadmissível que em pleno século XXI, a publicação de atos administrativos, leis, entre outros, dêem-se de maneira arcaica e medieval, chegando até aos tempos da antiguidade, quando não, poder se falar nos tempos da escrita em pedra.

1.3.11 Princípio do Não Confisco

Este último princípio a ser abordado possui demasiada controvérsia, pois até hoje dificilmente conseguiu-se, tanto na doutrina, como na jurisprudência, insculpir parâmetros objetivos com cunho científico para precisar a ocorrência ou não de sua aplicação.

Segundo Fernandes (2005, p. 161), ao prefaciá-la a professora Grunemacher (1997), afirmou que “*o princípio da vedação de tributos com efeito confiscatório seria uma norma programática, tendo eficácia limitada pois sua aplicação plena dependeria da interpretação dos tribunais ou de lei. Para a autora, este é um princípio programático assegurador de um direito subjetivo.*”

Para Fernandes (2005, p. 190), não neste momento querer entrar na extensa discussão que esse princípio acarreta, “*A vedação ao tributo com efeito confiscatório é um princípio que visa proteger à liberdade preservando, por via de consequência, o direito de propriedade, não se confundindo, porém, com o princípio da capacidade contributiva, mas estando para este como está o mínimo vital, isto é, a relevância da capacidade contributiva é apenas negativa, a proteção do mínimo vital impede a tributação aquém da capacidade para contribuir. (...)*”, assim, pode ainda ser entendido também como uma limitação à progressividade.

Portanto, segundo esta mesma autora, pode-se dizer que o princípio do *não confisco* será observável conforme o espaço deixado pela capacidade contributiva.

2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NORMA JURÍDICA

A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), segundo Carvalho (2007), é um instrumento científico eficaz e de grande utilidade para identificarmos e conhecermos afundo a unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária.

No que tange a funcionalidade operacional da RMIT, segundo este mesmo autor, importante observar a norma jurídica, pois esta é um fenômeno que se processa na mente humana, alguma coisa que escapa, decididamente, da apreensão sensorial, sendo elaborada por recursos do intelecto, ou seja, são juízos hipotéticos, estando prevista determinada consequência à realização condicional de um fato.

Esse ato de construção da percepção sensitiva de que a norma jurídica é produto da construção intelectual de um *sujeito psicologizado*, não estará acabada se não se insistir no elo de ligação entre o antecedente e o conseqüente da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

Nesse ponto nodal é que encontramos o nexos do jurídico-normativo, o *dever-se*, o *deôntico*, que faz com que as leis do direito sejam substancialmente diferentes das leis naturais.

Assim, segundo Carvalho (2007, p. 356), tal elo “*dá poderes à autoridade política que legisla, para descrever os fatos que bem entenda, atrelando-lhes preceitos de conduta que ele, o legislador, tem como valiosos. Entre a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo – a imputação deôntica.*”

De outro norte, nada impede que o intérprete do Direito, a partir dos textos jurídicos (enunciados prescritivos), também construa suas normas jurídicas, segundo Queiroz *in* Santi (2005, p. 225), “*o cientista do Direito não se limita a descrever algo que já lhe é apresentado pronto e acabado, cujo conteúdo e extensão são exatamente iguais para todos de uma comunidade. Sua atividade (interpretação) envolve a construção das normas jurídicas a partir da adoção de um método por ele escolhido em consonância com a sua ideologia.*”

Em síntese, para Carvalho (2007), pode-se dizer que tanto a autoridade política, que legisla, quanto o intérprete do direito produzem normas jurídicas. Todavia, o primeiro enuncia a proposição normativa correspondente, i.e., textos de Lei (norma jurídica em sentido estrito), enquanto o segundo, quando da interpretação, atua no plano da ciência do direito (norma jurídica em sentido amplo).

Assim, pode-se dizer que a *norma jurídica em sentido estrito* (texto de Lei) é aquela que define a incidência tributária e sua construção se apresenta com os juízos hipotéticos condicionais, da autoridade com linguagem competente (autoridade política que legisla).

Por incidência da norma jurídica entenda-se o seu efeito de transformar em fato jurídico o suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico. Sendo a norma jurídica formada logicamente por uma proposição descritiva ligada à outra prescritiva pelo conectivo dever-ser, toda vez que ocorre no mundo os fatos previstos em seu descritor, ela incide, qualificando-os de jurídicos: cria-se assim os fatos jurídicos.

