

O IPTU NA CRISE ARRECADATÓRIA DECORRENTE DA PANDEMIA (COVID-19)**THE IPTU IN THE TAX COLLECTION CRISIS RESULTING FROM THE PANDEMIC (COVID-19)**

Jeferson Teodorovicz¹
Antônio de Moura Borges²
Paula Tatyane Cardozo Stemberg³

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar as possíveis manifestações extrafiscais do IPTU que podem servir de instrumento fiscal para enfrentamento da crise econômica de arrecadação decorrentes da pandemia de Coronavírus (COVID-19). A partir de investigação que priorizou o método hipotético-dedutivo, analisou-se quais foram as medidas imediatas diante da pandemia do Coronavírus adotadas pela municipalidade e o posicionamento do judiciário diante das demandas de contribuintes a partir de levantamento de dados por consulta normativa e jurisprudencial, respectivamente. Também se realizou pesquisa bibliográfica sobre as possibilidades de progressividade. Com relação à estrutura do trabalho, iniciou-se indicando a política tributária e a extrafiscalidade como medidas de combate à pandemia, a inadequação do IPTU como um problema antecedente à pandemia e as possibilidades constitucionais fiscais e extrafiscais do IPTU (1). Analisou-se cada uma destas possibilidades a partir do critério da progressividade (2). Identificou-

¹ Pós-Doutorado em Direito em andamento pela Universidade de Brasília - UnB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC-PR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado) em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB - Brasil. ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5360964638266778> E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

² Pós-doutorado em Direito por Georgetown University Law Center. Pós-Doutorado em Direito pela Universidad Complutense de Madrid. Doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestrado em Direito pela Southern Methodist University School of Law. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Procurador da Fazenda Nacional. Professor Adjunto da Universidade de Brasília – UnB. – Brasil. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4152697556483694> E-mail: amouraborges@uol.com.br

³ Mestranda em Direito na área de concentração de Direito do Estado e linha de pesquisa Perspectivas da Dogmática Crítica pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), bolsista (CAPES/PROEX). Membro do grupo de pesquisa ProPolis da Universidade Federal do Paraná (UFPR) e do grupo de pesquisa TAXPUC, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR) – Brasil. ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0003-1443-6545> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6559865691791247> E-mail: paulastemberg@gmail.com

se quais foram as respostas imediatas normativas das localidades – na maioria dos casos a simples prorrogação de prazos para o pagamento – e judiciais – suspensão de liminar de concessão de prorrogação de prazos para o pagamento do IPTU – diante da crise econômica. Identificou-se, ainda, a necessidade da aplicação da progressividade como medida mediata de enfrentamento às crises geradas pela pandemia (3). Por fim, concluiu-se sugerindo que a progressividade do IPTU seja utilizada como instrumento extrafiscal de enfrentamento da crise econômica de arrecadação pelos municípios (4).

Palavras-chave: COVID-19; IPTU; Extrafiscalidade; Progressividade.

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the possible extrafiscal manifestations of the IPTU that can serve as a fiscal instrument to face the economic collection crisis resulting from the Coronavirus pandemic (COVID-19). Based on an investigation that prioritized the hypothetical-deductive method, it was analyzed what were the immediate measures in the face of the Coronavirus pandemic adopted by the municipality and the position of the judiciary in the face of taxpayers' demands based on data collection through normative and jurisprudential consultation, respectively. Bibliographical research was also carried out on the possibilities of progressivity. With regard to the structure of the work, it started by indicating tax policy and extrafiscality as measures to combat the pandemic, the inadequacy of the IPTU as a problem preceding the pandemic and the constitutional fiscal and extrafiscal possibilities of the IPTU (1). Each of these possibilities was analyzed based on the progressivity criterion (2). It was identified which were the immediate normative responses of the localities - in most cases the simple extension of payment deadlines - and judicial - suspension of an injunction granting the extension of payment periods for IPTU - in the face of the economic crisis. It was also identified the need to apply progressivity as a mediate measure to deal with crises generated by the pandemic (3). Finally, it concluded by suggesting that the progressiveness of the IPTU be used as an extra-fiscal instrument to face the economic collection crisis by the municipalities (4).

Keywords: COVID-19; IPTU; Extrafiscality; Progressivity.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é uma das principais fontes de receita tributária dos municípios brasileiros. Contudo, novas realidades sociais demandam novas respostas que devem estar atreladas aos instrumentos constitucionais existentes. A situação da pandemia do novo Coronavírus (Covid-19) é uma dessas novas realidades que impõem, de um lado, a atenção à fragilidade e ao desequilíbrio econômico ao qual grande parcela da sociedade foi submetida, e de outro, a necessidade premente de municípios se manterem diante da redução da arrecadação e da maior necessidade da população de serviços essenciais prestados pela municipalidade. Neste sentido, questiona-se quais são as possíveis manifestações do IPTU que podem servir de instrumento extrafiscal para enfrentamento da crise econômica de arrecadação, seguindo as diretrizes constitucionais.

Inicia-se indicando as possibilidades constitucionais fiscais e extrafiscais do IPTU e a política tributária, o viés fiscal da aplicação da extrafiscalidade como medidas de combate à crise econômica de arrecadação decorrentes da pandemia (1). Identifica-se quais foram as respostas imediatas normativas das localidades e judiciais diante da crise econômica, identificando o problema arrecadatório do IPTU como precedente à pandemia (2). Analisa-se cada uma destas possibilidades extrafiscais a partir do critério da progressividade (3). Conclui-se sugerindo que a progressividade do IPTU seja utilizada como instrumento extrafiscal de enfrentamento da crise econômica de arrecadação pelos municípios (4).

1. POLÍTICA TRIBUTÁRIA, EXTRAFISCALIDADE E PANDEMIA

Não é de hoje que se analisam as perspectivas do diálogo entre Política Tributária com o Direito Tributário. Porém, o ambiente contemporâneo revitaliza e fortalece muitas possibilidades ligadas à conduta que veicula tributos dirigidos a determinadas finalidades.

Evidentemente, cada nuance social, econômico, e inclusive ideológico influencia a Política Tributária, variando até mesmo em decorrência de determinado contexto histórico e cultural do país em que os instrumentos de Política Tributária são implementados. As possibilidades são ligadas à Política Tributária, enquanto conduta que veicula tributos dirigidos a determinadas finalidades (NABAIS, 2007, p. 362; SOARES MARTÍNES, 1997, p. 22 e ss.; DALTON, 1980, p. 59).

A teoria da Política Tributária, que apresenta sólida conexão com a Teoria das Finanças Públicas em sua perspectiva tributária, tende a reconhecer algumas funções ligadas aos tributos, tais como a *função distributiva*, que visa ajustar a distribuição de renda conforme necessidades sociais; *função alocativa*, que se liga à necessidade do fornecimento de bens públicos à sociedade; ou mesmo a *função estabilizadora* que adota elementos tributários como mecanismos de política econômica, visando alcançar desenvolvimento econômico, pleno emprego, entre outras finalidades (MORI, 2009, p. 03-05).

A extrafiscalidade, nesse contexto, sempre foi reconhecida como fenômeno de grande interesse por teóricos desses campos do estudo afetos à tributação, especialmente no esforço de delinear possíveis funções ou finalidades que a tributação pode atender. Afinal, a função extrafiscal – diferente da função arrecadatória – tenta atingir outras funções diferentes da arrecadação tributária. Por tais motivos, Souto Maior Borges, já classificou os possíveis objetivos que a extrafiscalidade vislumbra:

“a) combate às depressões, à inflação e ao desemprego; b) proteção à produção nacional (v.g., estímulo industrial por meio de isenções a indústrias novas, direitos alfandegários protecionistas etc.); c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo; d) tributação fragmentadora dos latifúndios improdutivos, pelo imposto territorial fortemente progressivo, e imposição incidente sobre a exploração de jogos de azar; e) incentivos à urbanização, pela tributação de terrenos baldios e áreas inaproveitadas; f) tributos gerais fortemente progressivos sobre as grandes fortunas, renditos e heranças (política de nivelamento e redistribuição); g) impostos suntuários de repressão ao luxo; h) combate ao celibato pela imposição, estabelecimento de isenções em favor de famílias prolífcas e agravamento da tributação sobre casais sem filhos”. (BORGES, 1998, p. 01 e ss.)

