



**UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA**  
**SARA DE ARAUJO PESSOA**

**LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A BASE TRIBUTÁVEL DO  
IPTU NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ**

Araranguá

2015

**SARA DE ARAUJO PESSOA**

**LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A BASE TRIBUTÁVEL DO  
IPTU NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Geraldo Paes Pessoa, MS.

Araranguá

2015

**SARA DE ARAUJO PESSOA**

**LEGALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A BASE TRIBUTÁVEL DO  
IPTU NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Araranguá, 17 de novembro de 2015.

---

Professor e orientador Geraldo Paes Pessoa, MS.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

---

Prof. Diego Archer de Haro, Esp.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

---

Prof. Karlo André Von Mühlen, Esp.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

A minha amada mãe, por todas as razões.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente e, principalmente, ao meu amado pai e atencioso orientador, pelo apoio, crença em meu potencial e compreensão de minhas limitações.

Aos amigos, por entenderem os “nãos” decorrentes da prioridade ao momento acadêmico.

À Júlia, ao Franco e ao Tiago, por tornarem neste semestre meu caminho muito mais leve.

Ao Franco, também pela elaboração do *abstract*.

Aos colegas do Ministério Público de Araranguá, em especial aos amigos da 4ª PJ, pela oportunidade, companhia e ensinamento diários.

Por fim, às minhas queridas e amáveis irmãs que, apesar da tenra idade, compreenderam muito bem os momentos de reclusão e sempre se dispuseram a ajudar.

“Que isto sirva de apólogo a toda a ciência do deslocamento: pouco importa o sentido transportado, pouco importam os termos do trajeto, a única coisa que conta – e fundamenta a metáfora – é o próprio transporte” (Roland Barthes).



## **RESUMO**

Esta monografia visa a identificar a aplicação do princípio da capacidade contributiva na apuração do IPTU no município de Araranguá – SC nos exercícios de 2014 e 2015. Por meio da pesquisa exploratória e bibliográfica abordaram-se o conceito de Estado democrático de direito e fiscal, passando pela evolução histórico constitucional do País; os limites ao poder de tributar, especialmente os princípios da capacidade contributiva, legalidade e isonomia tributária; o conceito de tributo, por meio da desmembração de seu conceito legal, bem como de suas espécies; o conceito de imposto e suas classificações; e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Por fim, realizou-se o cálculo do IPTU nos exercícios de 2014 e 2015 de imóveis localizados em diferentes regiões da cidade de Araranguá, em consonância às orientações das duas últimas legislações deste município que tratam do tributo, e também do valor de sua efetiva alíquota substituindo-se as bases tributáveis auferidas pelo valor de oferta dos imóveis no mercado imobiliário local, encerrando-se com a organização dos resultados e sua interpretação à luz dos princípios da tributação por meio do método indutivo.

Palavras-chave: Progressividade. Legalidade. Capacidade Contributiva. IPTU.



## **ABSTRACT**

This paper seeks identify the application of the principle of contributive capacity on the calculation of the IPTU at the city of Araranguá – SC during the exercise of the years of 2014 and 2015. Through this bibliographic and exploratoy study were approached the concept o Rights and Taxo of Democratic State, going through the evolution of the constitucional history of the country; the limits of the power to tribute, specially the principles of the ability to pay, legality and equality of taxes; the concept of tribute; through dismemberment of his legal concept, as well its species; the concept of taxes and its classifications; and the house tax. Lastly, it was solved the IPTU calculations during the exercise of the years of 2014 and 2015 of the real estate in different regions at the city of Araranguá, inaccordance to the guidelines of the last two laws of the city, and also, the value of its effective rate replacing the taxable income earned by the real estate offer value in the local market, closing with the organization of the results and its interpretation in the light of the principles of the taxation through the inductive method.

**Keywords:** Progressivity. Legality. Contributive Capacity. IPTU.

## **LISTA DE TABELAS**

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1 - Valor venal no exercício de 2015 e valor em oferta no mercado imobiliário..... | 50 |
| Tabela 2 - Imóveis agrupados por padrão de localização.....                               | 51 |
| Tabela 3 - Alíquota legal x alíquota efetiva.....   | 52 |
| Tabela 4 – Alíquota legal 2014 e 2015 x alíquota efetiva.....                             | 53 |

## SUMÁRIO

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>11</b> |
| <b>2</b> | <b>A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E FISCAL .....</b> | <b>14</b> |
| 2.1      | EVOLUÇÃO CONSTITUCIONAL NO BRASIL: DO IMPÉRIO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....      | 15        |
| 2.2      | A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O ESTADO FISCAL .....                                 | 25        |
| <b>3</b> | <b>LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>  | <b>27</b> |
| 3.1      | PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....   | 29        |
| 3.2      | PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA .....   | 31        |
| 3.3      | PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....   | 33        |
| <b>4</b> | <b>IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO (IPTU) .....</b>                                   | <b>36</b> |
| 4.1      | TRIBUTO .....  | 36        |
| 4.1.1    | Características do tributo .....   | 37        |
| 4.1.2    | Espécies de tributo .....  | 40        |
| 4.2      | IMPOSTO .....  | 41        |
| 4.2.1    | Impostos reais e pessoais .....  | 42        |
| 4.2.2    | Impostos diretos e indiretos.....  | 43        |
| 4.2.3    | Impostos fixos, proporcionais, progressivos e regressivos.....                           | 44        |
| 4.3      | IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU).....                     | 45        |
| <b>5</b> | <b>O IPTU NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ - SC.....</b>  | <b>47</b> |
| 5.1      | VALOR VENAL NO EXERCÍCIO DE 2015 E VALOR DE OFERTA.....                                  | 48        |
| 5.2      | IPTU A SER PAGO NO EXERCÍCIO DE 2014 E 2015 E VALOR DE OFERTA.....                       | 52        |
| <b>6</b> | <b>CONCLUSÃO.....</b>  | <b>55</b> |
|          | <b>REFERÊNCIAS .....</b>   | <b>59</b> |
|          | <b>ANEXOS .....</b>  | <b>66</b> |
|          | <b>ANEXO A – IMÓVEIS E SUAS CARACTERÍSTICAS .....</b>                                    | <b>67</b> |
|          | <b>APÊNDICES.....</b>  | <b>71</b> |
|          | <b>APÊNDICE A – CÁLCULO VALOR VENAL DO TERRENO .....</b>                                 | <b>72</b> |
|          | <b>APÊNDICE B – CÁLCULO VALOR VENAL DA CONSTRUÇÃO.....</b>                               | <b>76</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Muito embora o Brasil seja um país extremamente rico em recursos naturais e, ainda, cujo PIB (Produto Interno Bruto) figura dentre os dez maiores do mundo, é também um dos mais injustos no que concerne à distribuição de riquezas e encargos, sendo considerado pela ONU (Organização das Nações Unidas), conforme relatório de 2010, o terceiro pior em índice de desigualdade social (DESIGUALDADE..., 2015).

Um dos fatores que culminam nesta desigualdade, e, considerando o cenário de turbulência política, é constantemente mencionado, é a injusta carga tributária que acarreta na instabilidade da sociedade e, em regra, onera os menos abastados. Daí porque é de fundamental importância um olhar atento aos limites ao poder de tributar, principais instrumentos de justiça fiscal.

Dentre estes, o presente trabalho tratará, especialmente, do princípio da capacidade contributiva no âmbito municipal ao visar à análise de sua aplicação prática no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no município da Araranguá – SC, com base nas premissas apresentadas pelas duas últimas legislações municipais responsáveis pelo tema, quais sejam a Lei Complementar 163/2014 e a Lei Complementar 102/2010, analisando seu cálculo nos exercícios de 2014 e 2015, com enfoque nas diretrizes ao montante de sua base tributável conforme cada uma das legislações e comparando-a ao valor de mercado dos imóveis previamente selecionados para estudo.

Dessa feita, buscar-se-á a compreensão de como é calculado o montante de IPTU neste município em 2015, e como era calculado até 2014, e, ainda, se em sua cobrança nestes dois exercícios houve a adequada divisão dos encargos da vida em sociedade por meio da observância do princípio da capacidade contributiva.

Para tanto, esta monografia divide-se em seis capítulos. Principiam-se, a partir do segundo capítulo, os estudos com a definição do Brasil como Estado democrático de direito e fiscal, realizando-se o estudo da evolução histórica constitucional do País e tratando da forma de financiamento deste estado.

No terceiro capítulo, tratar-se-ão dos limites ao poder de tributar, considerados a principal ferramenta de justiça fiscal, com ênfase nos princípios da tributação, em especial o da legalidade, isonomia e capacidade contributiva.

No quarto capítulo, com o fito de analisar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, abordar-se-á o tributo e suas espécies, o imposto e suas classificações e, por fim, especificamente o IPTU.

No quinto capítulo, finalmente, chega-se ao cerne desta pesquisa, qual seja o estudo de tal imposto nas leis 163/2014 e 102/2010 do Município de Araranguá, e o seu cálculo nos exercícios de 2014 e 2015, com base nas características de 19 imóveis edificados que se encontram em diferentes regiões da cidade e possuem diferentes valores no mercado imobiliário.

No último capítulo, serão apresentadas as principais conclusões do trabalho, em especial, se o Município de Araranguá atende ou não a efetivação do princípio da capacidade contributiva por meio do IPTU.

Sobre a metodologia utilizada, a pesquisa valeu-se do método indutivo, por meio do qual, a partir dos imóveis estudados, avaliou-se o cálculo do IPTU, a correspondência da base de cálculo ao valor de mercado destes imóveis, e a adequação ou não desta cobrança ao constitucional princípio da capacidade contributiva.

Para a escolha dos imóveis, efetuou-se a pesquisa em sítios na Internet e em visitas às imobiliárias da cidade para se apurar o valor de oferta destes em 2015 e suas principais características.

Assim, elegeu-se 16 imóveis que se encontravam à venda, situados em diferentes regiões da cidade, e realizaram-se os cálculos referentes à apuração do IPTU, consoante os critérios das legislações abordadas.

Frisa-se que entre as dificuldades enfrentadas durante a pesquisa, encontrou-se a limitação do acesso a dados oficiais, em decorrência do artigo 198 do Código Tributário Nacional, doravante CTN, que disciplina o sigilo fiscal. Tal circunstância impôs a opção pelo cálculo manual do valor venal utilizando-se dos parâmetros estabelecidos na legislação municipal.

Para tanto, procurou-se utilizar os mesmos parâmetros de cálculo sobre todos, adaptando-se as fórmulas e suprimindo as variáveis que poderiam distorcer a comparabilidade dos imóveis, também para garantir a comparabilidade, utilizou-se para o cálculo do IPTU do terreno não edificado a mesma alíquota dos imóveis edificados

Também para garantir a comparabilidade, utilizou-se para o cálculo do IPTU do terreno não edificado a mesma alíquota do imóvel edificado.

A fim de testar se a pesquisa retrataria a realidade, visto que valor de oferta é diferente de valor de venda, procedeu-se também à pesquisa no tabelionato local, com o escopo de localizar imóveis efetivamente comercializados no ano de 2015. Assim, não obstante ao sigilo fiscal, com tais informações, mais a autorização do alienante, buscou-se

junto à prefeitura o valor venal destes três imóveis que constavam como base de cálculo para o IPTU nos exercícios de 2014 e 2015.

Outrossim, a metodologia utilizada ao desenvolvimento deste trabalho foi também de natureza exploratória e bibliográfica, ao passo que à apresentação da teoria desenvolvida nos capítulos iniciais empreendeu-se pesquisa por meio da consulta a livros, artigos publicados na Internet, bases de dados digitalizadas, etc.

Esclareça-se, ao leitor, que não se trata, a presente monografia, de mera exposição descritiva, porquanto se propõe como trabalho acadêmico e, exatamente por isso, reflexivo. Até porque é dever da academia refletir acerca das realidades que a ela se apresentam e tomar posição, não se podendo permanecer neutro, principalmente em um país tão desigual e injusto como o Brasil.

## 2 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E FISCAL

A atual Constituição Brasileira, promulgada em 1988, positivou, em seu artigo 1º, o modelo de Estado adotado pelo Brasil: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]” (BRASIL, 2015).

Percebe-se, assim, que o constituinte originário atribuiu ao Estado brasileiro duas características primordiais, quais sejam “democrático” e “de direito”. A partir desta constatação, Amorim (2015) questiona se estas qualidades pressupõem uma à outra, concluindo que não e, por conseguinte, que o legislador não foi redundante em sua definição.

Nesse mesmo sentido, ao tratar do Estado Constitucional, Canotilho (2003, p. 23) reconheceu estas duas particularidades, esclarecendo que são distintas e que podem, muitas vezes, aparecer isoladas, salientando visar este Estado ao elo entre elas:

O Estado Constitucional, para ser um estado com as qualidades identificadas pelo constitucionalismo moderno, deve ser um Estado de direito democrático. Eis aqui as duas grandes qualidades do Estado constitucional: Estado de direito e Estado democrático. Estas duas qualidades surgem muitas vezes separadas. Fala-se em Estado de direito, omitindo-se a dimensão democrática, e alude-se a Estado democrático silenciando a dimensão de Estado de direito. Esta dissociação corresponde, por vezes, à realidade das coisas: existem formas de domínio político onde este domínio não está domesticado em termos de Estado de direito e existem Estados de direito sem qualquer legitimação em termos democráticos. O Estado constitucional democrático de direito procura estabelecer uma conexão interna entre democracia e Estado de direito.

Assim, em uma primeira análise, é possível inferir que o Estado democrático de direito é aquele regido por normas jurídicas e a elas submetido, sendo que estas normas advêm de um regime democrático, que, no caso do Brasil, em regra, traduz-se por meio da democracia representativa, consoante parágrafo único do artigo 1º da Constituição de 1988 (BRASIL, CFRB, 2015).

A esse respeito, Moraes (2007, p. 17) esclarece que a configuração do Estado Democrático de Direito pressupõe a “exigência de reger-se por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais [...]”.

Todavia, esta mera união formal dos conceitos de Estado democrático e Estado de direito não basta à configuração do Estado democrático de direito, a qual se concretiza por meio da incorporação de um terceiro elemento, um “componente revolucionário de transformação do *status quo*” (SILVA, 2005, p.119).

Nesse sentido, Silva (2005, p. 120) explica que Estado democrático de direito é, na verdade, “um tipo de Estado que tende a realizar a síntese do processo contraditório do mundo contemporâneo, superando o Estado capitalista para configurar um Estado promotor de justiça social”.

Por sua vez, a identificação do componente revolucionário está no estado que dirige suas ações políticas à superação das contradições entre os direitos subjetivos de seus subordinados e as vulnerabilidades sociais por eles enfrentadas.

De fato, não foi em vão que o constituinte originário definiu que o Estado brasileiro seria um Estado democrático de direito. Expressando o conceito de Silva acima apontado, o conteúdo da constituição de 1988, conhecida como constituição cidadã, foi consequência do momento histórico vivenciado pelo País, no qual, mais do que nunca, visava-se a romper com o modelo até então experimentado e à garantia dos direitos da pessoa humana.

Neste momento, mister realizar alguns apontamentos acerca das constituições brasileiras anteriores à vigente, sobretudo para que se vislumbre seu ideal revolucionário a partir da evolução constitucional do País.

## 2.1 EVOLUÇÃO CONSTITUCIONAL NO BRASIL: DO IMPÉRIO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Segundo Coelho (2015), em 1822, D. Pedro I convocou uma assembleia constituinte para elaborar a primeira constituição do Brasil, cujas atividades iniciaram-se em 3 de maio do ano seguinte. Todavia, em novembro de 1823, esta assembleia restou dissolvida pelo imperador, em razão de seu descontentamento sobretudo com as propostas de limitação ao seu poder.

Conforme explica o mesmo autor, ainda em novembro de 1823, D. Pedro I criou um Conselho de Estado, ao qual foi atribuída, então, a tarefa de elaborar a carta constitucional, que, baseada no anteprojeto elaborado pela assembleia constituinte de 1822, restou outorgada em 1824.

Sua outorga, que ocorreu quase que imediatamente após a independência do País, deu-se em um período marcado, especialmente, pela transição do Estado absolutista e, no entender Vainer (2010), seu conteúdo mostrou-se um tanto quanto antagonista, representando grande progresso quanto à constitucionalização de garantias fundamentais, como a liberdade



de expressão e religião, e, por outro lado, caracterizando-se com elementos autoritários e supressores dos direitos individuais, como com a instituição do poder moderador.

Esta constituição, conhecida como imperial e formalmente denominada “Constituição política do império do Brasil” [sic], definiu em seu artigo 3º a monarquia hereditária, constitucional e representativa como forma de governo do País (BRASIL, 1824), e, segundo Cabral (2014), “resultou da tentativa de conciliar os princípios do liberalismo à manutenção da estrutura sócio-econômica e da organização política do Estado monárquico e escravocrata que emergira da Independência”.

Um dos principais pontos a se destacar no texto constitucional de 1824, e que retrata o caráter autoritário da Constituição, é o acréscimo de um quarto poder no Estado, o chamado Poder Moderador, o qual, em complementação ao tripé de Montesquieu, era exercido pelo imperador, conferindo-lhe a prerrogativa de intervir em outros poderes visando, conforme o artigo 98 deste texto, à “manutenção da Independência, equilíbrio e harmonia dos mais Poderes Políticos” (BRASIL, 1824).

Outro aspecto a se ressaltar é a instituição do voto censitário, que restringia à grande parte da população brasileira o acesso à política. Somente votavam homens livres e proprietários, cujo direito ao voto subordina-se à comprovação de grande renda, percebida, essencialmente, por meio da agricultura.