Importa ressaltar que a incidência difere de aplicabilidade ou respeitabilidade dos efeitos da mesma. A teoria de Carvalho (2007) trata da aplicabilidade e da respeitabilidade, conferindo-lhes status de incidência no mundo físico, quando a incidência real ocorreu no mundo do pensamento, posto ser o jurídico uma realidade espiritual. Becker (1998) fornece a diferença entre incidência e respeitabilidade: *“A incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos dela decorrentes. Não existe regra jurídica ‘ordenando’ a incidência das demais regras; a regra jurídica incide porque o incidir infalível (automático) é justamente uma especificidade do jurídico como instrumento praticável de ação social. A incidência ocorre para todos e todos devem respeitar os efeitos jurídicos (eficácia jurídica) dela decorrentes; porém a sujeição coercitiva (vinculatória) aos efeitos jurídicos ocorre apenas para e entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação jurídica.”*

A fenomenologia da incidência tributária se dá com a ocorrência da situação descrita hipoteticamente na norma jurídica tributária, nascendo, a um só tempo, a obrigação e crédito tributário, tratando-se, assim, de uma relação de absoluta inerência.

Segundo Carvalho (2007) haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência. Tal associação faz transbordar o *dever-ser*, o deontico, que caracteriza a imputação jurídica normativa.

Neste sentido, a estruturação científica e metodológica da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) faz espelhar/refletir a incidência tributária prevista no texto legal, ou melhor, torna-se um instrumento capaz de penetrar na arquitetura estrutural de qualquer tributo.

Portanto, entenda-se a RMIT com uma norma jurídica em sentido estrito, pois esta apenas reflete a previsão contida em Lei, em relação à construção da hipótese e consequência do fato imponível tributário.

Para Carvalho (2007, p. 253), *“Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na*

conseqüência (prescritor), deparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária [Regra Matriz de Incidência Tributária].”

Assim, a “hipótese ou descritor” é a proposição descritiva da situação objetiva real, em outras palavras, Vilanova (1977), são os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato (critérios material, temporal e espacial). Tal relação é construída pela vontade do legislador que disciplina a realidade social como fato jurídico. Mas esse descritor que é o antecedente da norma (suposto fático) vem atrelado à conseqüência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor).

Neste sentido, o “conseqüente ou prescritor” estipula à regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para pessoas envolvidas no acontecimento do fato jurídico tributário. Ao preceituar a conduta, o “conseqüente” normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala assim que se concretize o evento (critério pessoal e quantitativo).

Passe-se a uma breve análise de cada critério.

2.1 Antecedente da RMIT – Hipótese ou Descritor

2.1.1 Critério Material

O critério material da RMIT tem a função de tipificar a espécie criada, fornecendo as características capazes de individualizá-la em relação a todas as demais, é o núcleo da descrição fática.

Segundo Carvalho (2007), este critério é composto unicamente por um verbo pessoal de predicação incompleta, que o faz requerer um complemento, por exemplo, auferir renda, ser proprietário, prestar serviços, entre outros.

Assim, visualiza-se nessas expressões genéricas condicionantes (ações) hipotéticas de pessoas, dando ensejo, portanto, a base de que se serve o legislador, para após determinar os critérios especiais e temporais dessas ações.

Imperioso ainda se faz abordar algumas relações com a propriedade³³, além daquelas já analisadas no item 1.3.3 do capítulo 1.

³³ Ver item 1.3.3 do capítulo 1.

A CF/88, em seu artigo 156, inciso I, e o CTN, em seu art. 32³⁴, infirmam o critério material do IPTU como sendo o proprietário, ser detentor do domínio útil ou a posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana.

Poderia se perguntar se o art. 32 do CTN ampliou o critério material previsto na Constituição, em violação ao art. 110, também do próprio código.

Entretanto, como bem leciona a professora DERZI (1982), a posse, como exteriorização do domínio ou direito do enfiteuta configura uma “*quase propriedade*” (sendo propriedade de fato), não se vendo qualquer antinomia entre o texto constitucional e o texto infraconstitucional do CTN.

Neste sentido, não só o titular da propriedade, como também todo aquele que detiver poderes inerentes a ela, estará apto à capacidade contributiva, podendo figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Segundo Fernandes (2005), a *posse* é aquela com *ad usucapionem* advinda do possuidor com *animus domini* em relação ao imóvel. E o *domínio útil* é o direito real de fruição ou gozo da coisa alheia, consistente na atribuição da enfiteuse (arrendamento perpétuo da coisa).

Ademais, cabe ainda esclarecer, além do conceito já abordado no capítulo 1, que a propriedade só se transmite com a transcrição do título de transferência da propriedade, no ofício de imóveis competente (registro), conforme inteligência do artigo 1.248, do CC, ou ainda pelo usucapião (art. 1.238 do CC).

2.1.2 Critério Temporal

Esse aspecto identifica o momento em que se considera ocorrida à situação fática, pois nesse instante surge a obrigação tributária no tempo. Em outras palavras, é a definição do exato momento em que se considera consumado o fato descrito.

Nas palavras de Carvalho (2007, p. 274/275), “*compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.*”

³⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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.

Esse marco temporal faz nascer um direito subjetivo do Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo, sendo instantâneo, isto é, não continuado no tempo (*complexivo*), dá-se em determinado momento fixo, instante.