A extrafiscalidade é fenômeno já conhecido e amplamente estudado pela literatura tributária e, em primeiro momento, historicamente mais conectada às contribuições oriundas de obras ligadas à Ciência das Finanças (MARINS, TEODOROVICZ, 2010, p. 73-123; DEODATO, 1949, p. 01 e ss.; VOGEL, 1984, p. 543-554). Em momento posterior, a extrafiscalidade passa, em uma perspectiva jurídica contemporânea, a ser analisada sob a estrutura normativa e bastante ligada à perspectiva pragmática da norma jurídica, com remodelações terminológicas. Nesse contexto, passa-se a estudar o caráter indutor das normas jurídicas tributárias (normas tributárias que induzem comportamentos), por sua vez dirigidas a diferentes finalidades ou funções de norma jurídica tributária (SCHOUERI, 2005, p. 32-34; LEÃO, 2015, p. 43 e ss.), ainda que seja também

objeto de reflexões críticas que, por sua vez, enfatizam a necessidade de critérios (inclusive constitucionais) para o controle do fenômeno (TORRES, 2017, p. 131 e ss.; LEÃO, 2015, p. 155 e ss.).

Portanto, o imposto em si, como qualquer das outras figuras tributárias (CARRAZZA, 2017, p.192 e ss.), é apenas um instrumento de objetivo único: servir à política que dele faz uso. Esta política determina quais são os objetivos a serem perseguidos pela tributação (BECKER, 2013, p.638). Ainda assim, coexistem finalismos diferentes em cada tributo que se manifestam preponderantemente sob um determinado ponto de vista, e não preponderantemente noutro (BECKER, 2013, p.630). Desta forma é que a instrumentalização dos tributos para atingir determinadas finalidades não necessariamente arrecadatórias encontra importante impulso em ambientes de crises estruturais.

O ambiente contemporâneo oferece caminhos para o desenvolvimento da Política Tributária Anticíclica (de combate a crises ou depressões), no qual a extrafiscalidade (através da norma tributária indutora) pode ser estruturada para o combate à pandemia ou pelo menos aos reflexos socioeconômicos trazidos por ela.

Tais esforços já foram observados em diversos países, como já reconhece a Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OECD), no estudo “Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience” (2020, p. 01 e ss.), que identificou diferentes esforços no campo da Política Tributária dos países membros da OECD para combater os efeitos da crise trazida pela pandemia gerada pelo COVID-19.

Na realidade brasileira, tal contexto não é diferente, como demonstra estudo técnico de autoria de Celso de Barros Correia Neto, José Evande Carvalho Araújo Lucíola Calderari da Silveira e Palos e Murilo Rodrigues da Cunha Soares (2020, p.27 e ss), que mostram que os Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) também são afetados pela pandemia, por sua vez reagindo através de diferentes medidas voltadas à prorrogações de pagamentos de tributos ou de obrigações acessórias, medidas de simplificação tributária, medidas de isenção, redução ou de alíquota zero para produtos estratégicos de combate à pandemia, ou até mesmo com a propositura de criação de tributos temporários voltados ao combate à pandemia.

As próprias espécies tributárias acabam afetadas por esse ambiente, registrando interessantes medidas de Política Tributária Anticíclica de combate à pandemia causada pelo COVID-19, como é o caso do IPTU.

1.1. Da ineficiência do IPTU que antecede a pandemia

A tributação sobre imóveis urbanos é recorrente, e apresenta percentuais de arrecadação muito diferente entre os países desenvolvidos e aqueles em desenvolvimento. Enquanto no Brasil temos esta tributação representa cerca de 0,5% do PIB, e noutros países em desenvolvimento o percentual máximo de 1,2% do PIB, no caso da África do Sul, nos países desenvolvidos a média varia entre 2% e 3% do PIB, como nos casos do Canadá, Nova Zelândia e Japão, por exemplo (IPEA, 2006).

Em geral, os defensores desta matriz de tributação alegam que uma das principais características benéficas da tributação sobre a propriedade é a capacidade que ela tem de ser mais equânime que aquelas sobre demais matrizes de tributação; causar menos distorção econômica e; ser tendencialmente mais transparentes, já que os eleitores conseguem dimensionar o pagamento ao benefício em serviços dispostos pelo município (BAHL, 2009).

No caso do Brasil, segundo estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (IPEA, 2018), o IPTU é responsável por cerca de 0,48% do PIB. Porém, sua arrecadação aumentaria para 0,83% se os cadastros imobiliários tivessem sua cobertura média aumentada em 10%, se a tributação efetiva aumentasse 0,07% sobre os valores de mercado de imóveis e se a taxa de adimplência subisse de 68% para 81%. Dessa análise se conclui que é ineficaz a forma como hoje é aplicado o IPTU. Ou seja, o problema de arrecadação municipal sobre este imposto é um problema de política tributária antecedente à pandemia.

Apesar de uma receita relevante da municipalidade para realização de políticas públicas, o IPTU pode ser utilizado como próprio instrumento de políticas públicas – e talvez nesse quesito esteja localizado o maior ganho que o imposto pode proporcionar, no sentido de incentivar condutas em prol do bem da coletividade.

Neste sentido os estudos de Wasilewski e de Allingham & Sandmo (LETTIERI SIQUEIRA & RAMOS, 2005, p.569 e 573) e de Lettieri Siqueira (2004, p. 97) são muito relevantes porque partem de uma modelagem econômica para compreender a conduta individual de adimplemento do imposto de renda. Uma das constatações destes estudos é que o aumento da alíquota marginal tem como resultado positivo a redução do índice de evasão. Noutras palavras, quanto maior a progressividade do tributo, maior tendência de que seja adimplido pelos contribuintes. Assim, se a alíquota média crescer de acordo com o crescimento da renda, maior tendência de pagamento dos tributos.

O tributo utilizado nos modelos referidos, o imposto de renda, depende da declaração do próprio contribuinte, e realiza a capacidade contributiva a partir da progressividade. No caso da tributação sobre a propriedade, e mais especificamente sobre aquela propriedade territorial urbana, a progressividade nem sempre foi aplicável na sistemática da Constituição Federal de 1988. Ela passou a ser possível apenas a partir das decisões do STF sobre o IPTU no caso do RE 666.156/RJ, no caso da diferenciação de alíquotas, sobre o ITBI no caso do RE 234.105/SP, e sobre o ITCMD no caso do RE 562.045/RS. A partir dessa nova relação entre tributo sobre a propriedade territorial urbana e progressividade se subsome que a maior progressividade em razão do aumento do valor da propriedade terá o mesmo efeito de incentivo de adimplemento que se constatou no caso do imposto de renda, independentemente da diferença do tipo de lançamento. É exatamente neste sentido que já se reconhece que a capacidade contributiva por meio da progressividade é um importante instrumento de eficiência da tributação imobiliária, como indica Claudia M. De Cesare (2012, p.21).