Sobre esta Constituição asseveram Vicentino e Dorigo:

Em suma, a Carta Outorgada de 1824, de um lado, impedia qualquer participação política da maioria da população, dos grupos sociais menos favorecidos, mantendo a essência elitista da “Constituição da Mandioca”. De outro, concentrava os principais poderes nas mãos do imperador, diferenciando-se, por isso, do anteprojeto de Antônio Carlos. O exercício do poder moderador garantia a D. Pedro I o direito de nomear ministro, dissolver a Assembléia [sic], controlar as Forças Armadas, nomear os presidentes das províncias e juízes, etc. Era, enfim, o principal poder político brasileiro, consagrando a forma centralizada de governo (2000, p. 173).

A constituição de 1824 foi a que perdurou por mais tempo na história do País, vigorando por 65 anos.

A próxima constituição do Brasil é datada de 1891, promulgada durante o governo provisório de Deodoro da Fonseca (1889-91), é a primeira carta republicana no País, cuja proclamação da república ocorreu em 1890. Assim, em novembro deste ano, instalou-se Assembleia Constituinte para elaborar a nova constituição, todavia, diante da existência de um anteprojeto preparado por comissão liderada por Rui Barbosa, após três meses de debates sobre o projeto já preparado, em 24 de fevereiro de 1891 restou promulgada a “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil” (BRASIL, 1891).

Influenciada pelo modelo norte-americano da época, esta carta trouxe como principais alterações a federação, com a divisão de 20 estados dotados de certa autonomia e subordinados a um governo central (União), e o sistema presidencialista para o governo.

Quanto aos poderes, procedia-se à divisão nos moldes de Montesquieu, passando longe das influências de Benjamin Constant que inspiraram o quarto poder da constituição imperial, restando estabelecidos executivo, legislativo e judiciário, independentes entre si (BRANCO, 2007).

A ocupação dos cargos do executivo, legislativo e judiciário, seria escolhida por meio do “voto universal masculino”, excluindo-se da participação política as mulheres, os menores de 21 anos, soldados, padres, analfabetos e mendigos. Todavia, conforme estabelecido nas disposições transitórias do texto constitucional, o primeiro presidente da república, excepcionalmente, seria eleito pela Assembleia Constituinte, que, por 129 votos, em março de 1891, escolheu Deodoro da Fonseca como primeiro presidente da república dos estados unidos do Brasil (VICENTINO; DORIGO, 2000, p. 272).

Importante ressaltar que a constituição de 1891 cuidou em separar o Estado da igreja católica, instituiu o casamento civil, extinguiu a pena de morte e o poder moderador, e é nela que se encontra a primeira previsão para o *habeas corpus* (BRASIL, 1891).

Conquanto inegável o avanço quando comparada à constituição imperial, a primeira constituição republicana mostrou-se ineficiente na garantia dos ideais liberais, sendo que a democracia estampada em seu texto manteve-se apenas como decorativa.

Tal fato deve-se mormente à política de coronelismo e ao voto de cabresto verificados à época. Com efeito, considerando a centralização do poder durante o período imperial, formaram-se poderes locais que a constituição de 1891 não logrou êxito em dissolver. As autoridades locais de fato não eram os presidentes dos estados (governadores), mas sim os coronéis, que assistiam à população e exigiam, em contrapartida, obediência e lealdade, esta última controlada em razão de não ser assegurado o voto secreto (VEINER, 2010).

Ainda sobre a realidade enfrentada, salientado ineficiência dos estados, discorre Bonavides (2000):

Durante décadas perdurou a instabilidade, a tensão, a crise, a animosidade, o desequilíbrio nas relações entre a União e os corpos federados. O despreparo destes para o exercício das competências federativas manifestava-se patente, ocasionando assim um quadro político deveras turbulento, marcado por abusos, extravios de poder, intervenções federais e frequente [sic] decretação de estados de sítio, fontes portanto de violência e desrespeito contumaz e descarado à liberdade e às competências constitucionais dos entes políticos da federação.

Esta constituição perdurou por quase 40 anos, restando abolida em razão de insatisfações generalizadas, tanto porque não obteve êxito no ordenamento do processo político, quanto pela crise econômica eclodida em 1929. A este respeito, Arruda (p. 329-330) explica:

Na década de 1920 a 1930, o café representava cerca de 70% da totalidade das exportações brasileiras, e os Estados Unidos eram os maiores compradores e consumidores do produto. A redução das importações por parte dos Estados Unidos, devido á crise de 1929, significou uma queda quase total de exportação do café brasileiro. É fácil avaliar a repercussão desse fato no Brasil, considerando que nosso país dependia principalmente das vendas de café no exterior para equilibrar a balança comercial. [...] Até essa época, o principal apoio dos governos tinha sido a classe dos grandes fazendeiros e proprietários. A busca de mudança de posição dessa classe abria o caminho para soluções radicais ou violentas. Alguns dos grupos opostos ao governo se uniram para derrubá-lo. Washington Luís, Presidente da República, em 1930, foi afastado e, no seu lugar, assumiu o poder, com o apoio das Forças Armadas, Getúlio Vargas.

Salienta-se, neste momento, a relevância do movimento revolucionário de 1930, liderado por Getúlio Vargas, sobretudo no intuito de cessar a “política do café com leite”, que privilegiava a alternância do governo entre Minas Gerais e São Paulo, para a abolição da constituição de 1891, derrubada do Estado Oligárquico, e, por conseguinte, a promulgação da de 1934 (TEIXEIRA; DANTAS, 1979, p. 152).

Muito embora tenha preservado o modelo liberal da primeira constituição republicana, a nova carta constitucional, redigida por Levi Carneiro, modificou a perspectiva individualista que tanto se buscou após a monarquia, para uma social.

A constituição de 1934 manteve o regime republicano, restando comumente denominada de “República Populista”. Desta carta, três pontos merecem destaque, os capítulos relacionados à política econômica e à legislação trabalhista, bem como as estipulações quanto à representatividade.

No primeiro, encontra-se a prerrogativa concedida ao Estado para instituição de monopólios e realização de nacionalizações de interesses estrangeiros, sobretudo no setor financeiro. O segundo consiste em verdadeira inovação em matéria trabalhista, com a estipulação de jornada de trabalho limitada ao máximo de oito horas diárias, férias remuneradas, sindicalização e assistência social aos trabalhadores. A seu turno, quanto à representatividade, a constituição de 1934 estendeu o voto aos cidadãos maiores de dezoitos, sem discriminação de gênero, equiparando a participação de homens e mulheres na eleição (BRASIL, 1934).

Da promulgação desta constituição, verificou-se o retorno do País à normalidade constitucional e, ainda, o declínio do “tenentismo”. Contudo, não se logrou êxito em cessar as

tensões sociais e superar a crise econômica, intensificando-se os confrontos entre os extremos de direita e esquerda, assim como a repressão policial entre 1935 e 1937.

Neste necessário, da candidatura de Plínio Salgado à presidência em ameaça às pretensões perpetuistas de Getúlio Vargas, sob o argumento de salvar o País do “Plano Cohen” (forjado plano comunista), sobreveio golpe de estado em 1937 e “na mesma emissão radiofônica da noite de 10 de dezembro, Vargas anunciava a ‘nova ordem’ e a nova *Constituição*” (TEIXEIRA; DANTAS, 1979, p. 156).

Encontra-se então, neste período, o Brasil sob o regime conhecido como “Estado Novo” e sob a égide da Constituição Polaca, assim denominada em decorrência de ter sido inspirada na Constituição fascista da Polônia vigente à época (FERREIRA, 1995, p. 353).

Sobre as influências da primeira constituição brasileira desvinculada da representação popular, além da notável inspiração na constituição da Polônia, acrescentam Bonavides e Andrade (2002, p. 346):

É indispensável acrescentar a essa fonte inspiradora, a influência do fascismo de Mussolini vitorioso na Itália em 1922, do nazismo implantado por Hitler na Alemanha, com desculpa de prevenção da estabilidade econômico-financeira ainda sob o impacto da crise mundial de 1929.

Nem mesmo escapou dos analistas a provável influência da Constituição estadual do Rio Grande do Sul, de 1890, terra natal de Getúlio Vargas.

No cadinho das agitações sociais, num período de vizinhança do desenvolvimento industrial que se pronunciava, o fantasma do comunismo foi fonte alimentadora do golpe e, portanto, da Carta de 37.

A Constituição de 1937 foi autoritária e centralizadora, atribuindo ao presidente poderes altamente ditatoriais, característica que pode ser formalmente depreendida do artigo 73 deste texto constitucional: “Art. 73 - O presidente da República, autoridade suprema do Estado, coordena a atividade dos órgãos representativos, de grau superior, dirige a política inteira e externa, promove ou orienta e política legislativa e de interesse nacional, e superintende a administração do País” (BRASIL, 1937).

Extinguiu o cargo de vice-presidente, suprimiu a liberdade político-partidária e anulou a independência dos Poderes e a autonomia federativa. Essa Constituição permitiu a cassação da imunidade parlamentar, a prisão e o exílio de opositores. Instituiu a eleição indireta para presidente da República, com mandato de seis anos; a pena de morte e a censura prévia nos meios de comunicação.

Como suas principais particularidades elencam-se: a extinção do cargo de vice-presidente; a supressão da liberdade política, com a extinção dos partidos; o fim da imunidade parlamentar; a previsão de pena de morte; e, “com o fim de garantir a paz, a ordem

e a segurança pública” (Art. 122, 15, a), a censura prévia nos meios de comunicação (BRASIL, 1937).

De outro norte, em que pese os destaques retromencionados, verifica-se que, acerca da redação, a constituição em comento consolidou texto considerado liberal para o regime ditatorial no qual se inseriu. Todavia, as disposições democráticas nela inseridas tiveram feitiço exclusivamente nominal e, embora previstas, sucumbiram-se às decisões do presidente durante toda a governança (VAINER, 2010).

Enfatiza-se a incoerência política experimentada pelo País neste período: por um lado combatiam-se fervorosamente os regimes totalitários de característica fascista na Europa, de outro, conhecia-se de um regime ditador nestes mesmos moldes inspirado (VICENTINO; DORIGO, 2000, p. 373).

Somente com a derrota dos regimes totalitários ao fim da segunda guerra mundial, num cenário favorável à redemocratização, é que se vislumbra a decadência do modelo arbitrário do Estado Novo, tendo Getúlio Vargas convocado eleições em fevereiro de 1945 e, contudo, restado afastado em outubro deste mesmo ano.

Conquanto deposto, a figura de Getúlio Vargas manteve-se carismática, e seu apoio foi essencial à eleição subsequente, da qual saiu vitorioso Eurico Gaspar Dutra, que presidiria o país nos cinco anos seguintes.

É neste contexto que surge a Constituinte de 1946, em rejeição ao modelo ditatorial imposto de 1937, mas igualmente apoiada pelo militarismo, em um período marcado pela guerra fria e, por conseguinte, pela bipolarização do mundo em decorrência das disputas entre Estados Unidos e União Soviética, restando a nova Constituição promulgada em 18 de setembro de 1946.

Esta Carta constitucional, que regeu o país por mais de vinte anos, retomou princípios federativos da primeira constituição republicana, bem como liberais da constituição de 1934. Como principais determinações destacam-se a restauração do cargo de vice-presidente, o limite de 5 anos para o mandato presidencial, a definição do voto como secreto e universal, a normatização do direito de greve e a separação dos poderes em independência e harmonia (BRASIL, 1946).

Entretanto, algumas de suas mais democráticas disposições possuíam limitações. O voto universal não se estendia aos analfabetos, e o direito de greve conservava o caráter corporativista do Estado Novo (VICENTINO; DORIGO, 2000, p. 377).

Esta constituição não durou por duas décadas, e, sobrevivendo o golpe militar em abril de 1964, cai o governo democrático, a seu modo, de João Goulart, presidente à época, e instaura-se mais uma vez Estado ditatorial no Brasil (PINTO, 2012).

A próxima constituição, então, é datada de 1967. Todavia, frisa-se que desde 1964, embora ainda adotada, a constituição de 1946 sofrera muitas transformações em decorrência dos atos institucionais baixados pelo governo. Dentre estes, destaca-se o Ato Institucional nº 1, com disposições que determinavam a possibilidade de suspensão dos direitos políticos dos cidadãos por dez anos e, ainda, a cassação de mandatos parlamentares sem sequer passar pela apreciação do judiciário, além da escolha do Marechal Castello Branco para governar o país nos dois anos subsequentes ao golpe (FERREIRA, 1995, 397).

Três anos após o golpe militar, com o fito de legitimar o Estado decorrente do golpe por meio da outorga de uma nova Constituição, o então presidente Castello Branco optou por constituir o denominado Poder Constituinte Congressal, driblando qualquer controle de constitucionalidade. A esse respeito, relatam Bonavides e Andrade (2002, p. 436-437):

Era uma transformação do Legislativo para que, transformado em reformador ou redator de um texto novo para o país, evitasse a convocação de uma assembléia [sic] popular e, de outra parte, também evitasse mais um ato de força com a imposição de um texto originário do Executivo.

[...]

Não houve propriamente uma tarefa constituinte, mas uma farsa constituinte.

Isso porque os parlamentares além de não estarem investidos de faculdades constituintes, estavam também cerceados pelos atos institucionais (2002, p. 436).

A coação ao trabalho dos parlamentares exercida pelos atos excepcionais, impediu que os representantes do povo, mesmo sem os poderes constituintes autorizados pelo eleitorado, pudessem fazer uma Carta constitucional relativa-mente [sic] independente (2002, p. 437).

Neste contexto, em 1967 é outorgada a “Constituição do Brasil”, denominada por muitos como “Constituição Super Polaca”, já que ainda mais centralizadora e arbitrária que a de 1937 (CONSTITUIÇÕES..., 2005). Além de conferir ao governo militar a total liberdade para legislar, substituindo, de fato, o poder Legislativo, esta carta previu eleições indiretas e o mandato de quatro anos para a presidência da república (BRASIL, 1967).

Apesar da proposta inicial de que o governo militar figuraria por pouco tempo, apenas sob o pretexto de “pôr em ordem o País”, a edição dos Atos Institucionais seguintes ao primeiro deixou clarividente a intenção militar de permanecer no poder por um longo período, situação à qual a sociedade brasileira, sobretudo os estudantes e a classe média das grandes cidades, demonstrava descontentamento (NAPOLITANO, 1998, p. 20).

Considerando este cenário, o sucessor de Castello Branco, Marechal Artur da Costa e Silva, empossado em 15 de março de 1967, advindo de uma corrente nacionalista, comportou-se de maneira a encorajar a oposição brasileira da possibilidade de uma maior liberdade política (NAPOLITANO, 1998, p. 26).

Todavia, frustradas tais expectativas, em 1968 eclodiram manifestações estudantis em todo o país, em crítica à educação e ao próprio governo, culminando com a expressiva “Passeata dos Cem Mil” na cidade do Rio de Janeiro, em agosto deste ano (ALENCAR; RAMALHO; RIBEIRO, 1996, p. 398).

Como resposta militar, nos dizeres de Telles Junior (1999, p. 873-874):

[...] No dia 13 de dezembro de 1968, a treva e o terror do Ato Institucional nº 5 e da Lei de Segurança Nacional baixaram sobre a Nação. Parlamentares, juízes, professores, advogados, médicos, engenheiros, jornalistas, operários e estudantes amargaram os flagelos do regime. Os decretos do arbítrio reforçaram os poderes discricionários do Executivo e atribuíram ao Governo a faculdade de impor medidas repressivas específicas, como as cassações de mandatos e suspensão de direitos. [...] Os referidos decretos de força determinaram o recesso do Congresso Nacional, das Assembléias [sic] Legislativas dos Estados e das Câmaras Municipais de Vereadores. Cancelaram a garantia da estabilidade dos juízes. Baniram do território nacional, cidadão considerados “incontinentes” à segurança do regime [...].

Na sequência, durante o segundo semestre de 1969, outorgou-se a Emenda Constitucional nº 1, que, como complemento às disposições da Constituição de 1967, reforçando os Atos Institucionais até então baixados, adaptou amplamente seu texto aos verdadeiros interesses do Estado ditatorial, sendo considerada, por muitos, como uma nova constituição (BONAVIDES; ANDRADE, 2002, p. 447).

A Constituição de 1967, emendada em 1969, vigorou por 21 anos e, seguramente, marcou o período mais conturbado na história do País, com o cerceamento de direitos e garantias individuais e sociais como jamais experimentado.

Da mesma maneira, dentre as transições constitucionais, a mais árdua representou-se no caminho percorrido para o fim da constituição de 1967 e promulgação da constituição vigente, de 1988.

Conforme já demonstrado, a população brasileira já dera grandes sinais de insatisfação com o Estado ditatorial até então vigente, os quais foram suprimidos principalmente por meio do AI-5 e da EC 1/69. Este descontentamento foi extremamente agravado em 1974, quando, em decorrência do aumento do custo do petróleo somado ao endividamento externo do País, encontrava-se este novamente submerso em crise econômica (PRIORE; VENÂNCIO, 2001, p. 370).

Neste ano, foi eleito à presidência o general Ernesto Geisel, fato determinante ao longo caminho da transição constitucional, porquanto desde o começo de seu mandato defendeu a abertura política do País, a qual, embora “lenta, segura e gradual”, já representava o primeiro passo à redemocratização. Salienta-se, neste momento, a relevância ao processo de abertura da mobilização de diversas instituições civis, destacando-se, dentre elas, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) (LIMA, 2008).

Entretanto, em que pese os ideais do presidente Ernesto Geisel, muitas vezes suas ações atendiam aos interesses das classes conservadoras e entusiastas do continuísmo militar, constatação que, a exemplo, infere-se da aprovação da Lei Falcão, que proibia críticas ao regime nos programas eleitorais televisivos (PRIORE; VENÂNCIO, 2001, p. 372).