Assim, a regra geral adotada pelos Municípios é a do ano civil, mais especificamente a designação da data de 1º de janeiro de cada ano, para a formação do lançamento tributário, ou seja, o proprietário, detentor útil ou possuidor (*ad usucapionem*) será o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nesta data.

Entretanto, esse aspecto temporal muitas vezes não vem disposto na Lei instituidora do IPTU, deixando implícito tal entendimento, i.e., a data de 1º de janeiro de cada ano, e segundo Martins e Barreto (1985), esta é a melhor interpretação a ser considerada.

2.1.3 Critério Espacial

Esse critério refere-se a condicionante de lugar, a identificação do lugar onde deve ocorrer o fato, para que tenha efeito de nascer também à relação jurídica tributária.

Segundo Braghetta *in* Santi (2005, p. 1121), “*na maioria das vezes, se trata de critério que não aparece explicitamente nos textos normativos, o que não compromete, de modo geral, sua verificação, por meio de indícios presentes naqueles, que, ao fim e ao cabo, permitem identificá-lo.*”

Os elementos indicadores da condição de espaço deverão segundo Carvalho (2007) guardar três formas compositivas: a) hipótese cujo critério especial faz menção a determinado local (específico), caso do Imposto de Importação e Imposto de Exportação; b) hipótese em que o critério espacial faz menção a áreas específicas, regiões (caso do IPTU, Imposto Territorial Rural); e, c) hipótese de critério especial genérico, onde todo e qualquer fato que ocorra sob a vigência territorial da lei que instituiu o tributo, fará desencadear seus efeitos (caso dos demais impostos).

Todavia, a definição da zona urbana e rural, para fins de IPTU e Imposto Territorial Rural (ITR), pode suscitar conflito de competência entre a os Municípios e União, pois cada ente tributante poderia se entender como competente para fixar os limites territoriais do exercício de suas respectivas competências tributárias.

Dessa forma, nos termos do artigo 146 do CTN³⁵, compete à lei complementar regular os conflitos de competência em matéria tributária e, portanto fixar os critérios para delinear o que se considera território rural e urbano.

Neste mister, o CTN, lei complementar que é à luz da Constituição de 1988, fixou o conceito de território rural como suplementar ao de território urbano, pois aquele será toda a extensão territorial que não seja enquadrada como território urbano. Por seu turno, a zona urbana será a fixada pelo Município e deve observar ao menos dois dos requisitos fixados no §1º do artigo 32 do CTN³⁶.

Prescreve ainda o parágrafo segundo deste mesmo dispositivo legal que “*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*”.

Para alguns autores (Martins e Barreto 1985) o órgão competente a que alude a Lei, no âmbito federal, seria o INCRA. Daí surge a questão de saber se a competência tributária do Município estaria jungida à prévia aprovação do INCRA.

Fernandes (2005) entende que essa subordinação do exercício da competência tributária a uma entidade da federação não parece razoável, pelo que se deve compreender que a Lei Municipal tem liberdade para fixar a área urbana independentemente da prévia aprovação do INCRA, sob pena de se limitar sua competência.

Não obstante, tem-se que a hipótese de incidência só se configura na medida em que preenchidos os seus pressupostos de fato e, neste caso, a zona, para ser alcançada pelo IPTU, deve ser urbanizada ou urbanizável.

Entretanto, entende-se que se houver discordância entre INCRA e o Município, o problema deve ser solucionado antes que se promova a tributação, já que aquilo que não for considerado terreno urbano será tributado pelo ITR. Assim, cabe ao Município tomar as

³⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

³⁶ (...) § 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.

providências na defesa de seu interesse antes de proceder aos lançamentos fiscais, em medida de segurança jurídica, sob pena de nulidade dos atos administrativos.

Apesar de toda a contextualização acima, com acerto, no entanto, a cobrança do ITR nos casos do artigo 15 do Decreto Lei nº 57/66³⁷, mesmo que em terreno urbanizado, vez que o citado diploma legal foi recepcionado como lei complementar assim como o CTN, de sorte a permitir-se essa exceção legal.³⁸

2.2 Consequente da RMIT – Conseqüente ou Prescritor

2.2.1 Critério Pessoal

Este critério trata da identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária, que decorre do acontecimento do fato jurídico descrito na hipótese de incidência.

Assim, como se trata de uma relação jurídica encontrar-se-á pessoas que a autoridade política (legislador) pretendeu relacionar com a prestação de ordem tributária, podendo ser divididos em dois grupos: a) sujeito ativo; e, b) sujeito passivo.

O sujeito ativo é aquele titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, geralmente, é o *Estado*, mas nada impedindo que o legislador outorgue esta competência a terceiro. No caso do IPTU, o sujeito ativo é o Município, mas nos termos do art. 147 da CF/88³⁹, também poderá ser tanto o Distrito Federal em seu território e a União em Território Federal.