1.2. Possibilidades constitucionais de fiscalidade e extrafiscalidade do IPTU

O Município, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988, tem inúmeras responsabilidades na prestação de serviços à população, desde cuidar do planejamento urbano, das vias urbanas e da mobilidade, iluminação e limpeza de parques, praças, vias, até a promoção de eventos culturais, artísticos, de educação infantil e anos iniciais do ensino fundamental e criação e manutenção de hospitais municipais, como tratam os artigos 29 e 30 da Constituição Federal. Nesse aspecto, o legislador original atribuiu ao Município a posição de integrante da federação (art.1º, CF), e blindou sua autonomia em legislar e atuar pelos seus assuntos de interesse local por meio de sua competência legislativa, política e financeira do princípio da autonomia municipal, cláusula pétreia, como dispõe o artigo 60, §4º, inciso I, da CF (CARRAZZA, 2019, p.192 e ss.). Ou seja, é vedada pela Constituição qualquer disposição em legislação infraconstitucional e qualquer alteração constitucional tendente a abolir qualquer um dos entes da federação, dentre eles, o Município, ficando assegurada a sua autonomia, exercida por meio de suas competências.

Nesse contexto, o legislador originário atribui ao Município, como esculpido pelo artigo 156 da Carta Magna, a competência sobre o IPTU, ISS, ITBI, na forma descrita na Constituição, ou não vedada por ela. As formas descritas do IPTU são três: pode ser progressivo em razão do valor do imóvel, progressivo diferido em razão da localização e uso, ou progressivo no tempo em razão do

não cumprimento da função social da propriedade. Uma das diferenças observáveis entre eles e que fornecem ferramentas para uma adequada leitura constitucional e principiológica, se dá nas motivações que levaram o legislador a indicar essas três possibilidades de realização do IPTU – o que podemos compreender se analisarmos a finalidade de cada um destes três IPTUs.

A identificação da manifestação extrafiscal em um tributo pode ser realizada na sua descrição constitucional dos elementos e critérios mínimos necessários na formulação da identidade do imposto.

Ainda, a própria veiculação da extrafiscalidade deve, necessariamente, ser precedida por rigoroso critério de compatibilidade com os princípios do sistema constitucional tributário (TORRES, 2017, p. 123 e ss). O controle da extrafiscalidade, ademais, passando pelo exame de compatibilidade constitucional, pode ser realizado através de diferentes critérios, seja através da compatibilidade com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, assim como através do controle de eficácia, ou através do postulado (ou princípio) da proporcionalidade, ou até mesmo com outros critérios integrantes como a complementaridade, a subsidiariedade, a economicidade e o cumprimento da finalidade (LEÃO, 2015, p. 134 e ss.). Assim, será possível observar a extrafiscalidade (e seu adequado controle), realizada através de espécies tributárias (entre elas, o imposto), enquanto instrumento efetivo de realização dos fins constitucionais do Estado, em suas variadas manifestações contemporâneas (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p.73-123).

O caso típico de extrafiscalidade é o Imposto de Importação (II) e de Exportação (IE), que visam interferir no mercado interno e externo. Na primeira incidência, equilibrando a formação do preço do bem importado para que o mesmo bem produzido no mercado interno tenha competitividade. Por meio do IE, a intervenção é para o mercado interno ofereça a preços competitivos produtos nacionais ao mercado externo. Pretende-se, ainda, favorecer a preponderância de exportações na balança comercial (BERTI, 2004, p.97 e ss.). Em ambos casos as intenções extrafiscais narradas são relevadas no critério material do imposto, pois são os fatos compra do mercado externo e venda para o mercado externo que o Estado, por meio dos impostos sobre importação e exportação, visa coibir.

Outros impostos, porém, embora também tipicamente extrafiscais, têm mais de uma hipótese ou mais de um objetivo extrafiscal que se manifesta em formas de realização diferentes do imposto. É o caso do IPTU, que manifesta diferentes formas de extrafiscalidade.

O artigo 156, inciso I, da Constituição Federal, estabelece a competência municipal para instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. O §1º deste mesmo artigo especifica que, para além da possibilidade de progressividade no tempo, constante do artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal, há duas outras possibilidades de caracterização do IPTU, a progressão de alíquotas em razão do valor do imóvel e a diferenciação de alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel.

Temos, como já enunciamos, três possibilidades de IPTU: i) progressivo em razão do valor do imóvel, no artigo 156, inciso I conjugado ao artigo 156, § 1º, inciso I e 145, §1º, parte inicial; ii) progressivo e diferido em razão do uso e localização do imóvel, no artigo 156, §1º, inciso II; iii) progressivo no tempo em razão do descumprimento da função social da propriedade, no artigo 182, §4º, inciso II – todos da Constituição Federal. Note-se que estas possibilidades constitucionais não impedem que o legislador infraconstitucional municipal desenhe outras manifestações do IPTU em prol do melhor cumprimento dos princípios constitucionais, como é o caso da isenção e da progressão reversa (redução de alíquotas), dentre outros.

A primeira destas possibilidades (i), é reconhecida como a que manifesta preponderantemente a natureza fiscal do imposto, ou seja, a finalidade arrecadatória ou financeira em benefício da manutenção do Estado – embora não haja qualquer fundamento constitucional determinante para tal. Trata-se, sob esta óptica, meramente do Imposto como receita pública derivada, destinada a suprir as despesas públicas. O que se revela, contudo, é que o objetivo da imposição tributária por meio da progressão de alíquotas em razão do valor dos imóveis é, ao menos teoricamente, de redistribuição de riqueza, já que presume que aqueles imóveis de maior valor representam maior disponibilidade econômica e maior capacidade contributiva, devendo, o sujeito passivo, contribuir de forma equivalente com o Estado. Destaca-se, também, que esta forma de progressão está contida na identidade dos tributos por força do artigo 145, §1º da Constituição Federal que submete o nascimento do tributo, sempre que possível, à capacidade contributiva. Por esta vinculação obrigatória esta possibilidade de realização do IPTU é reconhecida como preponderantemente fiscal (CARRAZZA, 2017, p.133). Assim, a preponderância extrafiscal, no caso do IPTU, constitui-se na discriminação daquele que, embora com manifestação extrafiscal, é a regra mínima, e, portanto, com extrafiscalidade atenuada, em contraposição aos outros casos de IPTU, os quais a partir da qual elementos diferenciadores agravam o caráter extrafiscal do imposto.

A segunda e a terceira possibilidade confirmam este agravamento de extrafiscalidade, como indicam na própria redação de cada um dos respectivos dispositivos constitucionais, pois há um

objetivo a ser atentado na majoração ou na redução de alíquotas, destacando, então, a progressividade de alíquotas como identificador desta natureza não arrecadatória, mas de intervenção do Estado. O IPTU do artigo 156, §1º, inciso II (ii), releva o objetivo de ordenação do espaço urbano, por meio da diferenciação de alíquotas conforme localização e uso de imóveis. O IPTU do artigo 182, §4º, inciso II (iii), o imposto também objetiva como bem maior a ordenação do espaço urbano – eis que inclusive é inserido pelo legislador originário no Capítulo II destinado à fixação de diretrizes para a política urbana, do Título constitucional da ordem econômica e financeira, mas se vale do incentivo ao cumprimento da função social da propriedade por meio da progressão de alíquota no tempo.

2. PROGRESSIVIDADE

A progressividade é um instrumento jurídico recente que começou a ser amplamente utilizado por volta do fim do século XIX (UCKMAR, 1999, p.89; DEODATO, 1949, p.20). A ideia está centrada na mudança da percepção sobre igualdade material. Antes a “teoria do benefício” de Adam Smith (1977, p.1104 e ss.), afirmava a indivisibilidade da prestação do serviço pelo estado determinaria o dever a todos de contribuir mediante proporcionalidade de rendas, sem qualquer camada de isenção. A partir da “teoria da progressividade”, justificando que a igualdade só se alcançaria se o tributo fosse dimensionado proporcionalmente à renda, excetuada a faixa mínima de subsistência, sobre a qual não seria justo tributar (UCKMAR, 1999, p.98).