Assim, foi entre 1978 e 1979 que se vislumbrou, efetivamente, a consolidação do início do processo de abertura política, com a revogação do AI-5 e a decretação de anistia a presos políticos (VICENTINO; DORIGO, 2000, p. 422-424), e, somente em 1982, com a eleição dos governadores e, em 1984, por meio das manifestações populares pelas eleições diretas, que tal processo explicitou-se. A esse respeito, Silva (2005, p. 29) discorre:

A luta pela normalização democrática e pela conquista do Estado Democrático de Direito começara assim que se instalou o golpe de 1964 e especialmente após o AI-5, que foi o instrumento mais autoritário da história política do Brasil. Tomara, porém, as ruas, a partir da eleição dos Governadores em 1982. Intensificara-se, quando, no início de 1984, as multidões acorreram entusiásticas e ordeiras aos comícios em prol da eleição direta do Presidente da República, interpretando o sentimento da Nação, em busca do reequilíbrio da vida nacional, que só poderia consubstanciar-se numa nova ordem constitucional que refizesse o pacto político-social.

O movimento pelas “diretas já” obteve aquiescência em massa da população e, conquanto não tenha atingido seu principal escopo, posto que rejeitada pelo congresso a Emenda Dante Oliveira, influenciou radicalmente os meios de comunicação, culminando no recuo dos setores mais radicais do exército (PRIORE; VENÂNCIO, 2001, p. 377).

Eis que, por meio de eleições indiretas, em janeiro de 1985 é eleito Tancredo Neves, o primeiro presidente civil após 21 anos de ditadura militar, o qual, todavia, veio a falecer em abril deste mesmo ano, assumindo a presidência o vice José Sarney, cujas primeiras medidas foram de cunho político com emendas à constituição prevendo que as eleições subsequentes à sua, para presidência, governos estaduais e municípios, dar-se-iam de forma direta. Ainda, tais emendas restabeleceram o pluralismo político, que, durante a ditadura, limitava-se à situação (ARENA) e oposição (MDB), e estendeu o voto aos analfabetos (PILETTI, 1997, p. 326-330).



Não obstante as emendas retromencionadas, o evento mais significativo do governo Sarney foi, indubitavelmente, a convocação de uma Assembleia Constituinte, a qual foi eleita em 1986 e instalada em 1º de fevereiro de 1987, culminando com a promulgação da “Constituição da República Federativa do Brasil” em 5 de outubro de 1988.

A Constituição de 1988, atualmente vigente, tem como denominação a de “Constituição Cidadã” e nos dizeres de Vicentino e Dorigo (2000, p. 444), visa a “resgatar a plenitude democrática brasileira e encaminhar a solução da ‘dívida social’, a superação do enorme fosso entre a elite e a imensa massa de excluídos nacionais, por meio do assistencialismo e garantias trabalhistas”.

É a carta constitucional mais extensa, tanto em seu próprio texto quanto em suas disposições transitórias, tendo o constituinte originário cuidado na exaustiva normatização da proteção aos direitos e garantias individuais, e, também, na inserção de cláusulas pétreas, em seu artigo 60, §4º, de modo a resguardar os direitos fundamentais, bem como a forma de Estado (BRASIL, CRFB, 2015).

Pois bem. Transpondo a evolução histórico constitucional, até então sinteticamente apresentada, ao cerne da questão suscitada no início deste capítulo, qual seja a atual república federativa do Brasil como Estado democrático de direito, vislumbra-se que a constituição de 1988 representa no País o terceiro elemento levantado por Silva (2005, p. 119).

Para tal entendimento, adota-se a ideia de uma progressiva efetividade dos direitos resguardados pela constituição de 1988, a qual estabeleceu, sobretudo no título II, que trata dos direitos e garantias fundamentais, inúmeros direitos inerentes a todos os cidadãos (BRASIL, 1988). Esta ideia nos mostra que, conquanto a previsão constitucional seja clara em assegurar os direitos do artigo 5º, por exemplo, infelizmente é cediço que a população brasileira em sua integralidade não os tem assegurados, a muitos ainda faltam elementos para a conquista da tão nobre dignidade da pessoa humana, razão pela qual, à primeira vista, a Constituição cidadã pode parecer apenas um texto desvirtuado da realidade do País.

Todavia, o que na realidade depreende-se é a atribuição pela Constituição de 1988 ao estado Brasileiro da responsabilidade em buscar continuamente a efetiva criação de uma sociedade que verdadeiramente assegure os direitos constitucionalizados.

Dessa feita, a partir das proposições apresentadas, verifica-se que o Brasil é um Estado democrático de direito, pois se regula a partir de normas, com um ordenamento jurídico pautado na Constituição de 1988, inseridas num governo democrático, que no caso do Brasil dá-se por meio da democracia, em regra, representativa (indireta), e, ainda, pela

efetividade progressiva dos direitos fundamentais constitucionalizados, representando o componente revolucionário de transformação do *status quo*.

## 2.2 A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O ESTADO FISCAL

Diante dos enunciados até então abordados, denota-se que o Brasil conquistou o estado democrático de direito após um processo histórico representado pela Constituição de 1988. Assim, por ser o Brasil Estado democrático de direito, sobrevém a necessidade de uma estrutura que viabilize a concretização de seus preceitos imperativos, posto que sem os meios competentes para esta, teríamos um Estado sem efetividade sob normas fadadas a limitarem-se à mera folha de papel, e “de nada serve o que se escreve numa folha de papel se não se ajusta à realidade, aos fatores reais e efetivos do poder” (LASSALE, 2002, p. 68).

Nesse contexto, Baleeiro (1998, p. 125) afirma que ao financiamento de um Estado diversas maneiras apresentam-se, elencando a extorsão dos povos, a doação voluntária por estes, os empréstimos forçados ou voluntariamente concedidos, a atividade empresarial estatal, por meio de seus bens e empresas, a própria fabricação de moeda, e, finalmente, a exigência de tributos.

Destas formas de financiamento, considerando a seção que dispõe sobre a ordem econômica e financeira, prevista no título VII da Constituição de 1988, bem como as disposições sobre finanças públicas (artigo 163 e seguintes do texto constitucional), verifica-se que a tributação é a maneira mais compatível ao ordenamento brasileiro para o custeio das necessidades na república federativa do Brasil (BRASIL, CRFB, 2015).

A extorsão dos povos e os empréstimos forçados são incompatíveis à garantia da propriedade privada, conforme inciso II, do artigo 170 da Constituição de 1988. Por sua vez, as doações e empréstimos voluntários dependeriam sempre da vontade dos voluntariados, não se podendo neles basearem-se os custos do Estado, por uma questão de insegurança quanto ao momento e à quantia. A atividade empresarial estatal, ainda que possível, conforme artigo 173 da Constituição de 1988, é exceção, sendo permitida “somente quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (BRASIL, CRFB, 2015). Quanto à emissão de moeda, conforme Mendonça (2006, apud, AVELINE, 2015), embora prevista e autorizada pelo texto constitucional (artigo 163, I, II, IV e VI, e artigo 165, § 8º), “não constitui uma forma de obtenção e ao mesmo tempo de incorporação da receita obtida por meio dele ao patrimônio estatal, não podendo consistir numa forma habitual de ingresso de recursos para as burras do Estado”.

Ademais, a própria constituição elegeu a tributação como principal meio de obtenção dos recursos públicos voltados à consecução dos objetos essenciais do Estado, elencando a administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado e priorizando-a quando do repasse de recursos, conforme redação de seu artigo 37, inciso XXII, bem como conferindo aos entes federados a competência para a instituição de tributos em seus artigos 145, 148, 149 e 149-A (BRASIL, CRFB, 2015).

É neste panorama que o Brasil, além de ser Estado democrático de direito, também se identifica como um Estado fiscal contemporâneo, tendo na tributação o principal meio de levantar recursos para o financiamento de políticas públicas que viabilizem o efetivo exercício dos direitos e garantias individuais, coletivos e sociais que tem como imperativos.

### 3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme se demonstrou, o Brasil, além de Estado democrático de direito, é também um Estado fiscal, o qual se utiliza da arrecadação de tributos para efetivar suas premissas normativas e garantir os direitos que formalmente assegura.

Todavia, ressalva-se que a atividade fiscal do Estado necessita de limites, posto que quando exercida de forma irrestrita viola direitos e garantias fundamentais e torna-se incompatível com um Estado democrático de direito. Tal premissa, no Brasil, exemplifica-se por meio da cobrança do quinto pela coroa portuguesa que culminou na revolução mineira em 1879 (TORRES, 1991, p. 93).

A partir deste entendimento, com o fito de resguardar o cidadão da arbitrariedade fiscal, o regramento normativo do Brasil cuida em limitar o poder de tributar.

A Constituição de 1988, por exemplo, tratou em definir limites à tributação com a criação de princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias, tendo, inclusive, seção exclusiva para tratar da matéria, qual seja a seção II, do capítulo I, do Título VI, assim intitulada: “Das Limitações do Poder de Tributar” (BRASIL, CRFB, 2015).

Nos dizeres de Júnior (2005), “as limitações ao poder de tributar constituem-se, portanto, em normas legitimadas pela Constituição Federal que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que visam impedir as situações por elas descritas, ou seja, que sejam utilizadas pela força tributária do Estado”.

Em complementação, conforme explica Amaro (2009, p. 106), no ordenamento jurídico brasileiro, os limites à atividade fiscal estatal não se esgotam no título constitucional acima mencionado, podendo ser localizados em outros capítulos da Constituição e, também, fora dela, havendo um verdadeiro complexo normativo a ditar as “fronteiras do campo em que é exercitável o poder de tributar”.

No mesmo norte, ou seja, de que as limitações ora abordadas não se exaurem no texto constitucional, Harada (1991, p. 83) expõe que, concomitante aos princípios explícitos na Constituição, outros - que decorrem destes, do próprio regime federativo e, ainda, dos direitos e garantias individuais - regulam o Sistema Tributário Nacional implicitamente.

Estas restrições ao poder de tributar podem ocorrer tanto por meio de vedação a certas condutas do Estado, quanto como proteção aos direitos e garantias individuais, e, sobre esta dualidade, extrai-se a explicação de Ichiara (1994, p. 33):

Em face da bilateralidade do direito, as limitações constitucionais, vistas pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vistas pelo ângulo dos indivíduos (pessoa física ou jurídica), contribuintes dos tributos representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal.

Ainda sobre o caráter duplo da questão em comento, mas sobre outro enfoque, escreve Cólho (2004, p. 39):

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, conquanto o Estado utilize da tributação para angariar recursos a sua manutenção e à realização de políticas públicas que viabilizem seus objetivos, sendo tal conduta, em um primeiro momento, verdadeiro poder-dever, a arrecadação não poderá ser exercida de maneira ilimitada, em respeito aos direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados e restringindo-se nestes, configurando-se, assim, não somente como relação de poder, mas sim como plena relação jurídica.

Nesse viés, traduzem-se, os princípios da tributação, na principal expressão dos limites ao poder de tributar que regem o Sistema Tributário Nacional. Neste estudo, três princípios do direito tributário serão abordados, quais sejam o da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Para tanto, inicialmente necessário faz-se o entendimento, ainda que superficialmente, do que vêm a ser princípio jurídico e princípio constitucional.

Segundo entendimento de Carraza (1986, p. 8), trata-se, o princípio jurídico, seja ele explícito ou não, de proposição lógica de grande generalidade que cinge a interpretação e aplicação dos preceitos normativos jurídicos e com eles estabelece elo.

No mesmo sentido, Mello (1980, p. 230) conceitua:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servido de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Princípio jurídico é, então, premissa que embasa o sistema jurídico e auxilia na resolução dos aparentes conflitos entre seus enunciados.

Com efeito, embora tais princípios possam ser auferidos de todos os degraus da pirâmide Kelseniana, indubitavelmente, os constitucionais assumem maior relevância e

norteiam todos os demais, pois “compelem o jurista a direcionar seu trabalho para as idéias-matrizes contidas na Carta Magna” (CARRAZA, 1986, p. 10).

Assim, os princípios jurídicos e constitucionais constituem-se em alicerce e direção do ordenamento jurídico.

### 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Inicialmente, sobre o estudo do referido princípio, é importante destacar sua origem na irresignação dos povos, desde a idade média, frente à tributação não consentida, conforme preleção de Harada (2006, p. 312, grifo do autor):

A exacerbação do fenômeno tributário acabou por provocar a luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidos os movimentos nesse sentido nas três grandes civilizações. Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1188, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, representantes da nobreza, clero e povo reuniam-se em **États Généraux** e nos “Estados Provinciais” quase sempre para obtenção de tributos, desde o início do século XVI, até que os monarcas absolutistas (Francisco I, Henrique IV e Luís XIV) prescindiram dessas assembléias [sic]. Na Inglaterra, a luta dos barões contra “João sem Terra” culminou com o advento da Carta Magna de 1215, na qual ficou consignado o princípio de que nenhum tributo ou *Scutage* poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha.

Atualmente, sua previsão encontra-se nas constituições de quase todos os países (HARADA, 2006, p. 312). No Brasil, outro norte não se verifica, e, à abordagem do princípio da legalidade, dois dispositivos da constituição de 1988 mostram-se essenciais.

Pois bem. O primeiro preceito a ser tratado é o inciso II do artigo 5º, que trata da existência do princípio da legalidade em seu sentido amplo, representando segurança jurídica e garantia de direitos individuais e coletivos em qualquer seara do direito, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, CRFB 2015).

Dessa redação, é seguro auferir a imprescindibilidade da lei ao surgimento de direitos subjetivos e deveres jurídicos a estes correlatos. Ademais, conforme expõe Jardim (2011, p. 212), evidente é sua relevância e, por conseguinte, influência em todos os campos do direito positivo brasileiro, exprimindo a essência do Estado de Direito como governo das leis.

A despeito do princípio da legalidade, Ichihara (1995, p. 53) salienta que no Estado de direito a submissão às leis não se restringe ao cidadão, mas também é experimentada pelo próprio Estado que a ela limita-se.

Sobre este ponto, esclarece-se que a legalidade aplicada à administração, em seu sentido clássico, difere da legalidade genérica à qual se submete o indivíduo, pois ao Estado somente é permitido realizar o que, de fato, encontra-se previsto em lei, dela não podendo desviar-se ou afastar-se (MEIRELLES, 2010, p. 89).

Por sua vez, a legalidade tributária, principal objeto desta seção, também tem sua singularidade. É dela, especificamente, que trata o segundo dispositivo constitucional atinente ao estudo do princípio da legalidade, qual seja o inciso I, do artigo 150, de cuja redação extrai-se: “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, CRFB, 2015).

Da leitura deste preceito, depreende-se inicialmente que somente haverá instituição ou aumento de tributo por meio de lei. Somam-se a esta conclusão as disposições do artigo 97, em seus incisos I e II, do CTN, referentes à exigência de lei também para a extinção e redução de tributo (BRASIL, CTN, 2015).

Em complemento, os parágrafos 1º e 2º deste mesmo artigo explicam que ao aumento de tributo equiparam-se as alterações na base de cálculo que o tornem mais oneroso, sendo que a mera atualização desta não configura tal majoração. De igual sorte, consoante interpretação de Amaro (2009, p. 113), corolário inferir que a alteração na base de cálculo que torne o tributo menos oneroso equipara-se a sua redução, a qual a simples atualização na base de cálculo também não configurará.

Com efeito, a legalidade tributária deve ser compreendida sob os prismas formal e material. O primeiro remete à ideia de que as normas tributárias devem ser elaboradas por órgão legiferante e em consonância às regras de processo legislativo (CORDEIRO, 2006). O segundo, a seu turno, implica na afirmação de que a legalidade tributária requer a fixação em abstrato de todos os aspectos do tributo para que seja possível determinar quem irá pagá-lo, qual o seu valor, quem irá recebê-lo e por que será cobrado. Sobre a legalidade material, explica Amaro (2009, p. 112, grifo do autor):

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar-se se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher,

devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

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

Ainda sobre a legalidade material, ressalta-se que esta exigência da definição de todos os aspectos do tributo também corresponde ao que se conhece por princípio da tipicidade tributária (COSTA, 2009, p. 63).

Por derradeiro, conveniente ao estudo do princípio da legalidade tributária mostra-se sua estrita ligação à legitimidade, já que o Brasil é Estado democrático de direito, elo que culmina na observância da norma aos preceitos fundamentais por este assegurados.

Portanto, o princípio da legalidade tributária consiste na vinculação da instituição, extinção, majoração ou redução de tributo, bem como da previsão de todos os seus elementos, à criação de lei que respeite o processo legislativo e seja formulada por órgão legiferante, e deve estar atrelado à legitimidade, respeitando os valores fundamentais resguardados pelo Estado democrático de direito.

### 3.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA

O princípio da igualdade ou isonomia encontra-se formalmente consubstanciado na Constituição de 1988, em seu artigo 5º, *caput*, e inciso I:

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

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição (BRASIL, CRFB, 2015).

A respeito do dispositivo, Becho (2011, p. 396) explica que sua interpretação literal diz muito pouco e exemplifica refletindo que a análise puramente gramatical levaria ao entendimento de que a diferença entre o período de licença maternidade e licença paternidade é inconstitucional, já que há vedação à distinção entre os gêneros, concluindo que para a efetividade do princípio outros métodos de interpretação, como o teleológico e sistemático, deverão ser utilizados.

A primeira interpretação a se inferir do preceito acima colacionado leva ao entendimento do que se conhece por igualdade formal, sobre a qual aduz Difini (2008, p. 80):

É o princípio da igualdade formal, ou igualdade perante a lei, a significar que a lei deve ser norma geral e abstrata. Ou seja, não individualizará as pessoas com relação às quais deva incidir. Qualquer pessoa que pratica o ato ou se encontra em relação



com o fato que é o suporte fático (em matéria tributária, fato imponible) da norma será colhida pela incidência desta e afetada, igualmente, pelas consequências daí advindas, independente da raça, cor, credo, ideologia, classe social a que pertença, ou quaisquer outras condições pessoais.