Considera-se sujeito passivo aquele cujo dever é cumprir com a obrigação tributária (pagar o tributo), presenciado na figura do contribuinte. No caso de IPTU, o sujeito passivo é o proprietário, detentor útil ou possuidor (*ad usucapionem*)⁴⁰.

2.2.2 Critério Quantitativo

O critério quantitativo é a técnica de elaboração legislativa, que, de acordo com Carvalho (1978, p. 96) “*se consubstancia na busca do dimensionamento do fato que irá desencadear a ligação jurídica entre credor e devedor, para o implemento da dívida tributária.*”

³⁷ Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

³⁸ Ver: RE 93.850-8 de MG; RE 100.427 do DF; REsp 169.924 do RS;

³⁹ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁴⁰ O sujeito passivo também poderá ser o responsável tributário, nos termos da Lei Municipal.

Divide-se em dois subgrupos: a) base de cálculo; e, b) alíquotas.

A *Base de cálculo*, segundo Queiroz *in* Santi (2005), é a grandeza instituída no conseqüente, que dimensiona quantitativamente a situação de fato (conduta) descrita no critério material do antecedente, pode aparecer: como um valor monetário; ou como certa medida (de capacidade, v.g., número de litros; de massa, v.g., número de quilogramas, etc.).

Carvalho (2007, p. 341/342) assim conceitua, “(...) a base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que , combinado-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”

Em relação às funções desse instrumento podem ser mencionados três: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e, c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

No caso do IPTU, segundo o artigo 33 do CTN⁴¹, a base de cálculo é o valor venal⁴² do imóvel, cabendo ao legislador municipal dispor acerca dos critérios avaliadores do mesmo e fixar os parâmetros a serem adotados, ou seja, somente a Lei pode discipliná-lo.

A apuração do valor do imóvel deve ser feita anualmente e é realizada através de lançamento individual ou por presunções relativas (Planta Genérica de Valores).

Importa ressaltar nesse momento a posição da eminente procuradora Fernandes (2005, p. 348), “Conclui-se do estudo da base de cálculo do IPTU, que grandes discussões foram e estão sendo travadas, as quais decorrem justamente da incorreção da interpretação do critério quantitativo do IPTU, ou seja, da distinção existente entre a base de cálculo e a base calculada⁴³, o que leva o Poder Judiciário a exigir atividade legislativa onde compete apenas atividade executiva, havendo uma infeliz interferência entre os poderes, o que faz com que haja um equívoco quanto à correta tripartição de funções do Estado, ante o fato de estar o Legislativo sendo compelido a preencher ato administrativo de lançamento, o que é prerrogativa do Poder Executivo (...).”

Todavia, entende-se como inconstitucional a fixação da planta genérica de valores pelo Município por meio de ato do executivo (decreto; ou, por lançamento), pois somente por Lei constitui-se a regra matriz de incidência tributária (norma jurídica tributária), e sendo a base de cálculo integrante do critério quantitativo da regra, viola-se o princípio da legalidade, não

⁴¹ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

⁴² Segundo Aliomar Baleeiro (1995), valor venal do imóvel é “aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo informações usuais de mercado de imóveis.”

⁴³ Segundo a autora, a lei deve estabelecer os critérios abstratos da base de cálculo; e, a base calculada é o ato administrativo de lançamento que estabelece o valor concreto segundo os critérios abstratos.

podendo ser alterada (instituída ou majorada) sem prévia aprovação pela respectiva casa legislativa.

O Decreto executivo poderia, no máximo, corrigir monetariamente o valor do IPTU⁴⁴, mas qualquer alteração dos valores da planta Genérica deve ser realizada mediante lei.

Outrossim, para que tenha publicidade o ato (lei e planta genérica de valores), é imprescindível também a sua publicação em diário oficial, sem o que não se pode ter como critério apto a calcular a base de cálculo do IPTU (validade das normas).

No que tange às *alíquotas*, pode-se dizer que é um caractere auxiliar do critério quantitativo, haja vista que deve ser aplicada sobre a base de cálculo.

Segundo Braguetta *in* Santi (2005), a alíquota pode assumir duas feições, uma na forma “*de um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo, e a segunda como fração, percentual ou não, da base de cálculo, podendo ser, neste caso, proporcional invariável (sempre em percentual previamente estipulado da base de cálculo), proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, há previsão para aumento da alíquota) ou proporcional regressiva (tem-se previsão de diminuição da alíquota quando aumentada a base de cálculo).*”

Em relação ao IPTU, importa ressaltar como mencionado no item 1.3.7 do capítulo 1, que as alíquotas podem ser progressivas, com finalidade predominantemente fiscal (art. 156, §1º, inciso I, da CF/88), ou possuir finalidade extrafiscal (art. 156, §1º, inciso II, e art. 184, §4º, inciso II, ambos da CF/88).