2.1. Progressividade e capacidade contributiva

O uso da progressividade pode ser um instrumento que nas palavras de Elizabeth Nazar Carrazza (1996, p.11) serve no sentido de *superação das injustiças e desigualdades sociais*. Significa o apoio da tributação sob um pressuposto político-fiscal de recolher maior valor de um determinado grupo. Na prática fiscal moderna, há um ideal de justiça que sustenta que se os membros de uma sociedade são desiguais do ponto de vista econômico, é justo que o pagamento de tributos se dê na medida de suas faculdades e disponibilidades. Conforme Aliomar Baleeiro (1998, p.829), este ideal se manifesta no princípio da tributação pessoal segundo a capacidade contributiva.

Neste sentido, importante esclarecer que até a Emenda constitucional nº 29/2000, o IPTU era entendido como um imposto real, ou seja, que incidia exclusivamente sobre um patrimônio, seguia a coisa, o bem, mas não tinha relação com a pessoa do contribuinte. Inclusive o próprio entendimento da Corte Suprema seguia neste sentido, como demonstra o RE 153.771-0/MG e 204.827-5/SP. Qualquer progressividade, excetuada a do artigo 182, §4º, II, da CF, era considerada inconstitucional. Porém, com a referida Emenda Constitucional, atribuindo ao IPTU a obrigatoriedade de se vincular ao princípio da igualdade por meio da capacidade contributiva e da progressividade, passou-se a reconhecer a impossibilidade de que uma relação jurídica tal qual a tributária, ocorresse entre pessoa e coisa, pois como pontua José Roberto Vieira, ainda que se atribua um direito real a um dos sujeitos, o que se vincula continua sendo o sujeito ativo ao passivo, pois a relação jurídica é um laço exclusivamente pessoal (1993, p.65). Esta progressividade realizadora da capacidade contributiva nela admitida é um dos meios mais eficazes de personificação do imposto (BALEIRO, 1998, p.829).

Roque Antonio Carrazza (2017, p.133) advoga que a progressividade esculpida na primeira parte do §1º do artigo 145 da Constituição Federal é de *existência obrigatória*. Trata-se de mandamento constitucional, que significa o cumprimento da capacidade contributiva – ou seja, a consideração de que a potencialidade de arrecadação entre sujeitos é diferente, e que a diferença entre valores da base de cálculo demonstra que àqueles que detém maior base calculada são conferidos maior disponibilidade econômica e maior dever de contribuir, que deverá ser proporcional entre todas as bases de cálculo, cumprindo-se, dessa forma, o princípio da igualdade (CARRAZZA, 2017, p.132).

De acordo com José Casalta Nabais (1998, p.444), a capacidade contributiva é o critério de comparação entre os indivíduos sujeitos ao princípio da igualdade. O princípio da igualdade é um princípio estruturante da Constituição que vincula todos, no sentido formal, à submissão à lei, e no sentido material, também o próprio legislador a fazer discriminações de acordo com critérios subjetivos de igualdade. Em matéria tributária, enquanto o princípio da igualdade impõe que todos os iguais sejam tributados na medida de sua igualdade, e os desiguais na medida de suas desigualdades, o princípio da capacidade contributiva determina que aqueles que não dispõem de capacidade econômica para contribuir ficarão dispensados da incidência do imposto, mas aqueles que tiverem condições (apresentarem fatos-signos presuntivos de riqueza) pagarão o mesmo imposto que aqueles detentores desta mesma condição. Aqueles que tiverem maior condição,

contribuirão de outra forma que aqueles que têm menos, mas igualmente àqueles que também tem mais condição.

Assim, ao contrário da proporcionalidade que aufere diferenças nas alíquotas na mesma medida em que cresce a base de cálculo, a progressividade reflete maior intensidade nas alíquotas de acordo com as bases de cálculo. Significa dizer que, na medida em que a riqueza tributada se torna mais significativa, tanto maior e mais intensa será a alíquota incidente sobre esta riqueza – materializando a igualdade e a capacidade contributiva na forma de imposição tributária.

2.2. Progressividade, capacidade contributiva e diferenciação de alíquotas

O caso da diferenciação de alíquotas, como previsto pelo legislador constituinte, faz-se em duas circunstâncias cumulativas ou alternativas: localização e/ou uso do imóvel. Mas aqui a diferenciação também exerce a função de reconhecer com maior atenção e especificidade a capacidade contributiva.

Imaginemos uma determinada região da cidade na qual se pretende atrair mais imóveis residenciais e menos imóveis comerciais, embora a Lei de Zoneamento e Uso do Solo Urbano da localidade permita ambos tipos de usos. Uma das formas de incentivar esta conduta aos cidadãos seria reduzir a alíquota para os imóveis residenciais e mantê-las ou majorá-las aos comerciais. Imaginemos, ainda, que as residências neste mesmo perímetro têm uma valoração diferenciada em razão dos tipos de via de acesso, da proximidade à equipamentos urbanos como escolas, hospitais e transportes públicos, além do fato de alguns terem tido seus lotes subdivididos diversas vezes. Não seria igualitário admitir que estes imóveis com características tão diferentes e valorações tão diferentes não tenham alíquotas progressivas em razão da localização e do uso.

O que a Constituição Federal estabelece, portanto, não é a progressividade em razão da localização ou uso, mas a diferenciação de alíquotas em razão da localização ou uso sobre a progressividade em razão do valor do imóvel.

2.3. Progressividade e função social da propriedade

Este último tipo de progressividade se relaciona diretamente com a função social da propriedade, ou seja, com a efetiva adequação do uso do imóvel com a política urbana estabelecida pelo plano diretor da cidade. Por isso, reconhecido como preponderantemente extrafiscal.

Reconhecemos, portanto, que há várias formas de progressividade de alíquotas que resguardam relação com o incentivo ao cumprimento da função social da propriedade. A progressividade em razão do valor do imóvel, a progressividade com alíquotas diferidas em razão de sua localização, e a progressividade no tempo, todas estas formas têm em certa medida relação com a função social da propriedade, porque atentam para o cumprimento da política urbana local.

Contudo, assim como nos demais casos, a manifestação de IPTU com maior intensidade dessa relação é a progressividade de alíquota no tempo, porque condicionada à verificação do não cumprimento da função social da propriedade. Noutras palavras, trata-se de uma forma de incentivo ao cumprimento desta função social da propriedade, pressupondo que neste Estado Democrático de Direito, embora com direito à propriedade reconhecido literalmente como direito individual fundamental (art.5º, XXII, CF), diferentemente dos demais, não é direito absoluto, porque não tem vistas exclusivamente ao indivíduo, mas também à toda a coletividade e ao bem comum (art. 5º, XXIII, CF). Este objetivo é alcançado quando o bem não ofende o interesse público, não representa violação aos ditames jurídicos, tampouco omissão do titular sobre os ônus havidos com a propriedade (BERTI, 2003, p.108 e 109).

No caso da predominância deste incentivo, o município poderá aplicar alíquotas progressivas no tempo, o que significa dizer, no prazo de 5 anos, a cada ano após a não realização do parcelamento ou edificação compulsórios, o fisco poderá aumentar em valor não excedente a duas vezes o valor do ano anterior, em percentual máximo de 15%. A partir do 5º ano, será possível a manutenção desta alíquota máxima até o cumprimento da função social da propriedade, ou até a desapropriação do imóvel (FERNANDES, 2005, p.397).

Como destaca Berti (2003, p.110), é de tão relevada importância o cumprimento desta função, que o legislador pode inclusive desapropriar do proprietário o imóvel. Mas, apenas nos casos de aplicação progressiva no tempo, que se insere no rol de instrumentos de consecução da política urbana, nos moldes dos arts. 182 e ss. da CF e da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade).

2.4. Forma de cálculo da progressividade

A progressão se refere à variação de alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo em razão da variação desta mesma base. Quando a base de cálculo aumenta, aumenta também a alíquota que sobre ela incide. Contudo, essa progressão pode ser simples ou graduada.