Assim, tem-se a igualdade perante a lei, que consiste no tratamento igual, independente das características pessoais, àqueles que estiverem em igual situação. Tal igualdade ecoa também no artigo 19, inciso III, do texto constitucional, com a vedação à discriminação (BRASIL, CRFB, 2015).

Evidente que existindo pessoas em igual situação, existem também aquelas que se encontram em situação desigual, as quais devem ser tratadas pela lei desigualmente, na proporção de tais desigualdades. Tal preleção é atribuída, conceitualmente, a Aristóteles, e remete ao conceito de igualdade material (ICHIHARA, 1995, p. 54).

É neste contexto que Barbosa (1999, p. 26) entende que o tratamento desigual não importa em contrariedade à igualdade: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeir desigualmente aos desiguais [sic], na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”.

A partir deste entendimento, vem a calhar o questionamento sobre quem são os desiguais e quem são os iguais, para assim compreender quando é possível, ou até mesmo necessário, o tratamento desigual com o escopo de alcançar efetivamente a igualdade material.

Em resposta, Machado (2004, p. 66) explica que em se tratando de direito tributário o critério de discriminação está na capacidade econômica do contribuinte, e, por esta razão, a Constituição de 1988 adotou também ao princípio da capacidade contributiva, o qual será especificamente abordado em seção própria.

Pois bem, prosseguindo no estudo do princípio da isonomia, direcionando-o à seara tributária, verifica-se sua inserção no texto constitucional também no capítulo que trata do sistema tributário nacional. Assim, extrai-se da redação do artigo 150, inciso II, da constituição, a vedação às pessoas jurídicas de direito público de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos” (BRASIL, CRFB, 2015).

Salienta-se que tal ênfase do princípio da isonomia no texto constitucional foi realizada de maneira pontual, visando à revogação de isenções de imposto de renda que favoreciam militares, magistrados e parlamentares e também à condenação de isenções subjetivas de outros impostos (MACHADO, 2004, p. 66).

Por fim, evidencia-se que a Constituição de 1988 elencou como objetivo fundamental a busca pela igualdade material ao tratar, em seu artigo 3º, inciso III, da redução das “desigualdades sociais e regionais” (BRASIL, CRFB, 2015). Esta diminuição das desigualdades deve também ser visada pela via tributária, que poderá, para tanto, valer-se da proporcionalidade e progressividade (JACKISCH; FRANTZ, 2015).

### 3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Corolário do princípio da igualdade ou isonomia, o princípio da capacidade contributiva é, indiscutivelmente, norma realizadora de justiça fiscal e de implementação do princípio da isonomia no sentido jurídico (ICHIHARA, 1995, p.62), não somente no Brasil, mas também em constituições de vários outros países. A este respeito, exemplifica Machado (2004, p. 71, grifo do autor):

Na Constituição da República Portuguesa, texto de 1967, está dito que *o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos* (art. 106). A Constituição da República da Nicarágua, de 19 de novembro de 1986, estabelece que *el sistema tributário debe tomar en consideración La distribución de La riqueza y de las rendas* (art. 114). A Constituição da Espanha, de 27 de dezembro de 1978, é mais direta, afirmando que *todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade de progressividade, que, em caso algum terá alce confiscatório* (art. 31). A Constituição da República Italiana estabelece expressamente que *todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva* (art. 3º).

Idênticos dispositivos podem ser encontrados em várias outras constituições, entre as quais a da Venezuela (art. 223), do Chile (art. 20), da Argentina (art. 4º), do México (art. 31, IV) e da Grécia (art. 3º).

Sobre a finalidade do princípio da capacidade contributiva e sua estrita ligação com a busca pela justiça fiscal, escreve Harada (1991, p. 137) que seu objetivo é “o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva traduz-se na ideia de proporcionalidade na repartição dos encargos, “dado que onera em maior conta aqueles que possuem mais condições de aportar recursos ao orçamento público, com vistas ao suporte e desenvolvimento do Estado” (XIMENES, 2011).

Quanto à sua estrita ligação ao princípio da isonomia, prescreve Amaro (2009, p. 139):

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de

incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte da imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que o tratamento desigual para os desiguais.

Com efeito, do princípio da capacidade contributiva, dois limites à tributação deduzem-se, quais sejam a preservação do mínimo existencial e a vedação ao confisco. O primeiro trata-se de um limite mínimo, ou seja, respeita-se um ponto de partida que autoriza a tributação, e o segundo traduz-se em limite máximo, permitindo que a tributação ocorra somente até certo ponto (HACK, 2014).

A respeito do mínimo existencial, sua preservação decorre do princípio da dignidade da pessoa humana o qual, conforme artigo 1º, inciso III, da constituição de 1988, é eleito como fundamento da república federativa do Brasil, bem como dos objetivos de erradicação da pobreza e promoção do bem de todos e erradicação, estampados no artigo 3º, incisos III e IV, respectivamente, do texto constitucional (BRASIL, CRFB, 2015).

Ademais, conforme aduz Torres (2009, p. 13), “a proteção ao mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamento na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade de da dignidade humana”.

Trata-se de vedação à tributação de valores mínimos à subsistência do indivíduo que, além de fundamentar-se em questões de ordem principiológica, justifica-se economicamente, posto que entre a contribuição e a existência, por certo o indivíduo privilegiaria esta última, e, porque não teria bens passíveis de gravação em possível cobrança de tributo, a execução restaria frustrada e a tributação mostrar-se-ia ineficaz (HACK, 2014).

Por sua vez, a vedação ao confisco encontra-se formalmente prevista no artigo 150, IV, da constituição de 1988 e encontra base no direito de propriedade, consagrado por este texto constitucional em seu artigo 5º, *caput* e inciso XXII (BRASIL, CRFB, 2015). Trata-se de verdadeiro limite constitucional ao proibir o legislador de instituir tributo com caráter confiscatório (BRAGA, 2014).

Estabelecidas estas proposições, a partir da compreensão do que é o princípio da capacidade contributiva e suas implicações, busca-se a demonstração de sua previsão na Carta Constitucional de 1988, que consagrou o referido princípio no parágrafo primeiro de seu artigo 145 (BRASIL, CRFB, 2015):

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta redação, dois pontos merecem destaque: o primeiro deles é o emprego do legislador da expressão “sempre que possível”; o segundo, é que o constituinte originário, ao menos quanto à redação, estabeleceu a aplicação do princípio da capacidade contributiva exclusivamente aos impostos.

A respeito do primeiro destaque, não obstante a entendimentos de que a expressão refere-se somente ao caráter pessoal dos impostos (DIFINI, 2008, p. 83), adota-se o entendimento de Amaro (2009, p. 138), segundo o qual esta sentença diz respeito tanto à personalização dos impostos quanto à aplicação da capacidade contributiva. Ademais, frisa-se que não se trata de faculdade concedida ao Estado, mas de obrigação de sua aplicação em qualquer situação que não se esteja diante da total impossibilidade. Cabe dizer que, somente quando impossível, poderia o Estado deixar de aplicar o referido princípio.

A seu turno, sobre a suposta limitação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, embora não se ignore o posicionamento de que esta restrição decorre da aventada impossibilidade da aplicação do princípio em comento a tributos que não elegem como fato gerador um conteúdo econômico, mas uma atividade estatal, vislumbra-se a plausibilidade de sua aplicação também a outros tributos, como em relação às taxas e contribuições de melhoria, por exemplo, por meio de isenções e entrega de obras públicas a comunidades hipossuficientes (LEÃO, 1999, p. 41).

Outrossim, nada impede de se considerar que, ao menos por excelência, o princípio da capacidade contributiva relaciona-se diretamente aos impostos, em razão de suas características, as quais serão oportunamente abordadas.

Dessarte, sobre a obrigatoriedade de se observar a capacidade contributiva na instituição de tributos, sobretudo de impostos, conjugando a força normativa orientadora decorrente de sua carga principiológica ao conteúdo expresso no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição de 1988, consoante exposto por Jackish e Frantz (2015), imperativo observar-se tal princípio “sempre que a estrutura material da hipótese de incidência o permitir, sob pena de o tributo a ser criado vir a ser considerado inconstitucional”.

## 4 IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO (IPTU)

O estudo do IPTU, tributo cuja competência para instituição foi atribuída pela Constituição de 1988 aos municípios, em seu artigo 156, inciso I (BRASIL, CRFB, 1988), dar-se-á a partir da seguinte proposição: trata-se, o IPTU, de imposto, que, por sua vez, é espécie de tributo.

Dessa feita, porque imprescindível ao seu entendimento, antes mesmo de se iniciar o tema que ora se titula, passa-se à compreensão do conceito de tributo, suas espécies, bem como do conceito de imposto e suas classificações.

### 4.1 TRIBUTO

Conforme exposto no primeiro capítulo, quando da abordagem sobre a república federativa do Brasil como estado fiscal, os tributos são o meio de obtenção dos recursos necessários à consecução dos objetivos do Estado.

A esse respeito, corrobora Falcão (1981, p. 18):

Para a obtenção dos recursos possibilitadores de sua atividade financeira, teve o Estado que voltar-se [sic] para um outro aspecto que lhe é inerente: o império das suas decisões, a cogência do seu mando, a *imposição* da sua força. Viabilizam-se, de tal forma, em termos práticos, os tributos e, em virtude disso, a tributação.

Tecnicamente, conforme Difini (2008, p. 17), tributo é prestação obrigatória, em espécie, sem caráter sancionatório e exigida pelo Estado por causa de seu poder de império.

Torres (2004, p. 369), a seu turno, conceitua:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Ainda, segundo Costa (2009, p. 3 e 105), trata-se, a tributação de “poder-dever” do Estado que, ao desempenhá-la auferirá receitas que possibilitarão o exercício de suas atividades, e o tributo, de relação jurídica entre contribuinte e Estado consequente de uma situação fática prevista em lei e autorizadora de sua exigência, que se traduzirá em prestação pecuniária, com regime jurídico próprio e despida de caráter sancionatório.

A constituição de 1988 não explica o que é um tributo, todavia, em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, atribuiu à lei complementar sua definição: “art. 146. Cabe à lei

complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre: a) definição de tributos [...]” (BRASIL, CRFB, 2015).

Esta definição exigida pela carta constitucional é encontrada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, de cuja redação extrai-se: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, CTN, 2015).

Da análise do artigo, bem como dos conceitos apresentados, inferem-se algumas características essenciais à compreensão do conceito de tributo, as quais se estudarão uma a uma: seu caráter pecuniário; compulsoriedade; natureza não sancionatória de ato ilícito; origem legal; e natureza vinculada da atividade administrativa.

#### **4.1.1 Características do tributo**

Trata-se, o tributo, de prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ou seja, de uma obrigação de prestar pagamento ao Estado em dinheiro, não em bens (*in natura*), nem em serviços (*in labore*) (SABBAG, 2013, p.384). A este respeito, Schoueri (2011, p. 133) exemplifica que prestações como serviço militar ou requisições em situação de guerra não configuram tributo, porquanto despidas de relação pecuniária.

No entender de Difini (2008, p. 20-21), a expressão em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir recebe diversas críticas pela doutrina. Primeiro porque “em moeda” estaria reiterando a palavra “pecuniária”, que qualifica a prestação tributária. Por sua vez, a sentença “cujo valor nela se possa exprimir” importa em divergência, havendo quem se manifeste pelo entendimento de que não passa de repetição de “pecuniária” e “em moeda”, bem como aqueles que creem haver espaço na legislação para a possibilidade da entrega de alguns bens ou serviços como prestação tributária.

Com efeito, o Código Tributário deixa claro que tributo é prestação pecuniária, e, neste ponto, vai-se ao encontro do entendimento de que não configura tributo a prestação de bens ou serviços.

Nem por isso entende-se que a expressão é obsoleta, posto que, por vezes, autoriza-se a satisfação da obrigação tributária por meio da “dação em pagamento”, ou seja, pela entrega de bens imóveis, conforme artigo 156 do Código Tributário Nacional (BRASIL, CTN, 2015). Entretanto, nestas situações, a obrigação continua tendo caráter pecuniário, o que

não se faz em moeda, quando conveniente às partes, é o seu pagamento (SCHOUERI, 2011, p. 133).

Outra explicação à expressão, conforme Difini (2008, p. 22), é a de que o valor do tributo ainda poderia exprimir-se em indexadores, os quais, quando do pagamento, converter-se-iam em moeda.

O tributo também é prestação compulsória. Ou seja, não voluntária, nem facultativa, nem contratual. Isso implica em dizer que a vontade das partes é irrelevante a sua exigibilidade, que decorrerá sempre de uma determinação legal.

A este respeito, Sabbag (2013, p. 385) explica que juridicamente não importa que o sujeito passivo da obrigação discorde da cobrança do tributo, até porque, a supremacia do interesse público reveste de legitimidade à imposição unilateral de obrigações pelo Estado.

De igual forma, não desobriga o contribuinte o sentimento de que a tributação é injusta em razão da comum sensação de não se observarem efetivadas contraprestações estatais, como bem coloca Becho (2011, p. 68):

Também não inferem com a obrigação tributária sentimentos muito comuns como a sensação de não receber do Estado as contraprestações gerais. Quantas vezes se ouvem contribuintes afirmando que consideram os tributos injustos, porque o Poder Público não lhes oferece segurança condizente, sistemas de saúde e educação gratuitas e de qualidade, etc. Esses temas, conquanto importantes, não fazem parte da definição de tributo [...].

Ressalta-se que a caracterização do tributo como prestação compulsória não importa em tributação não consentida, conforme já abordado quando dos limites ao poder de tributar, porquanto se trata de obrigação determinada por lei, aspecto que também engloba o conceito de tributo como posteriormente tratar-se-á.

Por ser prestação diversa de sanção de ato ilícito, o tributo possui caráter não sancionatório, diferindo-se dele as prestações pecuniárias que visam à punição de ilicitudes.

Nesse sentido, distingue Torres (2004, p. 234): “São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica”.

Com efeito, a compreensão de que tributo não é multa não acarreta no entendimento de que o ato ilícito estará à mercê da tributação, já que esta incide em razão de uma riqueza, e não por causa de eventual licitude. Assim, conforme entender de Amaro (2009, p. 25), “não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada”.

No mesmo sentido, entende Machado (2008, p. 57):

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito.

A esse respeito, Schoueri (2011, p. 135) remete ao princípio *non olet* e à frase “o dinheiro não cheira”, atribuída a Vespasiano quando questionado acerca da tributação sobre o uso de latrinas, para demonstrar que a proveniência da atividade que enseja o tributo é irrelevante a sua cobrança.

Neste ponto, Brito (2015) ressalta que os que se filiam a esta corrente, qual seja a de analisar o tributo de forma econômica, desvinculando sua cobrança da proveniência da atividade que o ensejará, estão homenageando a justiça fiscal e a capacidade contributiva, posto que, do contrário, privilegiar-se-ia a marginais e criminosos com a exoneração tributária, representando grande desvantagem aos que são por lei sujeitos ao pagamento de tributos em decorrência de suas atividades lícitas.

Corroborando esta característica, diferenciando tributo e multa, traz-se a redação do artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, da qual se infere que tanto o tributo quanto a multa traduzem-se em obrigação principal (BRASIL, CTN, 2015).

Outrossim, o conceito legal de tributo explica que se trata de prestação instituída em lei, ou seja, obrigação *ex lege*, e, no entender de Amaro (2009, p. 25), tal fato não implica unicamente em concluir pelo princípio da legalidade, mas em ressaltar que o caráter legal do tributo remete à compulsoriedade da obrigação, posto que não se fala em vontade das partes, mas sim em imposição legal.

Desta expressão infere-se que o nascimento do tributo apenas ocorrerá com a prática do fato gerador descrito na hipótese de incidência legalmente prevista, independentemente de convenção entre as partes. Tal assertiva também é corroborada pelo texto do artigo 123 do Código Tributário Nacional, ao prescrever que “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (BRASIL, CTN, 2015).

Finalmente, chega-se à última expressão do conceito de tributo, qual seja a menção pelo artigo 3º, *in fine*, do Código Tributário Nacional, de que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que não trata especificamente da obrigação tributária, mas sim de sua constituição, cobrança e fiscalização.



Conforme entende Becho (2011, p. 99), compete à Administração a cobrança do tributo, ou seja, trata-se de um serviço público, o qual se rege pelos mandamentos constitucionais afetos à atividade administrativa, como, por exemplo, o artigo 37 da constituição de 1988, que trata dos princípios administrativos. Por sua vez, a atividade administrativa pode ser dividida entre aquelas que são vinculadas e as discricionárias. Estas conferem ao agente público margem de disposição de vontade, enquanto àquelas sua vontade é irrelevante.

Portanto, dizer que a cobrança de tributo é atividade administrativa plenamente vinculada importa em dizer que não há margem de discricionariedade à administração quando for realizá-la, devendo seguir estritamente o que for previsto pelo legislador.

Este também é o entendimento de Schoueri (2011, p. 142), ao afirmar que o legislador, quando da redação deste artigo, limitou a Administração, a qual fica adstrita a realizar somente o que for determinado por lei, inexistindo espaço ao juízo de conveniência e oportunidade quando da cobrança de tributos.

#### **4.1.2 Espécies de tributo**

Conforme se infere do artigo 146, III, “a”, da constituição de 1988, o constituinte atribuiu à Lei Complementar a conceituação de tributo e a definição de suas espécies (BRASIL, CRFB, 2015). Por sua vez, o Código Tributário Nacional conceituou tributo em seu artigo 3º, como já abordado, e, ainda, definiu as espécies de tributo em seu artigo 5º: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, CTN, 2015).