Importa apenas ressaltar, segundo Fernandes (2005), que as alíquotas com finalidade fiscal (art. 156, §1º, inciso I, da CF/88) independem de Plano Diretor, bastando serem fixadas apenas mediante Lei, pois visam o atendimento ao bem comum vinculado à capacidade contributiva do contribuinte. Já a com finalidade extrafiscal (art. 156, §1º, inciso II, da CF/88) deve ser fixada de forma genérica, mediante Lei, visando o cumprimento da função social, em razão do uso e da localização do imóvel, e em conformidade com o Plano Diretor, caso este existente. Por fim, a com finalidade extrafiscal (art. 184, §4º, inciso II, da CF/88) em razão da progressividade no tempo, visa a coibir a não edificação e deve ser aplicada de acordo com a função social determinada no Plano Diretor dos Municípios (Lei nº 10.257/2001), e também mediante Lei.

⁴⁴ CTN - Art. 97. (...) §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.

3. IPTU DO MUNICÍPIO DE BRUSQUE (SC)

O último capítulo tem por objetivo a construção da regra matriz de incidência tributária (RMIT) do IPTU do município de Brusque (SC). Com a promulgação da nova LC nº 153 de 16 de dezembro de 2009 houve uma atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU, o que gerou demasiada discussão e polêmica sobre a legalidade e constitucionalidade deste IPTU 2010.

Isso porque a Planta Genérica de Valores não sofria uma atualização há 16 anos, ou seja, desde o Código Tributário Municipal de 1994. E, em razão de tal atualização dos valores venais, houve polêmica e discussão, pois o aumento do IPTU, em alguns casos, deu-se em mais de 1.000% (um mil por cento).

Assim, como desenvolvido no capítulo 2, há que se fazer a análise da RMIT do IPTU de Brusque (SC), para identificar a legalidade e constitucionalidade do tributo. Para tanto, desenvolver-se-á a construção desta regra, ante os aspectos: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, conforme a seguir delineado.

3.1 Critério Material

O artigo 178 do Código Tributário Municipal (CTM) de Brusque dispõe que o *“Imposto 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,(...)”*

Em outras palavras, o critério material do IPTU brusquense é ser proprietário, ou ter domínio útil, ou ser possuidor de bem imóvel.

Assim, está de acordo o critério material estipulado pelo CTM com a diretriz estabelecida pela RMIT e corolários constitucionais.

3.2 Critério Espacial

No §1º, do artigo 178, a LC (CTM de Brusque) definiu como zona urbana *“a definida em Lei Municipal”*, considerando-se ainda urbanas, segundo seu §2º, *“as áreas urbanizáveis, ou expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pela Prefeitura, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana.”*

Neste aspecto, a Lei brusquense atende, em princípio, ao critério espacial da RMIT norteadora.

Entretanto, importa fazer uma consideração em relação à definição da zona urbana em Lei Municipal, haja vista que se entende como devida a cobrança do ITR nos casos do artigo 15 do Decreto Lei nº 57/66, i.e., conforme a destinação do imóvel e não importando a localização do bem, de sorte que o *caput* do dispositivo municipal encontra-se em desacordo com o entendimento firmado neste trabalho, ou seja, o CTM leva em conta a localização do imóvel.

3.3 Critério Temporal

A respeito do aspecto temporal, a Lei municipal restou *in albis*, de modo que há que se interpretar a mesma como implícito tal critério, considerando a data de 1º de janeiro de cada ano, conforme Martins e Barreto (1985).

3.4 Critério Pessoal

O artigo 179 do CTM de Brusque determina que o sujeito passivo do imposto é o “*o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.*”

Dispõe no mesmo artigo em seu parágrafo único, no sentido de que responde solidariamente ao pagamento do IPTU “*por titular do domínio útil ou pleno, o titular do direito de usufruto, de uso ou de habitação.*”

A legislação municipal encontra-se em consonância com o critério pessoal da RMIT realizado nessa pesquisa, ressaltando um aspecto não muito comum que é o caso do parágrafo único, no sentido de prever a responsabilidade tributária, atribuindo a terceiro a sujeição passiva.

Em relação ao sujeito ativo, tem-se que a legislação municipal restou silente, o que, todavia, não retira a competência outorgada pela Constituição Federal de 1988 no art. 156, inciso I, sendo, portanto, o Município de Brusque.

3.5 Critério Quantitativo

No tocante às alíquotas que incidem sobre a base de cálculo, o artigo 182 do CTM de Brusque previu que em relação aos imóveis edificados seria de 0,5% para os de uso

residencial; 1% para os de uso comercial; 0,75% para uso com serviços; 1% para os de uso industrial; e, 0,5% para os outros.

Em relação aos não edificados, previu a alíquota de 1% nos localizados em logradouro não pavimentado, e 2% nos localizados em logradouro pavimentado.

O parágrafo único deste artigo ainda previu que a alíquota do IPTU será acrescida, na falta de muro ou de passeio, quando exigida pelo código de posturas do Município, em 50% nos exercícios a partir de 1996, e de 100% na falta de muro e passeio.