No caso da progressão simples (MACHADO, 2004, p.24), uma única alíquota é eleita pela relação de correspondência com o montante integralmente considerado da base de cálculo. Se a progressão for graduada (MACHADO, 2004, p.23), significa que em cada uma das estratificações da base de cálculo, a alíquota correspondente será aplicada. Ou seja, a primeira alíquota será aplicada sobre o valor máximo que a estratificação determina, a segunda sobre a diferença da primeira aplicação até o valor máximo da segunda, e assim sucessivamente.

No primeiro caso o cálculo é simples, multiplica-se o valor total pela alíquota. No segundo, cada estrato da base de cálculo é multiplicado por uma alíquota diferente, somando-se ao final cada um dos resultados para obtenção do montante devido. Um valor hipotético pode nos ajudar a visualizar a importância de se determinar qual é a forma constitucional de progressividade.

Supomos que a base de cálculo do imposto X varie entre 100, 150 e 200, com alíquotas progressivas de 0,1%, 0,2% e 0,3%. Se a progressão for simples, os valores atribuídos à cada base de cálculo serão, respectivamente \$10, \$30 e \$60, enquanto na progressão graduada, serão \$10, \$19,8, e \$34,5.

Embora seja um tema controverso, somente a aplicação da progressividade que resguarde conexão com os princípios da igualdade – impondo que os desiguais contribuam para a manutenção do Estado na medida de sua desigualdade, no caso da fiscalidade – e da proporcionalidade – impondo que o Estado não poderá por meio tributário confiscar a propriedade, mas somente por meio sancionatório, ainda que a natureza da exação seja a da extrafiscalidade. O entendimento manifesto por alguns municípios, a exemplo de Curitiba, Fortaleza, Rio de Janeiro é pela aplicação de alíquotas na forma da progressividade simples sobre o IPTU.

3. IPTU E PANDEMIA

O estado de calamidade pública, reconhecido no Brasil pelo decreto legislativo nº 6 de 20 de março 2020, em decorrência da epidemia de coronavírus, desencadeou uma série de consequências problemáticas para as áreas da saúde, da política, da educação e da economia, que precisarão de estrutura política e administrativa para um adequado enfrentamento.

O cenário econômico de crise se desenvolve a partir de uma expectativa de redução de 4,7% do PIB, à nível nacional, que se estende à nível municipal, com uma previsão de queda de arrecadação somada a reduções de repasses dos estados e da união no montante de R\$ 74,49 bilhões, segundo nota divulgada pela Confederação Nacional de Municípios (CNM) em 07 de maio de 2020. Esta estimativa também revela que IPTU e ITBI são responsáveis por 25% da perda, num montante total superior a R\$ 10, 1 bilhões.

Para amenizar os prejuízos decorrentes da perda de arrecadação e de repasses, a União passou a permitir a suspensão do pagamento das dívidas previdenciárias com o Regime Geral da Previdência Social e da contribuição patronal dos Regimes Próprios, por meio da promulgação da Lei 173/2020, que também determinou o creditamento na conta do Fundo de Participação dos Municípios do valor de R\$23 bilhões, a ser redistribuído aos 5.570 municípios brasileiros.

Dentre muitas medidas adotadas no âmbito municipal, aquelas normativas relativas ao IPTU pretendem, geralmente, apenas conceder maior prazo para o pagamento. Algumas capitais, porém, que não adotaram tais medidas, tiveram demandas ajuizadas pelos contribuintes requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nos próximos itens abordamos cada uma dessas medidas.

3.1. Respostas locais normativas imediatas relativas ao IPTU

O critério temporal de incidência do IPTU é o dia 01 de janeiro (FURLAN, 1998, p.89). O prazo para pagamento, porém, é diferido nas diversas municipalidades brasileiras, sendo comum também as possibilidades de parcelamento em duas ou mais vezes. Desta forma, a partir da lei nº 13.979 de 06 de fevereiro de 2020 e do decreto legislativo nº 6 de 20 de março 2020, muitos municípios ainda não tinham recebido o pagamento integral do imposto de seus contribuintes. A partir disso, muitos contribuintes passaram a não conseguir pagar, seja por motivação econômica, seja pelo fato de

que, em algumas municipalidades, ficou inviabilizado o acesso às guias para o pagamento, em razão da suspensão das atividades das Secretarias de Finanças, ou ainda, da suspensão temporária do serviço de correio.

Considerando que o fato gerador do tributo já tinha ocorrido antes de ser decretado o estado de calamidade pública, constituindo definitivamente o crédito tributário a partir de seu lançamento, as medidas possíveis de serem adotadas seriam: (1) a *simples prorrogação do prazo de vencimento do crédito tributário*, ou, de acordo com as alternativas elencadas pelo Código Tributário Nacional (CTN), (2) a *suspensão da exigibilidade do crédito tributário* (art. 151), mediante *moratória* (inciso I) ou *parcelamento* (inciso VI), ou ainda, (3) a *extinção do crédito tributário* (art.156), neste caso pela *remissão* do tributo (inciso IV).

3.1.1. Simples prorrogação do prazo de vencimento do crédito tributário

A simples prorrogação do prazo de vencimento do crédito tributário é a medida administrativa adotada pelo ente tributante, no sentido da concessão de prazo maior para a quitação do crédito tributário já devidamente constituído. O benefício se dá, então, para o contribuinte que ainda não efetuou o pagamento do tributo, pois terá mais tempo para recomposição de fluxo de caixa e quitação do tributo sem valores adicionais da mora no pagamento

(NASCIMENTO & NEURATER, 2020, p.28). Há uma fixação de prazo de recolhimento diferida, tal qual ocorre com a questão da semestralidade do PIS, os favos de abelha elucidados por José Roberto Vieira (2002, p.88).

A adoção desta medida pode ser realizada por decretos e normas complementares (art.96, CTN), e, neste sentido, reafirma a decisão do STF no RE 140.669, no qual entende que a simples alteração do prazo para o pagamento do tributo não é matéria submissa à legalidade, tampouco à anterioridade, conforme prevê a Súmula Vinculante 50:

TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI Nº 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 266/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS. Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela Constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei nº 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se

processasse por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96). Orientação contrariada pelo acórdão recorrido. Recurso conhecido e provido. (STF – Plenário. RE 140.669/PE. Rel. Min. Ilmar Galvão. J. 02/12/1998.)

STF – Súmula Vinculante 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Estas características que deixam de vincular a medida aos princípios da legalidade e anterioridade, conferem à prorrogação do prazo de vencimento do crédito tributário maior flexibilidade. Assim, diante de situações emergenciais, como no caso da crise econômica em questão, é um meio eficaz de evitar que os contribuintes sofram ainda maior onerosidade pelo inadimplemento motivado pela redução da atividade econômica local.

3.1.2. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário: moratória e parcelamento

A *moratória* pode ser definida como “a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada” (CARVALHO, 2017, p.435). Esta modalidade de suspensão de exigibilidade do crédito tributário tem relação direta com “lapso de tempo demonstrador de tolerância para cumprimento de obrigações assumidas” (LIBERTUCI, 2012, p.359). A partir desta suspensão, toda e qualquer atuação do fisco no sentido da cobrança do crédito constituído resta obstada.

Se a moratória é concedida em caráter geral, conforme determina o inciso I do artigo 152 do CTN, deve ser estabelecida por lei, atingindo a todos os contribuintes, ou a uma classe determinada de sujeitos passivos (art. 152, parágrafo único, CTN). Assim, é beneficiada a generalidade dos sujeitos passivos, que não necessitam comprovar o preenchimento de características especiais para aproveitamento da dilação do prazo. Pode também ser concedida em caráter individual, como determina o inciso II do artigo 152, e, neste caso, após autorização por lei, caberá à autoridade administrativa despachar a aplicação individualizada da moratória a um determinado contribuinte. Em todos os casos é importante ressaltar que, em observância ao princípio da isonomia, nenhuma distinção há de ser feita entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art.151, I, CTN). Considera-se a moratória como autônoma se concedida pelo ente competente pela

instituição do tributo, ou heterônoma se concedida pela União, como previsto nas alíneas “a” e “b”, do art.152, inciso I, do CTN (LIBERTUCI, 2012, p.360).