Conquanto se verifique que a classificação legal dos tributos pelo Código Tributário Nacional abarca três espécies, para a organização dos tributos, quatro teorias, com variações de nomenclatura, encontram-se na doutrina do direito tributário, as teorias bipartite, tripartite, tetrapartite e quintapartite.

A primeira delas baseia-se na divisão dos tributos em dois grupos, quais sejam em tributos vinculados e não vinculados. Segundo Luck (2009), para os adeptos desta teoria, dentre os quais se encontram Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, os tributos dividem-se entre aqueles que a instituição dá-se mediante uma prestação estatal específica ao contribuinte (vinculados), tendo como exemplo as taxas, e os aqueles cuja instituição prescinde de qualquer agir estatal (não vinculados), como os impostos.

A segunda, consoante exposto preliminarmente, depreende-se do artigo 5º do Código Tributário Nacional, e, assim como a teoria bipartite, no entender de Valadão (2015),

diferencia os tributos conforme a relação ou não de seu fato gerador a uma atividade estatal. Para esta teoria, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios devem enquadrar-se como impostos ou taxa, sendo desprovidos de singularidade que justifique uma nova classificação jurídica.

A terceira, qual seja a teoria quadripartite, ou quadripartida, considera como espécies de tributo taxa, imposto, contribuição e empréstimo, tendo como adepto Torres (2004, p. 369), o qual considera numa única categoria contribuições de melhoria e parafiscais:

Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais.

Por fim, e, conforme Difini (2008, p. 25), preponderante na doutrina, tem-se a teoria quintapartite, ou pentapartida, que considera cinco espécies de tributo, quais sejam imposto, taxa, contribuição de melhoria, outras contribuições e empréstimo compulsório.

Esta última, além de ser majoritária na doutrina, segundo Luck (2009), é a que orienta o Supremo Tribunal Federal, porquanto se extrai de sua jurisprudência a autonomia jurídica das contribuições de especiais e empréstimos compulsórios, bem como os diferencia dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A par destas classificações, todas elas baseiam-se na primeira e consideram que os tributos podem ser vinculados, nos quais a hipótese de incidência consistirá num agir do estado, e não vinculados, cuja hipótese de incidência reside em um ato desvinculado de atuação estatal (MANEIRA, 2015).

Neste trabalho, estudar-se-á a espécie imposto, que é, por excelência, tributo não vinculado.

## 4.2 IMPOSTO

Trata-se de tributo não vinculado a uma atuação estatal, conforme de artigo 16 do Código Tributário Nacional, segundo o qual imposto “é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, CTN, 2015).

Tal dispositivo conforma-se ao regime constitucional, posto que da conjugação dos artigos 145, I, 153, 155 e 156 verifica-se que quando da repartição de competências tributárias, as situações previstas ao imposto não exigem conduta do Estado, bastando à

autorização de sua cobrança que o sujeito passivo incida em uma destas situações (COSTA, 2009, p.110).

Nesse sentido, traz-se a conceituação de Baleeiro (2000, p. 117):

[...] imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos, e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição deste pagamento.

Evidente que não vincular a cobrança de imposto à atividade estatal específica não significa justificar eventual falta de retorno à sociedade, que obrigatoriamente deverá ocorrer, mas de forma indivisível e direcionada ao conjunto da sociedade, como afirma Difini (2008, p. 26):

Esse retorno, em função dos impostos, será realizado através da prestação dos serviços indivisíveis: segurança, manutenção das forças armadas, do aparelho estatal como um todo etc. O que caracteriza o imposto é não haver uma contraprestação específica, na forma de um serviço estatal, individualmente para a pessoa que o paga; mas os recursos advindos dos impostos deverão ser carreados sob a forma de serviços públicos (não divisíveis e prestados direta e proporcionalmente ao contribuinte que o paga, mas gerais e prestados ao conjuntos da sociedade).

Frisa-se, desde já, conforme aduz Costa (2009, p. 111), que a orientação para modulação da carga tributária no que se refere aos impostos é o princípio da capacidade contributiva, posto que, sendo um tributo não vinculado, “sua graduação deve levar em conta circunstância que diga respeito ao próprio sujeito passivo”.

Com efeito, ao estudo dos impostos é essencial também a compreensão de suas classificações. Nesse ponto, não obstante às inúmeras classificações apresentadas por diferentes autores, utilizar-se-á, neste trabalho, aquela que, conforme Difini (2008, p. 27), é a mais difundida. Assim, podem ser os impostos reais e pessoais; diretos e indiretos; e fixos, proporcionais, progressivos e regressivos.

#### **4.2.1 Impostos reais e pessoais**

Segundo Harada (2013), a distinção clássica dos impostos entre reais e pessoais funda-se no objeto da hipótese de incidência e sua relação a aspecto material ou pessoal, importando em dizer que os primeiros consideram unicamente a matéria tributável para a quantificação do imposto, enquanto aos segundos é relevante as características do sujeito passivo.

Esta diferenciação encontra-se igualmente exposta por Ataliba (1997, p. 125), conforme colaciona-se:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. [...] São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, os possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer este sem considerar aquele.

Tal distinção faz-se relevante porquanto o artigo 145, § 1º, da constituição, determina, conforme elucidado quando do tratamento do princípio da capacidade contributiva, que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal (BRASIL, CRFB, 2015).

Como exemplo de impostos reais, tem-se o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) e o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural). A seu turno, o IR (Imposto de Renda) traduz-se no melhor exemplo de imposto pessoal, porquanto, segundo Costa (2009, p. 113), possibilita a consideração de diversos aspectos afetos ao sujeito passivo visando à avaliação de sua capacidade contributiva.

Não obstante, referente aos impostos pessoais e à análise de características do sujeito passivo para aferição de capacidade contributiva, esta compreensão não se limita a estes impostos. Conforme Harada (2013), a obrigação tributária sempre será pessoal, inclusive nos impostos de natureza real, razão pela qual a observância do princípio da capacidade contributiva também neles será obrigatória, sempre que possível, em respeito ao artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988.

#### **4.2.2 Impostos diretos e indiretos**

Por sua vez, a classificação dos impostos em diretos e indiretos leva em conta a maneira da absorção do impacto econômico decorrente do tributo, ou seja, de sua repercussão econômica.

Os impostos diretos são aqueles não repercutem, ou seja, que a carga econômica vai suportada por aquele que ensejou o fato gerador, tendo como exemplos o imposto de renda e os impostos patrimoniais (DIFINI, 2008, p. 30).

De outro lado, os impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, são aqueles cujo ônus tributário recai em terceira pessoa, a qual não praticou o fato gerador, implicando, assim, neste último caso, na transferência do encargo ao consumidor final, que acaba figurando como contribuinte de fato (SABBAG, 2013, p. 416).

### 4.2.3 Impostos fixos, proporcionais, progressivos e regressivos

No que concerne à classificação dos impostos em fixos, proporcionais, progressivos e regressivos, levar-se-á em conta os parâmetros utilizados à determinação do montante a ser pago como imposto.

Dessa feita, os impostos fixos são aqueles cujo valor vai estabelecido por meio de quantia específica e determinada em unidade monetária ou indexador que nela possa ser convertido, ou seja, seu valor, independente do sujeito passivo, será sempre o mesmo (DIFINI, 2008, p. 31).

Por sua vez, os impostos proporcionais são aqueles nos quais a cobrança decorre da aplicação de uma única alíquota em constante percentual sobre a base de cálculo, sendo, nos dizeres de Mankiw (2008, p. 255), “um imposto segundo o qual os contribuintes com altas rendas e os contribuintes com rendas menores pagam a mesma fração de sua renda”.

A partir deste conceito, conforme Sabbag (2013, p. 419), os impostos proporcionais traduzem-se em instrumento neutro à efetivação da justiça fiscal.

A esse respeito, Bujanda (apud, SEVEGNANI, 2011) manifesta-se contra a neutralidade da política fiscal, aduzindo que esta deve ter como escopo a prosperidade social, e que à tributação impõe-se a distribuição de riqueza entre as classes sociais, remetendo à função distributiva da tributação.

Quanto à progressividade dos impostos, segundo Difini (2008, p. 31), esta ocorre por meio da aplicação de alíquotas variadas que crescem na medida respectiva do aumento da base tributável, sendo meio à efetivação do princípio da capacidade contributiva, posto que, por meio de alíquotas ascendentes, oneram mais àqueles cuja capacidade econômica mostra-se maior.

Sobre a progressividade como instrumento de justiça fiscal, afirma Carraza (2004, p. 83) que somente por meio de impostos progressivos poder-se-á alcançar a igualdade material tributária e reduzir as desigualdades enfrentadas no Brasil, uma vez que quanto menor a capacidade econômica, maior será o sacrifício para contribuir, e vice-versa.

Por fim, conforme Riani (1997, apud, CASTRO, 2012), os impostos regressivos, do contrário, são aqueles nos quais a alíquota diminui à medida do aumento da base tributável. Ou seja, incorre-se em uma proporcionalidade inversa da aplicação da alíquota em relação à base de cálculo, culminando na tributação excessiva aos contribuintes mais pobres, contrariando a capacidade contributiva.

No Brasil, consoante Valério (2009, p. 94), esta última modalidade de imposto, porque contrária aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, é inconstitucional.

#### 4.3 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

A constituição de 1988, em seu artigo 156, enumera taxativamente os impostos cuja instituição compete exclusivamente aos municípios, dentre estes, encontra-se o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, em seu inciso I: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...]” (BRASIL, CRFB, 2015).

Trata-se de imposto cujo aspecto material do fato gerador é a propriedade predial e territorial urbana, ou seja, a propriedade imóvel localizada em zona urbana (ICHIARA1994, p. 65).

Este fato imponible é aclarado pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional, cuja preleção ora se expõe: “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”.

Destarte, depreende-se que o fato gerador do IPTU é a propriedade, instituto sobre o qual, conforme Val e Rosenberger (2007, p. 150), a jurisprudência consolidou entendimento acerca de sua interpretação extensiva aos conceitos de posse e domínio útil, abarcando o conteúdo do dispositivo legal atrelado à previsão constitucional.

Em consequência e sem maiores divergências, conforme artigo 34 do Código Tributário Nacional, no que concerne ao aspecto pessoal, o sujeito passivo da obrigação tributária é “o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (BRASIL, CTN, 2015). Por sua vez, o sujeito ativo da obrigação tributária, a despeito da competência atribuída pelo artigo 156 da Constituição de 1988, é o Município (BRASIL, CRFB, 2015).

Quanto ao aspecto temporal, que é, nos dizeres de Ataliba (1997, p. 84) “o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”, é pacífico o entendimento de que se dá em primeiro de janeiro de cada ano, sendo autorizado ao Município lançar e cobrar este imposto a partir do dia dois de janeiro (ICHIARA, 1994, p. 66).

No que se refere ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, foi elegido pelo legislador como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel, conforme artigo 33 do Código Tributário Nacional (BRASIL, CTN, 2015), sendo vedado ao Município adotar qualquer outra base tributável (BARRETO, 2009, p. 206).

Nesse viés, essencial ao entendimento da base tributável do IPTU a determinação do alcance da expressão “valor venal” utilizada pelo legislador.

Segundo Harada (2006, p. 246) e Baleeiro (2000, p. 148), trata-se, o valor venal do imóvel, do preço atingido pelas operações de compra e venda à vista, atentando-se às habituais condições do mercado imobiliário.

De outro lado, no entender de Oliveira (2013), o sentido adotado pelo legislador de valor venal não se confunde com o valor econômico do imóvel, sob o argumento de que por vezes o valor de mercado não equivale ao real valor do imóvel em razão de suas variações e especulação, alegando que na hipótese de se seguir à risca os supostos valores de compra e venda poder-se-ia incorrer em confisco.

Neste trabalho, não obstante à posição acima elucidada, opta-se neste estudo pelo juízo de Harada e Baleeiro, ao qual corrobora Barreto (2009, p. 207), após a análise do vocábulo “valor”, concluindo que este resulta de elementos como raridade, utilidade e desejo, bem como entendendo que tais elementos possuem carga valorativa extremamente subjetiva, razão pela qual à mensuração das coisas acaba-se por recorrer-se à capacidade de troca, afirmando que o valor venal, ou valor de mercado, é o valor de venda de determinado bem, sendo que o valor venal do imóvel, por conseguinte, é o valor de venda dos imóveis.

Todavia, evidente que nem todos os imóveis encontram-se à venda, residindo o valor venal no provável montante que se poderia auferir em uma operação de compra e venda à vista em condições normais do mercado de imóveis (MELO, 2005).

Por fim, consoante categorização anteriormente desempenhada, o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana é classificado como real e direto, devendo, nos termos do artigo 156, §1º, I, e 145, § 1º, ambos da constituição de 1988, ser progressivo (BRASIL, CRFB, 2015).

No que concerne a esta última característica, insta esclarecer que, antes da Emenda Constitucional número 29 de 2000, a progressividade no IPTU era considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Atualmente, é pacífico o entendimento quanto à expressa autorização do constituinte da cobrança deste imposto levando-se em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo por meio do valor venal do imóvel como presunção de riqueza (JACKISH; FRANTZ, 2015).

## 5 O IPTU NO MUNICÍPIO DE ARARANGUÁ - SC

Preliminarmente, convém trazer alguns dados sobre o município objeto deste estudo. Araranguá, popularmente conhecida como “Cidade das Avenidas”, é um município litorâneo, pertencente à AMESC (Associação dos Municípios do Extremo Sul Catarinense), microrregião do extremo sul de Santa Catarina, com área de aproximadamente 303,299 km<sup>2</sup>, população estimada para o ano de 2015 de 65.769 habitantes, e com IDH avaliado em 0,760 em 2010 (IBGE, 2015). Trata-se de cidade com intenso comércio, cuja agricultura baseia-se, essencialmente, na produção de arroz irrigado, fumo e milho, tendo como destaque turístico o Balneário Morro dos Conventos, praia situada a pouco mais de 10 km do centro, possuindo também dunas e rio (ARARANGUÁ, 2015).

Feitas tais considerações, realizar-se-á, neste capítulo, a análise do valor venal de 16 imóveis edificadas em diferentes regiões do Município de Araranguá – SC, consoante os parâmetros fixados nas duas últimas legislações municipais responsáveis pela regulamentação do IPTU, quais sejam a Lei Complementar 163/2014 (ARARANGUÁ, 2014) e a Lei Complementar nº 102/2010 (ARARANGUÁ, 2010), e comparar-se-ão tais os valores com aqueles em oferta no mercado imobiliário da cidade.

Após, calcular-se-á o montante do IPTU cobrado nos exercícios de 2014 e 2015 por meio da aplicação da alíquota legalmente estabelecida sobre as bases tributáveis destes imóveis, e cotejar-se-ão tais resultados em face do valor em oferta no mercado de imobiliário.

Com efeito, conforme abordado quando do estudo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. Nas legislações ora analisadas, o valor venal do imóvel é calculado pela soma do valor venal do terreno ao valor venal das construções.

Para tanto, duas fórmulas demonstram-se essenciais à compreensão do valor venal do imóvel, uma para o cálculo do valor venal do terreno e outra para o valor venal da construção.

A primeira, prevista no artigo 20, “a” da Lei 163/2014 e artigo 1º, IV, 1, “a”, da Lei 102/2010, traduz-se na equação “ $VT = Vm^2 \times AT \times S \times T \times P \times Pr$ ”, em que VT corresponde ao valor venal do terreno,  $Vm^2$  ao valor do metro quadrado do terreno (este definido na planta genérica de valores de cada lei), AT à área do terreno, S à situação, T à topografia, P à pedalogia e Pr à profundidade.

A segunda, por sua vez, depreende-se do artigo 22 da Lei 163/2014 e do artigo 1º, IV, 3, “a”, da Lei 102/2010 e é representada pela equação “ $VC = Vm^2 \times AC \times CAT/100 \times A \times$



P x S x E x L”, na qual VC corresponde ao valor venal da construção, AC à área da construção, CAT à categoria da construção, A ao alinhamento, P ao posicionamento, S à situação, E ao estado de conservação e L à localização.

O valor do metro quadrado do terreno encontra-se previsto na planta genérica de valores anexa à Lei 163/2014 (ARARANGUÁ, 2014), para o exercício de 2015, e na planta genérica de valores expressa na tabela VII, I, do artigo 1º, da Lei 102/2010 (ARARANGUÁ, 2010), para o exercício de 2014.

Por sua vez, o valor do metro quadrado da construção, infere-se da seção VI, tabela III, da Lei 163/2014 (ARARANGUÁ, 2014) e do artigo 1º, III, “a” da Lei 102/2010 (ARARANGUÁ 2010), e são definidos considerando a Unidade Fiscal Municipal (UFM) que, atualmente, corresponde a R\$ 171,04 (cento e setenta e um reais e quatro centavos), conforme Decreto 6.753/2014 (ARARANGUÁ, 2014).

Com a compreensão destas fórmulas, realizou-se o levantamento de 19 imóveis construídos em diferentes regiões da cidade, bem como de suas características e do valor pelo qual estavam sendo ofertados. Destes, 16 encontram-se à venda e constam no Anexo A, cujas informações foram aferidas por meio da pesquisa em sítios na Internet e visitas a imobiliárias do município, e 3 (17, 18 e 19) representam transação de compra e venda já efetivada em 2 de março de 2015, conforme informações registradas no 1º Tabelionato de Notas do Município de Araranguá, livro 0047-N, folha nº 030, protocolo nº 12.810 (SANTA CATARINA, 2015).