Assim, percebe-se que o Município de Brusque previu apenas alíquota progressiva em relação ao não uso de imóvel em conformidade com o código de posturas, plano diretor do município (progressividade extrafiscal do artigo 156, §1º, inciso II, da CF/88), não havendo qualquer dissonância com o presente trabalho.

Em relação à base de cálculo do IPTU de Brusque, a mesma restou prevista nos artigos 183 a 187 do CTM.

Para tanto restou fixado como base de cálculo o valor venal da propriedade, sendo este aquele constante do Cadastro Imobiliário, levando-se ainda em consideração para seu cálculo o valor do terreno e, sendo o caso, cumulativamente, o da edificação, observando ainda: a) a área da propriedade territorial; b) o valor básico do metro quadrado do terreno no Município, fixado na pauta de valores; c) a área construída da edificação; d) Os coeficientes de valorização e/ou desvalorização do imóvel, de acordo com as tabelas e fatores de correção (previsto na Lei em anexo); e) a forma, situação topográfica, aproveitamento e outras características que possam contribuir para a diminuição do valor do imóvel (redução de até 50% do valor venal); f) a exploração econômica agrícola e/ou pecuária, em terreno com área superior 2,00 ha (dois hectares) – redução de até 80% do valor venal.

3.6 Lei Complementar nº 153 de 16 de dezembro de 2009

Importa observar que em data de 16 de dezembro de 2009, foi promulgada a Lei Complementar nº 153/2009 (anexo), que aprovou a *planta genérica de valores* do Município de Brusque (SC) para efeitos de lançamento e cobrança do imposto imobiliário relativo ao ano 2010 (art. 3º⁴⁵), respeitando o princípio da legalidade (não por intermédio de Decreto executivo).

⁴⁵ Art. 3º Fica aprovada a Planta Genérica de Valores constante no Anexo I, parte integrante desta lei, para efeitos de lançamento e cobrança do imposto imobiliário relativo ao ano 2010.

As alíquotas não foram modificadas. Porém, e o que causou grande polêmica, a referida LC modificou um dos critérios da base de cálculo do IPTU da cidade de Brusque, qual seja, *o valor básico do metro quadrado do terreno no Município, fixado na pauta de valores.*

Ocorre que, em razão da não realização da atualização dos valores venais desde 1994 (publicação do CTM), o valor do IPTU, em alguns casos, aumentou em muito, chegando a mais de 1.000% em relação ao valor pago em 2009.

Os questionamentos em relação à constitucionalidade e legalidade da LC municipal foram muitos. Há quem entenda que a atualização do valor dos imóveis foi válida, mas a cobrança do IPTU deveria ter ocorrido de forma gradativa e anualmente, não sobrecarregando o contribuinte que não teve culpa pela omissão dos governantes que há 16 anos não reavaliaram os imóveis.

Todavia, a atualização da planta genérica de valores não violou os princípios da capacidade contributiva e não-confisco, pois o tributo visa a atualizar tão-somente a Planta Genérica de Valores (critério da base de cálculo), e em valor inferior ao praticado pelo mercado, limite este a que pode chegar à municipalidade.

Ademais, importa observar que se tratando de imposto real (incidente sobre patrimônio), é sobre o bem que incide a tributação e não em relação ao sujeito passivo contribuinte (caso dos impostos pessoais).

Outro aspecto a ser salientado refere-se ao princípio da anterioridade, haja vista que a LC nº 153, publicada em 16.12.2009, respeitou o mesmo, não havendo qualquer óbice à aplicação da atualização da Planta Genérica no ano calendário de 2010.

Outrossim, a nova LC outorgou o benefício da isenção aos aposentados ou pensionistas, respeitados ainda alguns critérios (art. 180, inciso III, do CTM de Brusque modificado pelo art. 4º LC nº 153/2009)⁴⁶, o que, segundo Fernandes (2005), está em consonância com o princípio do mínimo vital.

Um aspecto relevante a ser salientado, como dito no item 1.3.10 do capítulo 1, refere ao fato de que na atual era da informação e massificação da comunicação, em que as distâncias nunca foram tão encurtadas, não se justifica que alguns Municípios, recusem-se a sair do atraso e resistam à instituição de uma Imprensa Oficial própria, de circulação diária ou com outra periodicidade, ou ainda realizada em conjunto com outros municípios, consentânea com

⁴⁶ III - utilizado como residência pessoal do aposentado ou pensionista domiciliado no Município, desde que perceba a título de aposentadoria ou pensão o valor mensal igual ou inferior a 3 (três) salários mínimos e cujo valor venal constante do Cadastro Imobiliário do Município não ultrapasse a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).

sua necessidade, para publicação das leis e demais atos expedidos pela Administração Pública local.

Apesar dos Municípios terem a autonomia constitucional, os mesmos subordinam-se no processo de elaboração e edição das leis locais, aos princípios traçados para a esfera federal, contidos na Constituição da República de 1988.