Quanto ao *parcelamento*, espécie do gênero moratória (CARVALHO, 2017, p.442), é uma modalidade de suspensão de exigibilidade do crédito tributário mais recente, incluída pela Lei Complementar 104 de 2001, que passou a prever expressamente no art. 151, inciso VI, do CTN a sua possibilidade. A diferença, com relação à moratória, é que no caso do parcelamento stricto sensu, há incidência de encargos financeiros, como juros e multa, pelo atraso no adimplemento do tributo. Portanto, no caso de disposição de lei em contrário, prevendo a não incidência de encargos financeiros, como pressupõe o parágrafo 1º do art. 155-A do CTN, estaremos diante de uma moratória parcelada, e não de um parcelamento em sentido estrito. De acordo com disposição do artigo 155, §2º, do CTN, as medidas relativas à moratória são aplicáveis subsidiariamente ao parcelamento.

De acordo com Mendonça (2001, p.90), podemos elencar três tipos de parcelamento no campo do direito tributário: (i) o parcelamento prescrito antes do nascimento da obrigação tributária; (ii) o parcelamento como espécie moratória; (iii) o parcelamento stricto sensu.

O quadro sinóptico desenvolvido por Vargas (2013, p.139) torna mais clara a distinção entre cada um destes tipos, a partir das três características: *a.* previsão de pagamento em parcelas antes do evento tributário; *b.* incidência de encargos financeiros sobre os valores das parcelas; *c.* obrigatoriedade na fixação de prazo de duração do benefício:

Espécie de parcelamento	Características
Pagamento parcelado	(a.~b.~c)
Moratória parcelada	(~a.~b.c)
Parcelamento em sentido estrito	(~a.b.~c)

Tabela 1. Tipos de parcelamento. (VARGAS, 2013, p.139)

No caso do *pagamento parcelado*, o objetivo é o de facilitação do pagamento pelo contribuinte, e não a concessão de um benefício. Como observa Vargas (2013, p.132), é preferível o pagamento à vista porque concede descontos ao contribuinte, como ocorre geralmente nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, tal qual o IPTU.

A *moratória parcelada* encontra previsão expressa na alínea “b” do inciso III do art. 153, do CTN, e conforme o inciso I do mesmo artigo, deve obrigatoriamente prever o prazo de duração, e pode incluir nas prestações os valores já incididos relativos ao atraso no adimplemento. No caso de não cumprimento de determinada condição do benefício, a moratória parcelada poderá ser revogada, e neste caso, os valores pelo atraso no adimplemento voltará a ser cobrado (art.155, caput). É o caso dos programas de parcelamento incentivado, que como já constatado em estudos de modelagem econômica como de Faber & Silva (2016, p.184), acabam influenciando negativamente a arrecadação e o próprio comportamento dos contribuintes

No terceiro caso, do *parcelamento em sentido estrito*, há incidência de encargos financeiros de mora sobre cada parcela, e não é obrigatória a indicação de prazo determinado de duração do benefício, de acordo com a previsão do §1º do art. 155-A, do CTN.

Por fim, tanto a moratória quanto o parcelamento em sentido lato são meios reconhecidos de atuação diante situações de crise política e econômica de extrema gravidade, porque reconhecem a dificuldade para o pagamento (LIBERTUCI, 2012, p.359; BALEEIRO, 2013, p.1256). Como consequência, durante a existência da causa suspensiva, o prazo prescricional para cobrança do tributo deixa de correr, restando obstada a inscrição em dívida ativa ou qualquer outra medida do credor para postular o recebimento do tributo devido (TOMÉ, 2010, p.15). Nas hipóteses de suspensão ou extinção de exigibilidade do crédito tributário, de acordo com a previsão do artigo 97, inciso VI, do CTN, também é necessária a observância do princípio da legalidade (art. 5º, II, CF; art. 150, I e III, CTN). No caso do parcelamento lato sensu e da moratória, segundo artigo 155-A do mesmo Código, deverão ser vinculadas mediante Lei ordinária.

3.1.3. Extinção do crédito tributário: remissão⁴

A remissão é uma hipótese de extinção do crédito tributário, previsto no inciso IV do art. 156, do CTN, que pretende o perdão do débito tributário. Não se confunde com a anistia, que é o perdão da penalidade por infrações tributárias, regulado pelo artigo art. 175, II, do CTN. Assim, a remissão pretende o perdão da dívida tributária em si.

Esta hipótese de extinção é condicionada às hipóteses descritas nos incisos I a V do art. 172, do CTN, quais sejam: I – observância da situação econômica do sujeito passivo; II – erro ou ignorância do sujeito passivo quanto à matéria de fato; III – à diminuta importância do crédito

tributário; IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Não se enquadrando em nenhuma destas hipóteses, não poderá ser extinto o crédito por remissão.

Tal como ocorre com as hipóteses de suspensão do crédito tributário, a remissão depende de lei que autorize a sua concessão particularizada de todo ou parte do crédito (art.172, caput, CTN). A legalidade é expressamente determinada no §6º do art.160 da CF, ao impor os limites ao poder de tributar. Além do mais, a lei impõe que a concessão da remissão deve definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do alcance do instituto (BALEIRO, 2013, p.907), podendo ser conferida apenas pelo ente que detém capacidade de instituição do tributo (FAIM FILHO, 1996, p.111).

Em resumo, com relação aos benefícios conferidos ao município, a prorrogação de prazo para pagamento apenas alteraria o prazo, não configurando quaisquer efeitos no sentido da exigibilidade do crédito tributário. A suspensão da exigibilidade, garantiria uma estimativa mínima de receitas. A extinção do crédito tributário, tal qual uma renúncia fiscal, importaria na redução de receita para o município.

3.1.4. Medidas normativas locais

Analisamos a legislação de cada município capital dos Estados e Distrito Federal, bem como as medidas que propuseram em razão da pandemia de Coronavírus (COVID-19), de acordo com o fundamento legal local vigente:

UF	Capital	Medidas adotadas com relação ao IPTU 2020	Legislação Municipal	Tipo de medida
AC	Rio Branco	Prorrogação de pagamento à vista de 30/04 para 30/06 com desconto de 20%. Pagamento parcelado em 5 vezes com 10% de desconto até 30/06, 31/07, 28/08, 30/09 e 30/10.	Decreto 248/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
AL	Maceió	Prorrogação de pagamento com aplicação de descontos regressivos (30% até 11/05; 20% até 10/06; 10% até 30/06).	Decreto 8873/2020 e 8867/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.

		Compensação de valores pagos anteriormente ao Decreto no IPTU 2021		
AP	Macapá	Prorrogação de pagamento a vista até 30 de junho, com 10% de desconto, podendo chegar a mais 10% no total de 2% ao ano para cada um dos 5 anos anteriores comprovadamente quitados. Parcelamento sem desconto em até 8 vezes.	Decreto 2169/2020 e 1973/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
AM	Manaus	Desconto de 10% para pagamentos à vista até 15/04. Prorrogação até outubro de 2020 do prazo para parcelamento on-line do imposto, com primeira parcela até 60 dias após efetuado o parcelamento. Prorrogação de parcelamentos ativos pelo prazo de 90 dias a partir de 1º de maio.	Lei 2594/2020 e Decreto 4856/2020	Moratória e parcelamento.
BA	Salvador	Prorrogação de pagamento de cota única ou primeira cota de IPTU de imóveis beneficiados pelo Programa Especial de Incentivos Fiscais à Atividade Turística.	Decreto 32124/2020, 32186/2020 e 32207/2020.	Prorrogação de prazo para pagamento.
CE	Fortaleza	Suspensão pelo prazo de 60 dias de cobrança de crédito tributário na hipótese de procedimento de exclusão de contribuinte de parcelamento por inadimplência.	Decreto 14637/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
DF	Brasília	Sem medidas especiais adotadas		
ES	Vitória	Prorrogação do pagamento à vista do imposto com desconto de 8% até 31/07, e prorrogação da segunda à quarta quota para vencimento em 14/10, 13/11 e 14/12, respectivamente.	Decreto 17963/2020 e 18051/2020, Lei 9641/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
GO	Goiânia	Sem medidas especiais adotadas		
MA	São Luís	Prorrogação do pagamento à vista do imposto com desconto de 15% até 07/07 e parcelamento em até 6 vezes do valor do débito com desconto de 15% na primeira parcela e vencimentos no 5º dia útil de cada mês subsequente.	Decreto 55164/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
MT	Cuiabá	Prorrogação do pagamento à vista com desconto de 10% para 13/07, e parcelamento em até 4 vezes do imposto com vencimentos em 11/09, 13/10, 12/11 e 11/12, respectivamente. Manutenção dos prazos dos parcelamentos realizados em abril/2020.	Decreto 7962/2020 e 7879/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.