Assim, com base nos critérios acima explicitados, visa-se a descobrir qual o valor venal utilizado no cálculo do IPTU destes imóveis nos exercícios de 2014 e 2015 e compará-los ao valor ofertado no mercado imobiliário, com a finalidade de aferir a efetividade do princípio da capacidade contributiva aplicável na cobrança do IPTU no município de Araranguá - SC.

## 5.1 VALOR VENAL NO EXERCÍCIO DE 2015 E VALOR DE OFERTA

A partir dos dados levantados e discriminados no Anexo A, e também das fórmulas e critérios estabelecidos nas legislações em análise, calculou-se o valor venal de cada imóvel, nos exercícios de 2014 e 2015, os quais se depreendem da soma do valor venal de cada terreno (cálculos no Apêndice A) ao valor venal de cada construção (cálculos no Apêndice B).

A tabela abaixo expõe o resultado destes cálculos, bem como o valor de oferta no mercado imobiliário de cada imóvel, na qual: os números indicados na coluna “imóvel”

correspondem aos números dos imóveis descrito no anexo A; VT 2014 ao valor venal do terreno no exercício de 2014; VC ao valor venal da construção no exercício de 2014; VI 2014 ao valor venal do imóvel no exercício de 2014 (VT 2014 + VC 2014); VT 2015 ao valor venal do terreno no exercício de 2015; VC ao valor venal da construção no exercício de 2015; e VI 2015 ao valor venal do imóvel no exercício de 2015 (VT 2015 + VC 2015).

Tabela 1 - Valor venal nos exercícios de 2014 e 2015

| <b>Imóvel</b> | <b>VT 2014</b> | <b>VC 2014</b> | <b>VI 2014</b> | <b>VT 2015</b> | <b>VC 2015</b> | <b>VI 2015</b> |
|---------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 1             | 20.182,72      | 44.887,73      | 65.070,45      | 58.324,64      | 86.782,27      | 145.106,91     |
| 2             | 20.562,82      | 23.644,57      | 44.207,39      | 55.403,27      | 45.712,15      | 101.115,42     |
| 3             | 46.762,33      | 40.639,10      | 87.401,43      | 96.056,64      | 78.568,93      | 174.625,57     |
| 4             | 21.279,08      | 33.250,17      | 54.529,25      | 44.776,56      | 64.283,67      | 109.060,23     |
| 5             | 9.626,13       | 22.628,59      | 32.254,72      | 19.512,07      | 43.748,61      | 63.260,68      |
| 6             | 6.095,86       | 35.882,48      | 41.978,34      | 29.370,99      | 69.372,11      | 98.743,10      |
| 7             | 17.345,16      | 44.333,57      | 61.678,73      | 46.161,98      | 85.711,56      | 131.873,54     |
| 8             | 8.025,19       | 24.244,92      | 32.270,11      | 26.434,23      | 46.873,51      | 73.307,74      |
| 9             | 21.551,04      | 56.155,85      | 77.706,89      | 46.673,39      | 108.567,98     | 155.241,37     |
| 10            | 33.523,84      | 28.447,37      | 61.971,21      | 57.277,87      | 54.997,91      | 112.275,78     |
| 11            | 20.442,70      | 59.111,42      | 79.554,12      | 46.673,39      | 114.282,09     | 160.955,48     |
| 12            | 9.595,34       | 19.395,93      | 28.991,27      | 15.547,53      | 37.498,81      | 53.046,34      |
| 13            | 55.502,48      | 124.688,16     | 180.190,64     | 129.562,80     | 241.063,77     | 370.626,57     |
| 14            | 13.669,51      | 43.640,85      | 57.310,36      | 55.971,13      | 84.372,32      | 140.343,45     |
| 15            | 46.102,12      | 119.346,58     | 165.448,70     | 94.503,02      | 230.361,80     | 324.864,82     |
| 16            | 70.348,75      | 239.893,86     | 310.242,61     | 163.249,13     | 463.039,49     | 626.288,62     |
| * 17          | 240.456,24     | 70.091,48      | 310.547,72     | 333.685,20     | 72.652,85      | 406.338,05     |
| * 18          | 39.407,37      |                | 39.407,37      | 146.491,78     |                | 146.491,78     |
| * 19          | 19.089,14      |                | 19.089,14      | 20.943,40      |                | 20.943,40      |

\* Os imóveis 17,18 e 19 de acordo com os valores venais apurados pelo Município e valor de venda efetiva no dia 02/03/2015.

Fonte: Elaboração do autor, 2015.

Da análise dos resultados obtidos e expostos na Tabela 1, a primeira informação a se depreender é que de um exercício para o outro o valor venal com base nos parâmetros legais, ou seja, a base de cálculo do IPTU no município de Araranguá – SC, quase que em todos os imóveis estudados dobrou.

Com efeito, considerando que as características dos imóveis utilizadas para a aplicação das fórmulas foram as mesmas, tanto no cálculo do exercício de 2014 quanto no cálculo para o exercício de 2015, com base nas leis 102/2010 e 163/2014, respectivamente, verifica-se que a diferença dos valores decorre unicamente da atualização dos valores da planta genérica de valores e do tipo de construção de uma lei para outra.

Realizada a comparação entre as bases tributáveis segundo os parâmetros legais de um exercício para o outro, elaborou-se uma segunda tabela visando-se à comparação dos valores venais legalmente aferidos com o valor de oferta dos imóveis no mercado imobiliário local em 2015.

Para tanto, considera-se que VO 2015 corresponde ao valor de oferta dos imóveis estudados no mercado imobiliário local em 2015; VO/VI 2014 a quanto excedeu o valor de oferta em relação ao valor venal do imóvel nos termos da Lei 102/2010, a partir da equação “VO/VI 2014 = (VO 2015/VI 2014 -1) x 100”; e VO/VI 2015 a quanto o valor de oferta excedeu frente àquele calculado conforme a Lei 163/2014, a partir da equação “VO/VI 2015 = (VO 2015/VI 2014 -1) x 100”.

Tabela 2 - Valor venal no exercício de 2014 e 2015 e valor de oferta

| <b>Imóvel</b> | <b>VI 2014 (R\$)</b> | <b>VI 2015 (R\$)</b> | <b>VO 2015 (R\$)</b> | <b>VO/VI 2014 (%)</b> | <b>VO/VI 2015 (%)</b> |
|---------------|----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1             | 65.070,45            | 145.106,91           | 220.000,00           | 238,10                | 51,61                 |
| 2             | 44.207,39            | 101.115,42           | 160.000,00           | 261,93                | 58,24                 |
| 3             | 87.401,43            | 174.625,57           | 290.000,00           | 231,80                | 66,07                 |
| 4             | 54.529,25            | 109.060,23           | 110.000,00           | 101,73                | 0,86                  |
| 5             | 32.254,72            | 63.260,68            | 125.000,00           | 287,54                | 97,60                 |
| 6             | 41.978,34            | 98.743,10            | 127.000,00           | 202,54                | 28,62                 |
| 7             | 61.678,73            | 131.873,54           | 180.000,00           | 191,83                | 36,49                 |
| 8             | 32.270,11            | 73.307,74            | 65.000,00            | 101,42                | -11,33                |
| 9             | 77.706,89            | 155.241,37           | 170.000,00           | 118,77                | 9,51                  |
| 10            | 61.971,21            | 112.275,78           | 190.000,00           | 206,59                | 69,23                 |
| 11            | 79.554,12            | 160.955,48           | 170.000,00           | 113,69                | 5,62                  |
| 12            | 28.991,27            | 53.046,34            | 70.000,00            | 141,45                | 31,96                 |
| 13            | 180.190,64           | 370.626,57           | 530.000,00           | 194,13                | 43,00                 |
| 14            | 57.310,36            | 140.343,45           | 200.000,00           | 248,98                | 42,51                 |
| 15            | 165.448,70           | 324.864,82           | 470.000,00           | 184,08                | 44,68                 |
| 16            | 310.242,61           | 626.288,62           | 1.800.000,00         | 480,19                | 187,41                |
| * 17          | 310.547,72           | 406.338,05           | 1.432.500,00         | 361,28                | 252,53                |
| * 18          | 39.407,37            | 146.491,78           | 420.200,00           | 966,24                | 186,70                |

|      |           |           |           |        |        |
|------|-----------|-----------|-----------|--------|--------|
| * 19 | 19.089,14 | 20.943,40 | 57.300,00 | 200,17 | 173,59 |
|------|-----------|-----------|-----------|--------|--------|

\* Os imóveis 17,18 e 19 de acordo com os valores venais apurados pelo Município e valor de venda efetiva no dia 02/03/2015.

Fonte: Elaboração do autor, 2015.

Desta segunda exposição, infere-se que o valor venal calculado com base nas Leis 163/2014 e 102/2010 não refletem o valor de oferta dos imóveis em 2015, ressalvado o imóvel 4, no qual se verificou quase que equivalência entre o valor apurado com base na legislação de 2014 e o valor de oferta em 2015.

Ademais, os valores constantes das colunas VO/VI 2014 e VO/VI 2015 demonstram, em porcentagem, o quanto os valores venais calculados nos critérios legais estão defasados em relação ao real valor de oferta no mercado imobiliário.

Prosseguindo-se com a avaliação das grandezas apuradas, elaborou-se uma terceira tabela, agrupando os imóveis em três categorias baseadas no padrão de localização (PL) no qual se encontram, sendo que A corresponde aos imóveis centrais e próximos, B aos imóveis em situação intermediária e C aos imóveis mais periféricos.

Tabela 3 - Valor venal no exercício de 2014 e 2015 e valor de oferta, agrupados por padrão de localização

| PL | Imóvel | VI 2014 (R\$) | VI 2015 (R\$) | VO 2015 (R\$) | VO/VI 2014 (%) | VO/VI 2015 (%) |
|----|--------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| A  | 3      | 87.401,43     | 174.625,57    | 290.000,00    | 231,8          | 66,07          |
| A  | 13     | 180.190,64    | 370.626,57    | 530.000,00    | 194,13         | 43,00          |
| A  | 15     | 165.448,70    | 324.864,82    | 470.000,00    | 184,08         | 44,68          |
| A  | 16     | 310.242,61    | 626.288,62    | 1.800.000,00  | 480,19         | 187,41         |
| A  | * 17   | 310.547,72    | 406.338,05    | 1.432.500,00  | 361,28         | 252,53         |
| A  | * 18   | 39.407,37     | 146.491,78    | 420.200,00    | 966,24         | 186,70         |
| A  | * 19   | 19.089,14     | 20.943,40     | 57.300,00     | 200,17         | 173,59         |
| B  | 1      | 65.070,45     | 145.106,91    | 220.000,00    | 238,1          | 51,61          |
| B  | 2      | 44.207,39     | 101.115,42    | 160.000,00    | 261,93         | 58,24          |
| B  | 7      | 61.678,73     | 131.873,54    | 180.000,00    | 191,83         | 36,49          |
| B  | 9      | 77.706,89     | 155.241,37    | 170.000,00    | 118,77         | 9,51           |
| B  | 10     | 61.971,21     | 112.275,78    | 190.000,00    | 206,59         | 69,23          |
| B  | 11     | 79.554,12     | 160.955,48    | 170.000,00    | 113,69         | 5,62           |
| B  | 14     | 57.310,36     | 140.343,45    | 200.000,00    | 248,98         | 42,51          |
| C  | 4      | 54.529,25     | 109.060,23    | 110.000,00    | 101,73         | 0,86           |
| C  | 5      | 32.254,72     | 63.260,68     | 125.000,00    | 287,54         | 97,6           |
| C  | 6      | 41.978,34     | 98.743,10     | 127.000,00    | 202,54         | 28,62          |

|   |    |           |           |           |        |        |
|---|----|-----------|-----------|-----------|--------|--------|
| C | 8  | 32.270,11 | 73.307,74 | 65.000,00 | 101,42 | -11,33 |
| C | 12 | 28.991,27 | 53.046,34 | 70.000,00 | 141,45 | 31,96  |

\* Os imóveis 17,18 e 19 de acordo com os valores venais apurados pelo Município e valor de venda efetiva no dia 02/03/2015.

Fonte: Elaboração do autor, 2015.

Desta exposição, depreende-se inicialmente que os imóveis definidos na categoria “A” são os mais valorizados e, à medida que se afastam do centro, perdem seu valor, restando aqueles menos valorizados localizados em regiões periféricas (categoria “C”).

Outra importante constatação a se realizar denota-se da observação dos extremos, quando da comparação do valor venal calculado com base na Lei Complementar 163/2015 para o exercício de 2015 e o valor real de oferta neste mesmo ano: verifica-se que o imóvel mais valorizado no mercado imobiliário (imóvel 16) é o que possui maior defasagem entre estas duas grandezas, enquanto, por sua vez, o imóvel menos valorizado (imóvel 8) é o único cujo valor de oferta é menor que o valor venal calculado com fulcro nesta legislação.

## 5.2 IPTU A SER PAGO NO EXERCÍCIO DE 2014 E 2015 E VALOR DE OFERTA

Realizada a comparação dos valores venais dos imóveis computados em consonância aos parâmetros das duas últimas leis que dispõem sobre o IPTU no município de Araranguá com os valores ofertados no mercado imobiliário deste município, subsiste a tarefa de analisar o cálculo deste tributo nos exercícios de 2014 e 2015.

Com este fito, considerando que, consoante o parágrafo único, do artigo 12, da Lei 163/2014 (ARARANGUÁ, 2014), o montante do imposto a ser pago nos imóveis construídos deve apurar-se por meio da aplicação da alíquota de 0,25% sobre o valor venal do imóvel construído, e que, conforme os parâmetros contidos no anexo da Lei 006/1997 (ARARANGUÁ, 1997) vigentes até 2014, o montante a ser pago no exercício de 2014 deveria ser apurado por meio da aplicação de alíquota de 0,5% sobre o valor venal do imóvel construído, realizou-se o cálculo de tal percentual sobre os valores venais dos imóveis calculados conforme as legislações sob análise, e, posteriormente, apurou-se quanto a importância à qual se chegou representa do valor de oferta destes imóveis em 2015, cujo resultado equivale, então, à alíquota efetivamente utilizada ao montante do IPTU em cada um destes.

Com os resultados obtidos, elaborou-se a tabela abaixo aportada, na qual: continuam os imóveis agrupados por padrão de localização, sendo tal organização representada pela coluna “PL”.

Nesta tabela, a coluna “Imóvel” identifica os imóveis por numeração em correspondência ao Anexo A; a coluna “Alíquota legal 2014” representa o percentual de cálculo do IPTU definido pela Lei 006/1997 aos imóveis edificados; a coluna “IPTU 2014” corresponde ao resultado da aplicação desta alíquota nos valores venais calculados com base nas diretrizes desta legislação; a coluna “Alíquota efetiva 2014” evidencia quanto o valor da coluna “IPTU 2014” representa do valor de oferta dos imóveis utilizados ao estudo.

Outrossim, a coluna “Alíquota legal 2015” representa o percentual de cálculo do IPTU definido pela Lei 163/2014 aos imóveis edificados; a coluna “IPTU 2015” corresponde ao resultado da aplicação desta alíquota nos valores venais calculados com base nas diretrizes desta legislação; e a coluna “Alíquota efetiva 2015 ” evidencia quanto o valor da coluna “IPTU 2015” representa do valor de oferta destes imóveis.

Tabela 4 – Alíquota legal 2014 e 2015 x alíquota efetiva

| PL | Imóvel | Alíquota legal 2014 (%) | Alíquota legal 2015 (%) | IPTU 2014 (R\$) | IPTU 2015 (R\$) | Alíquota efetiva 2014 (%) | Alíquota efetiva 2015 (%) |
|----|--------|-------------------------|-------------------------|-----------------|-----------------|---------------------------|---------------------------|
| A  | 3      | 0,5                     | 0,25                    | 437,01          | 436,56          | 0,1506921                 | 0,15053928                |
| A  | 13     | 0,5                     | 0,25                    | 900,95          | 926,57          | 0,1699912                 | 0,17482385                |
| A  | 15     | 0,5                     | 0,25                    | 827,24          | 812,16          | 0,1760093                 | 0,17280044                |
| A  | 16     | 0,5                     | 0,25                    | 1.551,21        | 1.565,72        | 0,0861785                 | 0,08698453                |
| A  | * 17   | 0,5                     | 0,25                    | 1.552,74        | 1.015,85        | 0,1083936                 | 0,07091414                |
| A  | *18    | 0,5                     | 0,25                    | 197,04          | 366,23          | 0,0468912                 | 0,08715599                |
| A  | *19    | 0,5                     | 0,25                    | 95,45           | 52,36           | 0,1665719                 | 0,09137609                |
| B  | 1      | 0,5                     | 0,25                    | 325,35          | 362,77          | 0,1478874                 | 0,16489422                |
| B  | 2      | 0,5                     | 0,25                    | 221,04          | 252,79          | 0,1381481                 | 0,15799284                |
| B  | 7      | 0,5                     | 0,25                    | 308,39          | 329,68          | 0,1713298                 | 0,18315769                |
| B  | 9      | 0,5                     | 0,25                    | 388,53          | 388,10          | 0,2285497                 | 0,22829613                |
| B  | 10     | 0,5                     | 0,25                    | 309,86          | 280,69          | 0,1630821                 | 0,14773129                |
| B  | 11     | 0,5                     | 0,25                    | 397,77          | 402,39          | 0,2339827                 | 0,23669924                |
| B  | 14     | 0,5                     | 0,25                    | 286,55          | 350,86          | 0,1432759                 | 0,17542931                |
| C  | 4      | 0,5                     | 0,25                    | 272,65          | 272,65          | 0,2478602                 | 0,24786416                |
| C  | 5      | 0,5                     | 0,25                    | 161,27          | 158,15          | 0,1290189                 | 0,12652136                |
| C  | 6      | 0,5                     | 0,25                    | 209,89          | 246,86          | 0,1652691                 | 0,19437618                |
| C  | 8      | 0,5                     | 0,25                    | 161,35          | 183,27          | 0,2482316                 | 0,28195285                |
| C  | 12     | 0,5                     | 0,25                    | 144,96          | 132,62          | 0,2070805                 | 0,18945121                |

\* Os imóveis 17,18 e 19 de acordo com os valores venais apurados pelo Município e valor de venda efetiva no dia 02/03/2015.