Assim, entende-se como inadmissível que em pleno século XXI, a publicação de atos administrativos, leis, entre outros, dêem-se de maneira arcaica, por intermédio de fixação em átrio de Prefeituras e/ou Câmaras.

Neste sentido, observando-se a LC nº 153/2009, tem-se que a mesma foi publicada em data de 16.12.2009, dois dias antes do recesso de fim de ano, no mural da sede da Prefeitura Municipal (anexo), em razão da municipalidade não possuir Diário Oficial. Assim, apesar de cumprida, a princípio, a regra da publicidade⁴⁷, tem-se que nos dias atuais há que se coibirem tais situações, evitando-se assim abusos e exageros por parte dos entes públicos, o que fortalecerá ainda a transparência dos atos administrativos e os laços com a sociedade.

Por fim, o Município de Brusque previu apenas alíquota progressiva em relação ao não uso de imóvel em conformidade com o código de posturas, plano diretor do município (progressividade extrafiscal do artigo 156, §1º, inciso II, da CF/88). Entretanto, observando-se o princípio da igualdade tributária, entende-se que o Município de Brusque deixa de aplicá-lo em sua integralidade, haja vista que apenas onera a partir da LC nº 153/2009 a base de cálculo em localidades mais valorizadas, mantendo-se, todavia, a mesma alíquota para todos os contribuintes, não distinguindo os iguais dos desiguais.

⁴⁷ Ver páginas 22 e 23. Segundo Meirelles (2003).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foi realizada uma abordagem geral do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), buscando-se traçar as principais regras e princípios constitucionais aplicáveis a esse tributo, construindo-se, ainda, a Regra Matriz de Incidência Tributária em *tese* e posteriormente frente à legislação do Município de Brusque (SC).

Obviamente que com o presente estudo não se exaure toda a discussão sobre o tema, mas se buscou ao menos trazer as principais discussões e polêmicas referentes à esse tributo.

Importante observar que ao ser desenvolvido esse trabalho, o conhecimento e aprendizado desenvolvido e adquirido ao longo do curso de especialização em Direito Tributário, fortificou-se e abriu asas para que houvesse uma maior segurança por parte do Autor no desenvolvimento de suas conclusões e entendimento das doutrinas mais abalizadas.

Destarte, pode-se concluir, salvo melhor juízo, em poucas palavras que:

(a) Os Municípios, com base nos artigos 156, inciso I, e 30, inciso III, ambos da CF/88, têm competência para instituir e arrecadar o IPTU, assumindo a posição de sujeito ativo da relação jurídica tributária;

(b) Os princípios constitucionais gerais norteadores do IPTU a que os Municípios e Contribuintes devem respeitar são: Propriedade e sua função social; Legalidade; Igualdade tributária; Capacidade contributiva; Progressividade (fiscal e extrafiscal); Mínimo vital; Anterioridade; Publicidade; e, Não confisco;

(c) A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é uma norma jurídica em sentido estrito, e visa espelhar/refletir a incidência tributária prevista no texto legal, ou melhor, é um instrumento capaz de penetrar na arquitetura estrutural de qualquer tributo, para posterior análise de suas legalidade e constitucionalidades;

(d) A RMIT divide-se em antecedente (suposto fático – critérios material, temporal e espacial) e consequente (relação jurídica tributária – critérios pessoal e quantitativo);

(e) O critério Material da RMIT do IPTU é ser proprietário, ter a *posse* (aquela com *ad usucapionem* advinda do possuidor com *animus domini*), ou ter o *domínio útil* (direito real de fruição ou gozo da coisa alheia) do imóvel;

(f) O critério Espacial traz duas concepções divergentes na doutrina, uma em relação à destinação do imóvel e outra em relação à localidade; Assim, entende-se, concebendo como recepcionado o Decreto Lei nº 57/66 como lei complementar assim como o CTN, que a

prevalência do critério da destinação do imóvel prevalece sobre a estipulação da zona urbana pelo Município;

(h) O critério Pessoal trata da identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária, que decorre do acontecimento do fato jurídico descrito na hipótese de incidência, e tem como sujeito passivo aquele cujo dever é cumprir com a obrigação tributária (pagar o tributo), presenciado na figura do contribuinte. No caso de IPTU, o sujeito passivo é o proprietário, detentor útil ou possuidor (*ad usucapionem*), e o sujeito ativo é o Município;

(i) O critério Quantitativo busca o dimensionamento do fato que irá desencadear a ligação jurídica entre credor e devedor; Assim, comportada na base de cálculo e alíquotas;

(j) As alíquotas do IPTU podem ser progressivas (fiscal e extrafiscal);

(k) A base de cálculo é o valor venal do imóvel, podendo ser implantada a Planta Genérica de Valores, desde que por Lei e não ato do Executivo (Decreto);

Destarte, e por último, o IPTU de Brusque, salvo melhor juízo, cumpre com os requisitos legais e constitucionais para sua instituição e arrecadação, ressaltando-se a situação do princípio da igualdade tributária e publicidade, haja vista o entendimento de que os mesmos são parcialmente cumpridos pela legislação local.

5. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Federalismo, democracia e governo no Brasil: idéias, hipóteses e evidências. São Paulo: BIB, n. 51. 2001.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª edição. São Paulo: Malheiros. 1998.

_____. IPTU: Progressividade. Revista de Direito Público nº 93. São Paulo. 1990.

AZAMBUJA, Darcy. Teoria Geral do Estado. 37ª ed. São Paulo: Globo. 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª edição revisada e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense. 1995.

BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: Progressividade e Diferenciação. Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Dialética. 2002.

_____. Impostos sobre a Propriedade Imobiliária. Revista de Direito Tributário nº 58. São Paulo. 1991.

_____. IPTU – Base de Cálculo e Base Calculada. Revista de Direito Tributário nº 9-10. São Paulo. 1979.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 18ª ed. São Paulo: Saraiva. 1997.

_____. Curso de Teoria do Estado e Ciência Política. 5ª ed. São Paulo: Celso Bastos. 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. Dicionário de Política. Volume 1. 12ª ed. Brasília: UnB. 2002.

_____. Dicionário de Política. Volume 2. 12ª ed. Brasília: UnB. 2002.

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1976.

_____. A Constituição Aberta. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 1996.

_____. Teoria do Estado. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

_____. Curso de Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes e MOREIRA, Vital. Fundamentos da Constituição. Coimbra: Coimbra. 1991.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 3ª ed. Coimbra: Almedina. 1999.

Constituição da República Federativa do Brasil. Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 45/05 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, subsecretaria de Edições Técnicas. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva. 2007.

_____. Direito Tributário Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Teoria da Norma Tributária. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. São Paulo: RT. 1978.

COMPARATO, Fábio Konder. Para Viver a Democracia. São Paulo: Brasiliense. 1989.

CUNHA, Leandro. O IPTU. 1993. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Fundação Universidade Regional de Blumenau, Orientador: Evaristo Paulo Gouvêa.

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

DILLON SOARES, Gláucio Ary. Sociedade e política no Brasil. São Paulo: Difusão Européia do Livro. 1973.

_____. A Democracia interrompida. Rio de Janeiro: FGV. 2001.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 1998.

FERNANDES, Cíntia Estefania. IPTU – Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Constitucional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva. 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Reconstrução da Democracia. São Paulo: Saraiva. 1979.

FRIEDE, Reis. Curso de Teoria Geral do Estado. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 2000.

GAMA, Ricardo Rodruigues. Manual de Direito Constitucional. Curitiba: Juruá. 1998.

GRAU, Eros Roberto e FILHO, Wilis Santiago Guerra (Organizadores). Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros. 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo: Resenha Tributária. 1997.

HARADA, Kiyoshi. Direito Municipal: IPTU, ISS, ITBI, taxas de serviço, taxas de polícia, contribuições de melhoria, legislação complementar. São Paulo: Atlas, 2001.

KELSEN, Hans. A Democracia. São Paulo: Martins Fontes. 1993.

MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros. 2007.

_____. A Progressividade do IPTU e a EC 29. Revista Dialética de Direito Tributário nº 81. São Paulo: Dialética. 2002.

MARTINS, Ives Granda da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. São Paulo: RT, 1985.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 28ª edição. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Deoclécio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2003.

MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo I. 6ª ed. Coimbra: Coimbra. 1997.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Atlas. 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. São Paulo: Noeses. 2005.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário á Luz da Doutrina e Jurisprudência. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE. 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. IPTU, Aspectos Re levantes. Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin. 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais da Administração Pública. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

SARTORI, Giovanni. Ingeniería Constitucional Comparada: Una Investigación de Estructuras, Incentivos y Resultados. México: UNAM. 1994.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 21ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002.

SOARES, Evanna. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12040>. Acessado em 29 de março de 2010 – 21:48h.

TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico). 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Orientador: Paulo de Barros Carvalho.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1977.

WELFFORT, Francisco C. Por que Democracia? 4ª ed. São Paulo: Brasiliense. 1986.

_____. Os Clássicos da Política. Vol. 1 e 2. São Paulo: Ática. 2000.

6. ANEXOS

Dados Estatísticos da Execução Orçamentária do Município de Brusque (arrecadação IPTU)

Histórico tramitação Projeto de Lei Complementar nº 153/2009 de Brusque (SC)

Lei Complementar nº 153/2009 de Brusque (SC)

Anexo I da LC nº 153/2009 (parcial a título exemplificativo)

Certidão Municipal de publicação de Lei em seu mural

Código Tributário do Município de Brusque (SC) – Lei Complementar nº 34/1994 (parcial)

Decisões do Supremo Tribunal Federal