MS	Campo Grande	Suspensão do prazo para pagamento do imposto de 23/03 para 07/04, possibilitando o parcelamento .	Decreto 14214/2020	Prorrogação de prazo para pagamento. Parcelamento em sentido estrito.
MG	Belo Horizonte	Prorrogação do prazo para pagamento parcelado em até 6 vezes, com vencimentos de 15/09 a 15/02/2021.	Decreto 17382/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
PA	Belém	Sem medidas especiais adotadas		
PB	João Pessoa	Sem medidas especiais adotadas		
PR	Curitiba	Prorrogação do prazo de vencimento das parcelas vencidas de fevereiro a novembro para o mês de dezembro de 2020, sem incidência de juros, multa e correção.	Lei Complementar 123/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
PE	Recife	Prorrogação do desconto de 10% do valor do imposto para pagamentos realizados integralmente até 30/04. Desconto de 15% do valor do IPTU 2021 que corresponderá ao mesmo valor do lançamento efetuado em 2020 para pagamento realizado até 30/06. (sob investigação do TCE/PE)	Lei 18703/2020 Lei 18693/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
PI	Teresina	Prorrogação do prazo para pagamento do imposto até 15/12, com desconto de 7% para pagamento integral. Parcelamento em até 6 vezes, sendo a última parcela com vencimento em 15/12.	Decreto 19963/2020	Moratória e parcelamento.
RJ	Rio de Janeiro	Prorrogação do prazo para pagamento integral até 05/06 com desconto de 20% sobre o valor do débito e 100% de desconto sobre acréscimos moratórios. Prorrogação do prazo para pagamento parcelado em até 5 vezes com vencimentos de agosto a dezembro e 100% de desconto sobre acréscimos moratórios.	Lei 6740/2020 e Decreto 47421/2020	Moratória e Prorrogação de prazo para pagamento.
RN	Natal	Prorrogação do prazo para pagamento do valor integral ou da primeira parcela do imposto para 13/04.	Portaria 017/2020-GS/SEMUT	Prorrogação de prazo para pagamento.
RS	Porto Alegre	Parcelamento em até 36 vezes de ofício, e parcelamento em até 60 vezes após inscrição em dívida ativa.	Decreto 20473/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
RO	Porto Velho	Prorrogação do prazo para pagamento do imposto, em cota única sem desconto, de 31/03 para 31/05.	Decreto 16613/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
RR	Boa Vista	Prorrogação do prazo para pagamento em cota única para 31/08.	Decreto 80/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.

		Prorrogação do prazo de vencimento das mensalidades de parcelamento em até 6 vezes para 31/07, 31/08, 30/09, 30/10, 30/11 e 30/12.	Decreto 69/2020	
SC	Florianópolis	Sem medidas especiais adotadas		
SP	São Paulo	Sem medidas especiais adotadas		
SE	Aracajú	Prorrogação do prazo para pagamento da 4ª parcela do imposto de 05/05 para 15/05.	Decreto 6131/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.
TO	Palmas	Prorrogação do prazo para pagamento da cota única do imposto para 15/08, e parcelamento em até 5 vezes.	Decreto 1923/2020	Prorrogação de prazo para pagamento.

A prorrogação do prazo para pagamento por medida infralegal simplesmente concede novo prazo, enquanto a prorrogação vinculada via legal caracteriza a moratória, tendo como efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A prática do lançamento do IPTU se dá, geralmente, mediante edital, ou, mediante notificação do sujeito passivo, e após data do fato gerador muitos municípios expedem notificação por edital ou por carta. Como o decreto de reconhecimento do estado de calamidade pública ocorreu no mês de março, muitos municípios já tinham expedido a notificação do lançamento do tributo.

Desta forma, alguns municípios já tinham ofertado o parcelamento no momento do lançamento, como é o caso do Município de Vitória, e outros tinham ofertado o parcelamento posteriormente ao lançamento, mas antes de ser decretado o estado de calamidade pública. Por isso, a maioria dos municípios que adotaram medidas em razão da crise econômica, optaram pela simples prorrogação do prazo de vencimento (19 de 21), até mesmo porque era a medida mais ágil, do ponto de vista do trâmite de expedição do ato normativo. Isto porque as medidas de suspensão e exclusão de exigibilidade do crédito tributário cabíveis dependeriam do trâmite legislativo na Câmara de Vereadores, enquanto a simples prorrogação de prazo para pagamento pode ser praticada por ato do próprio Poder Executivo Municipal. Também o parcelamento foi constatado em 2 cidades; o parcelamento em sentido estrito em 1 cidade; e a moratória em respectivamente 3 das cidades. O parcelamento e a moratória, porém, foram adotadas antes da pandemia.

Caberá aos munícipes interessados, nos casos em que houve opção da adoção de moratória, analisar os vícios que eventualmente possam ter ocorrido na adoção da medida, em especial com

relação à igualdade nos casos em que houve diferenciação do grupo de contribuintes que em tese estariam em situação equivalente no enfrentamento da crise econômica e de saúde pública.

Passamos a analisar algumas das respostas judiciais demandadas por contribuintes em razão da pandemia.

3.2. Respostas judiciais imediatas relativas ao IPTU

No âmbito judicial, as demandas que tiveram maior repercussão foram aquelas nas quais o contribuinte requereu dilação de prazo para pagamento, fundamentando-se na paralização das atividades desenvolvidas pela empresa que observava a proibição vinculada pelo próprio município em questão e no consequente impacto econômico que impossibilitou o pagamento no prazo determinado pelo município. Noutras palavras, o contribuinte que paralisou suas atividades em cumprimento à proibição estatal, pediu ao judiciário que não fosse obrigado a pagar durante o período da paralização, pressupondo que não seria superior a 60 ou 90 dias.

No caso da Suspensão de Segurança 5379, ainda em tramitação no Supremo Tribunal Federal (STF) o Município de São José do Rio Preto pleiteia a suspensão da liminar de Mandado de Segurança concedido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo em favor do contribuinte nos autos do Agravo de Instrumento nº 2087677-39.2020.8.26.0000, suspendendo a exigibilidade do IPTU pelo prazo de 60 dias, vedando a incidência de quaisquer penalidades. A decisão monocrática do Ministro Presidente Dias Toffoli tornou definitiva a suspensão da decisão que concedeu a liminar em Agravo de Instrumento até o final do julgamento do Mandado de Segurança, sob o fundamento de que a suspensão concedida subvertia o regime fiscal da municipalidade, e poderia acarretar grave lesão à ordem público-administrativa e econômica no município. Além do mais, alegou a inadmissibilidade de que a decisão judicial substitua o critério de conveniência e oportunidade que rege a edição dos atos da Administração Pública. Destacou também que a decisão não pode ser analisada de forma isolada, sem análise de consequências para o orçamento, e mencionou a potencialidade de que esta decisão se replique a inúmeros processos – o chamado efeito multiplicador – que seria, segundo o Ministro, motivo suficiente para justificar o deferimento da suspensão. Por fim, ressaltou a necessidade de que cada um dos poderes e dos entes da federação atuem no sentido de resguardar sua autonomia.