Fonte: Elaboração do autor, 2015.

Analisando os valores apresentados nesta última tabela, primeiramente, verifica-se que, na prática, a alíquota utilizada ao cálculo do montante do IPTU nos exercícios de 2014 e 2015 não corresponde às alíquotas legais de 0,5% e 0,25%, caso substitua-se o valor da base tributável previsto nas legislações pelo valor de oferta dos imóveis em 2015.

Outra constatação decorrente do mesmo critério de análise realizado na seção anterior, qual seja o estudo dos extremos (imóveis 16 e 8), é a de que o valor efetivo da alíquota e, conseqüentemente, do IPTU, é inversamente proporcional ao valor do imóvel, sendo que sobre o imóvel mais valorizado no mercado imobiliário incidiu a menor alíquota, enquanto ao imóvel de menor valor neste mesmo quesito incidiu a maior alíquota.

Por fim, comparando-se as alíquotas efetivas em 2014 e 2015, verifica-se pouca ou nenhuma diferença entre estas. Sobre este resultado, da observação das outras variáveis conclui-se, muito embora tenham dobrado de um ano para o outro os valores das bases tributáveis conforme os critérios legais, porque reduzido pela metade o percentual da alíquota do IPTU, a atualização legal resultou num impacto quase que neutro à arrecadação deste imposto pelo município.

## 6 CONCLUSÃO

O Brasil constituiu-se em Estado democrático de Direito, proposição que não se infere unicamente do artigo 1º da Constituição de 1988, mas da conexão de três elementos: Estado democrático, representado no País por meio da democracia representativa (indireta); Estado de direito, pois se orienta por um regimento normativo constitucional legitimado democraticamente; e um componente revolucionário de transformação do *status quo*, considerando que a Constituição de 1988, historicamente, traduz-se como ruptura de um cenário no qual se desrespeitavam garantias individuais, sociais e coletivas, bem como em sua interpretação evolutiva e efetividade progressiva dos direitos fundamentais que nela são imperativos.

Com efeito, a consecução de um Estado democrático de direito depende de estrutura e recursos à implementação de políticas que visem aos seus objetivos. Das formas das possíveis formas de financiamento a serem erigidas pelo Estado, o Brasil optou, em decorrência de seus preceitos constitucionais e garantidores de direitos, pela tributação, sendo esta nada mais que a divisão do custo deste Estado dentre àqueles que a ele sujeitam-se. Daí porque mencionar-se que o País constituiu-se em, além de Estado democrático de direito, Estado fiscal.

No entanto, o Estado fiscal encontra limites no próprio Estado democrático de direito, e, ainda que a tributação seja a principal forma de angariar recursos à efetivação dos direitos visados e assegurados pela carta constitucional, a atividade fiscal da administração não pode ser irrestrita, sob pena de supressão e ofensa a direitos, encontrando limites no próprio texto constitucional.

Os limites ao poder de tributar traduzem-se, no Sistema Tributário Nacional, essencialmente, nos princípios da tributação, dos quais três foram objeto especial deste estudo: o princípio da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva, que uma vez conjugados implementariam a denominada Justiça Fiscal.

Sobre o primeiro, verificou-se que trata da obrigatoriedade da criação de lei, em consonância ao processo legislativo e formulada por órgão legiferante (legalidade formal), à instituição, extinção, majoração ou redução de tributo, bem como da necessidade de previsão legal de todos os seus elementos (legalidade material).

Quanto ao princípio da isonomia, demonstrou-se que a Constituição de 1988 e o Código Tributário Nacional asseguram o tratamento igualitário aos que estiverem em situação



de equivalência perante a lei (igualdade formal), assim como o tratamento diferenciado àqueles em situações diferenciadas (igualdade material).

Por sua vez, corolário do princípio da isonomia material, abordou-se o princípio da capacidade contributiva, o qual visa à efetivação da justiça fiscal por meio da divisão dos encargos tributários proporcionalmente em respeito às possibilidades de cada contribuinte, e cuja aplicação relaciona-se, essencialmente, à cobrança dos impostos.

Dadas tais premissas, buscou-se a análise do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, à qual foi essencial a conceituação de tributo, suas espécies, imposto e suas classificações.

Nesse viés, ao conceito de tributo realizou-se a decomposição de sua definição legal, elencando seus elementos, quais sejam seu caráter pecuniário, compulsoriedade, natureza não sancionatória de ato ilícito, origem legal e natureza vinculada da atividade administrativa, dirimindo as controvérsias doutrinárias sobre estes.

No que se refere às espécies tributárias, não obstante à existência de outras, adotou-se a teoria quintapartida, segunda a qual são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, outras contribuições e empréstimos compulsórios. Do conhecimento destas espécies, procedeu-se à classificação dos tributos entre vinculados e não vinculados, sobrevivendo o estudo do imposto como tributo não vinculado por excelência.

Sobre o imposto, aferiu-se que sua cobrança não está atrelada à contraprestação estatal, mas que isso não implica em dizer que o Estado não tem o dever de repassar os valores arrecadados, mas sim que este repasse é feito de modo indivisível visando aos objetivos da República Federativa do Brasil com políticas públicas que observem as necessidades da sociedade como um todo.

Os impostos foram classificados em diretos ou indiretos, reais ou pessoais, e fixos, proporcionais, progressivos e regressivos. Desta classificação, destaca-se a última, pela qual se infere a real possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos proporcionais e progressivos, verificando-se que os fixos acabam ignorando-a, e os regressivos vão de encontro a esta e, por conseguinte, mostram-se, na maioria das situações, inconstitucionais.

Neste ponto destaca-se que conquanto a proporcionalidade e a progressividade representem a aplicação prática do princípio da capacidade contributiva, a primeira a faz de maneira neutra, sendo que a segunda demonstra-se, de fato, como maneira mais eficaz de busca pela justiça fiscal.

Diante de tais proposições realizou-se o estudo do IPTU, o qual, segundo a classificação anteriormente explicitada é imposto direto, real e deve ser progressivo. Identificaram-se seus elementos essenciais, abordando-se, com maior ênfase, a controvérsia quanto à expressão “valor venal” utilizada na determinação da base de cálculo do IPTU.

Desta discussão, não obstante a entendimentos contrários, concluiu-se que o valor venal é aquele que representa uma possível transação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, estando o município, competente à instituição, especificação, e cobrança deste tributo, obrigado a seguir tal definição sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Transpondo os apontamentos até então realizados ao cerne do trabalho, qual seja a avaliação do IPTU no município de Araranguá, à luz das Leis 163/2014 e 102/2010, que tratam do IPTU, realizou-se o estudo deste imposto sobre 19 imóveis.

Das legislações em comento inferiu-se que alíquota do IPTU aos imóveis construídos é proporcional na monta de 0,25% e 0,5%, respectivamente, que deverá ser aplicada com base no valor venal do imóvel, ao qual a legislação especificou parâmetros ao seu cálculo.

Com o fito de realizar uma análise prática da aplicação do montante do IPTU no exercício de 2014 e 2015, levantou-se com imobiliárias do município o valor de oferta no mercado imobiliário local e algumas características de 16 imóveis da cidade de Araranguá – SC, situados em diferentes regiões, acrescentando-se ao estudo mais três imóveis efetivamente comercializados em março de 2015.

A partir destas características e dos parâmetros estabelecidos nas legislações estudadas, verificou-se que o valor venal dos imóveis com base nos cálculos e orientações destas não corresponde ao valor de oferta dos imóveis no mercado imobiliário em 2015.

Assim, porque compreendido no decorrer do trabalho que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, e que este deve corresponder, ainda que de maneira aproximada, ao valor de compra e venda do imóvel em condições normais de mercado, neste estudo exemplificado pelo valor de oferta no mercado imobiliário em 2015, conclui-se, inicialmente, que os parâmetros adotados na legislação do Município de Araranguá para auferir a base de cálculo do IPTU não respeitam o princípio da legalidade, porquanto estabelecem outro valor, que não o valor venal, à base tributável deste imposto, contrariando a disposição do artigo 33 do Código Tributário Nacional.

Ademais, analisando a aplicação das alíquotas legais nas bases tributáveis calculadas conforme os critérios da legislação e, após, comparando-a ao valor calculado

substituindo-se estas pelo valor de oferta dos imóveis em 2015 (real valor venal), depreendeu-se que, na prática, as alíquotas não equivalem às proporcionais e legalmente estipuladas, tampouco às progressivas, como preceituado pela Constituição.

Denota-se, na realidade, é que, ao se realizar tal substituição, as alíquotas efetivas do IPTU nos exercícios de 2014 e 2015 no Município de Araranguá – SC apresentaram, em sua maioria, caráter regressivo, incidindo a maior alíquota sobre o imóvel de menor valor de venda e a menor alíquota sobre o imóvel de maior valor de venda.

Assim, diante da amostra utilizada neste trabalho, conclui-se que as duas últimas legislações responsáveis por regulamentar o IPTU no Município de Araranguá, são ineficazes, quanto às seções referentes a este imposto, no alcance dos postulados da justiça fiscal, na medida em que desrespeitam o princípio da legalidade tributária, posto que elegeram como base tributável outro valor que não o valor venal, e, em consequência, porque estabelecem alíquotas efetivas regressivas, contrariam a capacidade contributiva essencial àqueles.

## REFERÊNCIAS

- ALENCAR, Francisco; RAMALHO, Lúcia Carpi; RIBEIRO, Marcus Venicio Toledo. **História da sociedade brasileira**. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1996.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMORIM, Filipo Bruno Silva. A república rederativa do Brasil e o Estado democrático de direito. **Revista Jus Navigandi**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/22839/a-republica-federativa-do-brasil-e-o-estado-democratico-de-direito/2#ixzz3kzst5Aou>>. Acesso em: 5 set. 2015.
- ARARANGUÁ (Município). Decreto nº 6.753, de 2014. **Decreto Nº 6.753**. Disponível em: <[https://leismunicipais.com.br/a1/sc/a/ararangua/decreto/2014/676/6753/decreto-n-6753-2014-estabelece-o-calendario-fiscal-de-pagamento-dos-tributos-municipais-para-o-exercicio-de-2015?q=UNidade Fiscal Municipal](https://leismunicipais.com.br/a1/sc/a/ararangua/decreto/2014/676/6753/decreto-n-6753-2014-estabelece-o-calendario-fiscal-de-pagamento-dos-tributos-municipais-para-o-exercicio-de-2015?q=UNidade%20Fiscal%20Municipal)>. Acesso em: 25 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. Prefeitura de Araranguá. **Araranguá, o paraíso do sul**. Disponível em: <<http://www.ararangua.sc.gov.br/municipio/index/codMapaItem/4493>>. Acesso em: 30 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 102, de 2010. **Altera a Lei nº 006, de 03 de dezembro de 1997 (Código Tributário Municipal) relativo à nova planta genérica de valores que servirá de base de cálculo do IPTU e do ITBI, e da taxa de coleta de lixo**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sc/a/ararangua/lei-complementar/2010/11/102/lei-complementar-n-102-2010-altera-a-lei-n-006-de-03-de-dezembro-de-1997-codigo-tributario-municipal-relativo-a-nova-planta-generica-de-valores-que-servira-de-base-de-calculo-do-iptu-e-do-itbi-e-da-taxa-de-coleta-de-lixo?q=Lei%20102>>. Acesso em: 30 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 163, de 2014. **Código Tributário Municipal**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sc/a/ararangua/lei-complementar/2014/17/163/lei-complementar-n-163-2014-dispoe-sobre-o-sistema-tributario-municipal-do-municipio-de-ararangua-e-da-outras-providencias?q=163>>. Acesso em: 25 out. 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e sonegação. **Revista da AJUFERGS**. Disponível em <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381)>. Acesso em: 26 out. 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**: edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf)>. Acesso em: 9 out. 2015.
- BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. A evolução constitucional do Brasil. **Estudos avançados**, [s.l.], p.155-176, jul. 2000. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ea/v14n40/v14n40a16.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2015.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 4. ed. Brasília: Oab Editora, 2002.

BRAGA, Fabiana Alves Py. Princípio do não confisco e capacidade contributiva. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, jun. 2014. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14818](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14818)>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRANCO, Alber Castelo. **A teoria da separação dos poderes na atual ordem constitucional**: atribuições, relações e perspectivas. Monografia (Especialização) - Curso de Curso de Especialização em Direito Constitucional e Direito Processual Constitucional, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <[http://www.mpce.mp.br/esmp/biblioteca/monografias/d.constitucional-d.processual.constitucional/a.teoria.da.separacao.de.poderes.na.atual.ordem.constitucional.atribuicoes.relacoes.e.perspectivas\[2007\].pdf](http://www.mpce.mp.br/esmp/biblioteca/monografias/d.constitucional-d.processual.constitucional/a.teoria.da.separacao.de.poderes.na.atual.ordem.constitucional.atribuicoes.relacoes.e.perspectivas[2007].pdf)>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 3 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1824). **Constituição política do imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1891). **Constituição da república dos estados unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1934). **Constituição da república dos estados unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1937). **Constituição dos estados unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)>. Acesso em: 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1946). **Constituição dos estados unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da república federativa do Brasil**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em 14 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código tributário nacional**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://novo.more.ufsc.br/legislacao/insere\\_legislacao](http://novo.more.ufsc.br/legislacao/insere_legislacao)>. Acesso em: 10 out. 2015.

BRASÍLIA. Centro de documentação e informação coordenação de publicações. **Constituições Brasileiras**. 2005. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/museu/publicacoes/arquivos-pdf/Constituicoes\\_Brasileiras-PDF.pdf](http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/museu/publicacoes/arquivos-pdf/Constituicoes_Brasileiras-PDF.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2015.

BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **Fato gerador da obrigação tributária e atividades ilícitas**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21077-21078-1-PB.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.

CABRAL, Dilma. **Constituição de 1824**. 2014. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=5603>>. Acesso em: 12 set. 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de direito tributário e financeiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CASTRO, Rodrigo Dutra de. **Análise da regressividade da estrutura tributária brasileira: justiça fiscal por bases de incidência**. 2012. 60 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/54932/000856428.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 30 out. 2015.

COELHO, Marcus Filipe Freitas. **A carta constitucional de 1824: por que se pode armar que esta constituição tinha os olhos voltados tanto para o passado quanto para o futuro?**. Disponível em: <[http://www.direitosbc.br/Data/Sites/2/arquivos\\_servidor\\_fdsbc/revista\\_caderno/volume\\_10\\_2013/08\\_carta\\_constitucional.pdf](http://www.direitosbc.br/Data/Sites/2/arquivos_servidor_fdsbc/revista_caderno/volume_10_2013/08_carta_constitucional.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio da legalidade tributária. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, jun. 2006. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1176#\\_edn23](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1176#_edn23)>. Acesso em: 10 out. 2015.

CONSTITUIÇÕES Brasileiras. 2005. Trabalho elaborado pela Seção de Museu da Câmara dos Deputados. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/museu/publicacoes/arquivos-pdf/Constituicoes\\_Brasileiras-PDF.pdf](http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/museu/publicacoes/arquivos-pdf/Constituicoes_Brasileiras-PDF.pdf)>. Acesso em: 14 set. 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DESIGUALDADE social no Brasil. Disponível em: <<http://desigualdade-social.info/desigualdade-social-no-brasil.html>>. Acesso em: 26 out. 2015.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

FERREIRA, Olavo Leonel. **História do Brasil**. 17 ed. São Paulo: Ática, 1995.

HACK, Érico. **Princípio da capacidade contributiva**: limites e critérios para o tributo. 2014. Disponível em: <[http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista\\_sjrj/article/viewFile/540/383](http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/540/383)>. Acesso em: 15 out. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. Progressividade fiscal de imposto de natureza real. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, maio 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13218](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13218)>. Acesso em: 30 out. 2015.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Araranguá**: síntese das informações. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/temas.php?lang=&codmun=420140&idtema=16&search=santa-catarina|ararangua|sintese-das-informacoes>>. Acesso em: 30 out. 2015.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

JACKISCH, Aline; FRANTZ, Diogo. **O IPTU como instrumento de efetivação da isonomia tributária no espaço local**. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/aline\\_jackisch.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/aline_jackisch.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2015.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JÚNIOR, José Luiz. **Limitações no poder de tributar**. 2005. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>. Acesso em: 20 set. 2015.

LASSALE, Ferdinandi. **O que é uma constituição**. Belo Horizonte: Líder, 2002.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LIMA, Wesley de. Da evolução constitucional brasileira. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, jan. 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=artigos\\_leitura\\_pdf&artigo\\_id=4037](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=artigos_leitura_pdf&artigo_id=4037)>. Acesso em: 15 set. 2015.

LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, out. 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705)>. Acesso em: 30 out. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MANEIRA, Eduardo. **Apontamentos sobre as espécies tributárias**. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2013/01/Das-espécies-tributárias.-Livro-OAB.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2015.

MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Elementos de Direito Administrativo**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELO, Osmar Augusto Leite. Identidade obrigatória entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI. **Jus Navigandi**, Teresina, 11 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6580>>. Acesso em: 25 out. 2015.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21 ed. São Paulo: Jurídico Atlas, 2007.

MOURA, Daiana Malheiros de. **A efetivação dos direitos fundamentais pelo estado fiscal: Função social dos tributos**. 2014. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/viewFile/11828/1518>>. Acesso em: 20 set. 2015.

NAPOLITANO, Marcos. **O regime militar brasileiro: 1964 - 1985**. 4 ed. São Paulo: Atual, 1998.

OLILVEIRA, Aílton Soares de. Aumento do IPTU: Valor venal não se confunde com valor econômico do imóvel. **Consultor Jurídico**, 9 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov-09/ailton-soares-valor-venal-nao-confundido-valor-economico-imovel>>. Acesso em: 30 out. 2015.

PILETTI, Nelson. **História do Brasil**. 14 ed. São Paulo: Ática, 1997.

PINTO, Marcos José. Um breve histórico sobre as constituições brasileiras. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 15 mar. 2012. Disponível em:



<<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,um-breve-historico-sobre-as-constituicoes-brasileiras,36050.html>>. Acesso em: 14 set. 2015.

PRIORE, Mary Del; VENÂNCIO, Renato Pinto. **O livro de ouro da História do Brasil**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTA CATARINA. **1º Tabelionato de Notas do Município de Araranguá**. Livro 0047-N, folha nº 030, protocolo nº 12.810. Março, 2015.

SAVEGNANI, Joacir. O modelo regressivo da tributação do Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20574/o-modelo-regressivo-de-tributacao-no-brasil>>. Acesso em 30 out. 2015.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25 ed. rev. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005.

TEIXEIRA, Francisco M. P.; DANTAS, José. **Estudos da história do Brasil: Império e república**. São Paulo: Moderna Ltda., 1979.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **A folha dobrada**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

\_\_\_\_\_. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VAINER, Bruno Zilberman. Breve histórico acerca das constituições do Brasil e do controle de constitucionalidade brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Constitucional - RBDC**, [s. l.], v. 16, p.161-191, nov. 2010. Disponível em: <[http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-16/RBDC-16-161-](http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-16/RBDC-16-161-Artigo_Bruno_Zilberman_Vainer_(Breve_Historico_acerca_das_Constituicoes_do_Brasil_e_do_Control_de_Constitucionalidade_Brasileiro).pdf)

[Artigo\\_Bruno\\_Zilberman\\_Vainer\\_\(Breve\\_Historico\\_acerca\\_das\\_Constituicoes\\_do\\_Brasil\\_e\\_do\\_Control\\_de\\_Constitucionalidade\\_Brasileiro\).pdf](http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-16/RBDC-16-161-Artigo_Bruno_Zilberman_Vainer_(Breve_Historico_acerca_das_Constituicoes_do_Brasil_e_do_Control_de_Constitucionalidade_Brasileiro).pdf)>. Acesso em: 14 set. 2015.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Tributo e espécies tributárias**. Disponível em: <[http://www.jornaisvirtuais.com.br/apostila\\_pdf/direito\\_tributario\\_01.pdf](http://www.jornaisvirtuais.com.br/apostila_pdf/direito_tributario_01.pdf)>. Acesso em 30 out. 2015.

VALÉRIO, Vanessa Hamessi. Impostos predial e territorial urbano: progressividade e função social da propriedade. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 4, p.91-113, jan. 2009.

VAL, Gustavo do; ROSENBERGER, Josiane. O imposto predial e territorial urbano (IPTU) e a questão das alíquotas progressivas. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 2, p.149-162, dez. 2007. Disponível em:

<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11369/10178>>. Acesso em: 30 out. 2015.

VICENTINO, Cláudio; DORIGO, Gianpaolo. **História do Brasil**. São Paulo: Scipione, 2000.

XIMENES, Fernando Braz. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam justiça fiscal**. 2011. Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-principio-da-capacidade-contributiva-e-sua-relacao-com-os-principios-que-implementam-justi>>. Acesso em: 15 out. 2015.

**ANEXOS**

## **ANEXO A – Imóveis e suas características**

Segue neste anexo o levantamento de 16 imóveis e a descrição de suas principais características, bem como do valor pelo qual estão sendo ofertados no mercado imobiliário na cidade de Araranguá - SC.

*Obs: As consultas foram realizadas com as imobiliárias Prisma e Coseval.*

### **IMÓVEL 1**

Localização: Rua Orlando Turatti, 417, Cidade Alta, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 500m<sup>2</sup>

Área edificada: 108m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 220.000,00

### **IMÓVEL 2**

Localização: Rua Fábio Pereira, 131, Coloninha, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 347,9m<sup>2</sup>

Área edificada: 64m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 160.000,00

### **IMÓVEL 3**

Localização: Rua Guilherme Kretschmer, 629, Urussanguinha, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 463,38m<sup>2</sup>

Área edificada: 110m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 290.000,00

### **IMÓVEL 4**

Localização: Rua Vereador Arthur Francisco Espíndola, 702, Nova Divinéia, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 432m<sup>2</sup>

Área edificada: 90m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 110.000,00

**IMÓVEL 5**

Localização: Rua Francisco Anastácio, 313, Jardim Cibele, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 301m<sup>2</sup>

Área edificada: 70m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 125.000,00

**IMÓVEL 6**

Localização: Rua Francisco Saturnino Soares, s/n, Polícia Rodoviária, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 324m<sup>2</sup>

Área edificada: 111m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 127.000,00

**IMÓVEL 7**

Localização: Avenida Paraíso, 555, Coloninha, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 324m<sup>2</sup>

Área edificada: 120m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 180.000,00

**IMÓVEL 8**

Localização: Rua Felipe Cidade Oliveira, 235, Sanga da Areia, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 408m<sup>2</sup>

Área edificada: 75m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 65.000,00

**IMÓVEL 9**

Localização: Rua Sergipe, 599, Jardim das Avenidas, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 360m<sup>2</sup>

Área edificada: 152m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 170.000,00

**IMÓVEL 10**

Localização: Rua Manoel Francisco Costa, 131, Urussanguinha, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 260m<sup>2</sup>

Área edificada: 77m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 190.000,00

**IMÓVEL 11**

Localização: Rua Fúvio Furtado, s/n, Alto Feliz, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 360m<sup>2</sup>

Área edificada: 160m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 170.000,00

**IMÓVEL 12**

Localização: Rua Francisco Anastácio, 934, Jardim Cibele, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 300m<sup>2</sup>

Área edificada: 60m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 70.000,00

**IMÓVEL 13**

Localização: Avenida Engenheiro Mesquita, s/n, Centro, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 250m<sup>2</sup>

Área edificada: 270m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 530.000,00

**IMÓVEL 14**

Localização: Rua Gervásio do Canto, s/n, Morro dos Conventos, Araranguá, SC.

Tipo: Casa

Área do terreno: 1.080m<sup>2</sup>

Área edificada: 135m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Bom

Valor em oferta: R\$ 200.000,00

### **IMÓVEL 15**

Localização: Rua Caetano Lumertz, 723, Ed. Margaux, Centro, Araranguá, SC.

Tipo: Apartamento

Área do apartamento: 179,10m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Novo/ótimo

Valor em oferta: R\$ 470.000,00

### **IMÓVEL 16**

Localização: Rua Iracy Luchina, 999, Ed. Pegazus, Coloninha, Araranguá, SC.

Tipo: Apartamento

Área do apartamento: 450m<sup>2</sup>

Estado de conservação: Novo/ótimo

Valor em oferta: R\$ 1.800.000,00

**APÊNDICES**



## APÊNDICE A – Cálculo valor venal do terreno

Considerando o valor da UFM como 171,04 (2015), e que todos os imóveis analisados possuem Situação Meio de Quadra, Topografia Plano, Profundidade de 26 a 35 mts e Pedalogia Firme, a partir da fórmula extraída das Leis 163/2014 e 102/2010 para o cálculo do valor venal dos terrenos “ $VT = Vm^2 \times AT \times S \times T \times P \times Pr$ ”, tem-se os seguintes valores, arredondados até a segunda casa decimal, referentes ao exercício de 2015:

*Observação 1: Quanto aos apartamentos analisados, considerou-se a área do terreno igual à área do apartamento para representar sua fração ideal (imóveis 15 e 16).*

*Observação 2: Os valores aos quais se chegou foram arredondados até a segunda casa decimal.*

### **IMÓVEL 1**

2015:

$$VT = 0,682 \times 500$$

$$VT = 341 \text{ UFM}$$

$$VT = 58.324,64$$

2014:

$$VT = 0,236 \times 500$$

$$VT = 118 \text{ UFM}$$

$$VT = 20.182,72$$

### **IMÓVEL 2**

2015:

$$VT = 1,061 \times 305,3$$

$$VT = 323,92 \text{ UFM}$$

$$VT = 55.403,27$$

2014:

$$VT = 0,387 \times 305,3$$

$$VT = 118,15 \text{ UFM}$$

$$VT = 20.562,82$$

### **IMÓVEL 3**

2015:

$$VT = 1,212 \times 463,4$$

$$VT = 561,6 \text{ UFM}$$

$$VT = 96.056,64$$

2014:

$$VT = 0,590 \times 463,4$$

$$VT = 273,40 \text{ UFM}$$

$$VT = 46.762,33$$

### **IMÓVEL 4**

2015:

$$VT = 0,606 \times 432$$

$$VT = 261,79 \text{ UFM}$$

$$VT = 44.776,56$$

2014:

$$VT = 0,288 \times 432$$

$$VT = 124,41 \text{ UFM}$$

$$VT = 21.279,08$$

#### **IMÓVEL 5**

2015:

$$VT = 0,379 \times 301$$

$$VT = 114,079 \text{ UFM}$$

$$VT = 19.512,07$$

2014:

$$VT = 0,187 \times 301$$

$$VT = 56,28 \text{ UFM}$$

$$VT = 9.626,13$$

#### **IMÓVEL 6**

2015:

$$VT = 0,530 \times 324$$

$$VT = 171,72 \text{ UFM}$$

$$VT = 29.370,99$$

2014:

$$VT = 0,110 \times 324$$

$$VT = 35,64 \text{ UFM}$$

$$VT = 6.095,86$$

#### **IMÓVEL 7**

2015:

$$VT = 0,833 \times 324$$

$$VT = 269,89 \text{ UFM}$$

$$VT = 46.161,98$$

2014:

$$VT = 0,313 \times 324$$

$$VT = 101,41 \text{ UFM}$$

$$VT = 17.345,16$$

#### **IMÓVEL 8**

2015:

$$VT = 0,3788 \times 408$$

$$VT = 154,55 \text{ UFM}$$

$$VT = 26.434,232$$

2014:

$$VT = 0,115 \times 408$$

$$VT = 46,92 \text{ UFM}$$

$$VT = 8.025,19$$

### **IMÓVEL 9**

2015:

$$VT = 0,758 \times 360$$

$$VT = 272,88 \text{ UFM}$$

$$VT = 46.673,39$$

2014:

$$VT = 0,350 \times 360$$

$$VT = 126 \text{ UFM}$$

$$VT = 21.551,04$$

### **IMÓVEL 10**

2015:

$$VT = 1,288 \times 260$$

$$VT = 334,88 \text{ UFM}$$

$$VT = 57.277,87$$

2014:

$$VT = 0,756 \times 260$$

$$VT = 196 \text{ UFM}$$

$$VT = 33.523,84$$

### **IMÓVEL 11**

2015:

$$VT = 0,758 \times 360$$

$$VT = 272,88 \text{ UFM}$$

$$VT = 46.673,39$$

2014:

$$VT = 0,332 \times 360$$

$$VT = 119,52 \text{ UFM}$$

$$VT = 20.442,70$$

### **IMÓVEL 12**

2015:

$$VT = 0,303 \times 300$$

$$VT = 90,9 \text{ UFM}$$

$$VT = 15.547,53$$

2014:

$$VT = 0,187 \times 300$$

$$VT = 56,1 \text{ UFM}$$

$$VT = 9.595,34$$

**IMÓVEL 13**

2015:

$$VT = 3,030 \times 250$$

$$VT = 757,5 \text{ UFM}$$

$$VT = 129.562,8$$

2014:

$$VT = 1,298 \times 250$$

$$VT = 324,5 \text{ UFM}$$

$$VT = 55.502,48$$

**IMÓVEL 14**

2015:

$$VT = 0,303 \times 1080$$

$$VT = 327,24 \text{ UFM}$$

$$VT = 55.971,13$$

2014:

$$VT = 0,074 \times 1080$$

$$VT = 79,92 \text{ UFM}$$

$$VT = 13.669,51$$

**IMÓVEL 15**

2015:

$$VT = 3,385 \times 179,1$$

$$VT = 552,52 \text{ UFM}$$

$$VT = 94.503,02$$

2014:

$$VT = 1,505 \times 179,1$$

$$VT = 269,54 \text{ UFM}$$

$$VT = 46.102,12$$

**IMÓVEL 16**

2015:

$$VT = 2,121 \times 450$$

$$VT = 954,45 \text{ UFM}$$

$$VT = 163.249,1$$

2014:

$$VT = 0,914 \times 450$$

$$VT = 411,3 \text{ UFM}$$

$$VT = 70.348,7$$

## APÊNDICE B – Cálculo valor venal da construção

Considerando o valor da UFM como 171,04 (2015), e que todos os imóveis analisados são casas (exceto os imóveis 15 e 16) e estão em bom estado de conservação (exceto os imóveis 15 e 16 que correspondem a novos), a partir da fórmula extraída das Leis 102/2010 e 163/2014 para o cálculo do valor venal das construções “ $VC = Vm^2 \times AC \times CAT/100 \times A \times P \times S \times E \times L$ .”, tem-se os seguintes valores:

*Observação 1: Para fins acadêmicos, considerando o exíguo tempo de pesquisa e as informações disponíveis sobre cada imóvel, a fórmula foi adaptada considerando as seguintes variáveis:  $Vm^2$ ; AC; E; L.*

*Observação 2: Os valores aos quais se chegou foram arredondados até a segunda casa decimal.*

### IMÓVEL 1

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 108 \times 0,90 \times 0,90$$

$$VC = 507,38 \text{ UFM}$$

$$VC = 86.782,27$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 108 \times 0,90 \times 0,90$$

$$VC = 262,44 \text{ UFM}$$

$$VC = 44.887,73$$

### IMÓVEL 2

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 64 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 267,26 \text{ UFM}$$

$$VC = 45.712,15$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 64 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 138,24 \text{ UFM}$$

$$VC = 23.644,57$$

### IMÓVEL 3

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 110 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 459,36 \text{ UFM}$$

$$VC = 78.568,93$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 110 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 237,6 \text{ UFM}$$

$$VC = 40.639,10$$

#### **IMÓVEL 4**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 90 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 375,84 \text{ UFM}$$

$$VC = 64.283,67$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 90 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 194,4 \text{ UFM}$$

$$VC = 33.250,17$$

#### **IMÓVEL 5**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 70 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 255,78 \text{ UFM}$$

$$VC = 43.748,61$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 70 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 132,3 \text{ UFM}$$

$$VC = 22.628,59$$

#### **IMÓVEL 6**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 111 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 405,59 \text{ UFM}$$

$$VC = 69.372,11$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 111 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 209,79 \text{ UFM}$$

$$VC = 35.882,48$$

#### **IMÓVEL 7**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 120 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 501,12 \text{ UFM}$$

$$VC = 85.711,56$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 120 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 259,2 \text{ UFM}$$

$$VC = 44.333,57$$

**IMÓVEL 8**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 75 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 274,05 \text{ UFM}$$

$$VC = 46.873,51$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 75 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 141,75 \text{ UFM}$$

$$VC = 24.244,92$$

**IMÓVEL 9**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 152 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 634,75 \text{ UFM}$$

$$VC = 108.567,98$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 152 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 328,32 \text{ UFM}$$

$$VC = 56.155,85$$

**IMÓVEL 10**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 77 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 321,55 \text{ UFM}$$

$$VC = 54.997,91$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 77 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 166,32 \text{ UFM}$$

$$VC = 28.447,37$$

**IMÓVEL 11**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 160 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 668,16 \text{ UFM}$$

$$VC = 114.282,09$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 160 \times 0,90 \times 0,80$$

$$VC = 345,6 \text{ UFM}$$

$$VC = 59.111,42$$

**IMÓVEL 12**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 60 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 219,24 \text{ UFM}$$

$$VC = 37.498,81$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 60 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 113,4 \text{ UFM}$$

$$VC = 19.395,93$$

**IMÓVEL 13**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 270 \times 0,90 \times 1$$

$$VC = 1.409,4 \text{ UFM}$$

$$VC = 241.063,77$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 270 \times 0,90 \times 0,1$$

$$VC = 729 \text{ UFM}$$

$$VC = 124.688,16$$

**IMÓVEL 14**

2015:

$$VC = 5,8 \text{ UFM} \times 135 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 493,29 \text{ UFM}$$

$$VC = 84.372,32$$

2014:

$$VC = 3 \text{ UFM} \times 135 \times 0,90 \times 0,70$$

$$VC = 255,15 \text{ UFM}$$

$$VC = 43.640,85$$

**IMÓVEL 15**

2015:

$$VC = 9,4 \text{ UFM} \times 179,1 \times 0,80 \times 1$$

$$VC = 1.346,83 \text{ UFM}$$

$$VC = 230.361,80$$

2014:

$$VC = 4,87 \text{ UFM} \times 179,1 \times 0,80 \times 1$$

$$VC = 697,77 \text{ UFM}$$

$$VC = 119.346,58$$

**IMÓVEL 16**



2015:

$$VC = 9,4 \text{ UFM} \times 450 \times 0,80 \times 0,80$$

$$VC = 2.707,2 \text{ UFM}$$

$$VC = 463.039,49$$

2014:

$$VC = 4,87 \text{ UFM} \times 450 \times 0,80 \times 0,80$$

$$VC = 1.402,56 \text{ UFM}$$

$$VC = 239.893,86$$