Outras demandas foram ajuizadas com o intuito de suspender a exigibilidade do Imposto Sobre Serviços (ISS), restando em decisões semelhantes pelo STF, como no SS 5373, SS 5374 e no STP 185, ajuizados em face dos municípios de Aracajú, São Paulo e São Luís, respectivamente. Em todos casos as decisões favoráveis aos contribuintes foram cassadas e sua suspensão mantida sob o mesmo argumento de não subverter o regime fiscal municipal, inadmitindo que a decisão judicial possa a vir substituir o critério de conveniência e oportunidade que se subentende pelos atos praticados pela administração pública. Nestes casos, o potencial efeito multiplicador também fundamentou as decisões.

Embora os municípios detenham total autonomia sobre suas agendas políticas, é necessário reconhecer que é cabível a intervenção do judiciário no sentido da garantia da defesa dos contribuintes diante da desarrazoabilidade e do excesso exigido pelo município ao manter sua agenda arrecadatária diante de tamanha crise econômica, política e de saúde pública! Além do mais, tais fundamentações fornecem elementos discursivos de sobreposição da economia local (e não somente do interesse público) aos princípios limitadores ao poder de tributar, como o da própria capacidade contributiva. Portanto, embora havidas por decisões do Tribunal guardião da Constituição, não se podem dizer constitucionais.

3.3. Da progressividade como resposta local de médio e longo prazo

Após as respostas imediatas diante da pandemia, é preciso que os municípios se organizem politicamente para oferecer respostas mediatas de acordo com os desígnios constitucionais, mas também de acordo com a premente necessidade de arrecadação mais efetiva para a manutenção de suas atividades.

Nesse sentido é que as análises propostas neste trabalho evidenciam que a política tributária faz uso da extrafiscalidade para alcançar objetivos constitucionais, manifestando-se, no caso do IPTU, por meio da progressividade. Esta mesma progressividade, conforme recentes estudos de Wasilewski, Allingham & Sandmo (SIQUEIRA & RAMOS, 2005, p.569 e 573) e de Lettieri Siqueira (2004, p. 97), é capaz de conferir maior tendência ao adimplemento de tributos. Portanto, mesmo que a progressividade seja reveladora da função preponderantemente extrafiscal do tributo, é, ao mesmo tempo, uma aliada em prol da função fiscal porque influencia o comportamento dos contribuintes no sentido do maior adimplemento.

Portanto, a aplicação progressiva do IPTU se faz necessária como uma resposta em termos de médio e longo prazo diante da crise econômica e de arrecadação. Enquanto instrumentos de extrafiscalidade, realizará a igualdade, a proporcionalidade, e o cumprimento de função social da propriedade e da cidade. Enquanto instrumento fiscal, realizará a função precípua de arrecadação para manutenção das atividades do Estado. Assim, é por meio da atuação da extrafiscalidade materializada na progressividade que se realizará a política anticíclica.

Embora a medida de prorrogação de prazos para pagamento do tributo tenha sido a melhor alternativa diante da emergência da crise econômica, para os exercícios subsequentes é fundamental que os municípios adequem seus Planos Diretores, Lei de Zoneamento e Uso do Solo Urbano e suas Plantas Genéricas de Valores, para viabilizar o aumento da tributação efetiva e reduzir a taxa de inadimplência. Importante esclarecermos que não se trata da defesa de um preenchimento indistinto dos cofres públicos, tampouco do aumento da carga tributária, senão da aplicação da progressividade segundo os parâmetros constitucionais de igualdade e em benefício da coletividade. É neste contexto que as medidas constitucionais de progressividade devem ser observadas pelos municípios para adequada e efetiva tributação da propriedade imóvel urbana.

4. CONCLUSÃO

A tributação, enquanto veículo de Políticas Tributárias pode e deve servir de instrumento para combate a crises estruturais. Daí a conveniência da utilização de medidas tributárias para o combate aos efeitos socioeconômicos causados pela pandemia. A extrafiscalidade, manifestada através da indução normativa tributária encontra campo propício de desenvolvimento em ambientes de crises estruturais. Não é diferente no contexto atual trazido pela pandemia global gerada pela disseminação do coronavírus (COVID-19).

Como registrou a OCDE, os países têm adotado medidas tributárias para atenuar os efeitos econômicos e sociais gerados pela crise. Com o Brasil não poderia ser diferente. Por isso, observam-se diferentes reflexos das Políticas Tributárias direcionadas ao combate da pandemia e de seus efeitos nas esferas do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo. Dentre diferentes medidas observadas, seja através da prorrogação do prazo para o pagamento de obrigações tributárias principais ou acessórias, ou até mesmo na propositura de reduções ou até mesmo isenções tributárias ou, por outro lado, na propositura de criação de novas modalidades tributárias (ainda

que temporárias) para viabilizar recursos destinados a atender a crise. Além disso, muitas espécies tributárias acabaram sofrendo modificações legislativas ou infralegais para atender a esse contexto. O mesmo ocorreu com o IPTU.

Por isso, as medidas imediatas relativas ao IPTU diante da crise econômica que prejudicou o fluxo de caixa da grande maioria dos contribuintes, e conseqüentemente dos entes fazendários, foram adotadas por algumas cidades (19 de 27 analisadas), no sentido de prorrogar o prazo para adimplemento do tributo. Também o parcelamento, o parcelamento em sentido estrito e a moratória foram verificadas em respectivamente 2, 1 e 3 das cidades, embora o parcelamento e a moratória tenham sido medidas adotadas antes da pandemia. Este tributo também foi objeto de demandas judiciais, sendo que chegaram ao STF aquelas que requeriam a concessão de prorrogação de prazo para pagamento. Os pedidos foram denegados pela Suprema Corte, mas ainda não transitaram em julgado. Os principais fundamentos da decisão destacam que: a concessão do prazo subvertia o regime fiscal dos municípios, podendo gerar lesão à ordem político-administrativa e econômica local; não se admite que a concessão do prazo por decisão judicial substitua o critério de conveniência e oportunidade que rege a edição dos atos da Administração Pública; tampouco se admite que a decisão seja analisada de forma isolada, reconhecendo a potencialidade de que esta decisão tenha efeito multiplicador; é necessário que cada um dos poderes e dos entes da federação atuem no sentido de resguardar sua autonomia.

O problema arrecadatório do IPTU, porém, advém da baixa cobertura de cadastros imobiliários, da desatualização da base de cálculo dos valores de mercado dos imóveis, e da taxa de inadimplência. Mas, para além desses problemas, que evidenciam a natureza fiscal do tributo, também medidas extrafiscais podem contribuir indiretamente na arrecadação, com o benefício de incentivar comportamentos que beneficiem a coletividade a partir do cumprimento da igualdade, da capacidade contributiva, e da política urbana. A progressividade adequadamente aplicada tem o potencial de incentivar o adimplemento dos débitos tributários.

Compreende-se, portanto, que o IPTU é imposto que, além do aspecto fiscal ou arrecadatório, possui grande potencial extrafiscal que precisa ser aprimorado pelos entes políticos competentes – ainda que se compreenda nesta atuação extrafiscal a necessidade de arrecadação aos cofres públicos – para que possa atuar, enquanto instrumento de política fiscal, diante crise econômica e de arrecadação gerada pela pandemia do coronavírus (COVID-19).

REFERÊNCIAS

BADR, Fernanda Matos. IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 175, p. 75-87, abr. 2010.

BAHL, Roy. **Property Tax Reform in Developing and Transition Countries**. USAID, 2009. Disponível em: <http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADW480.pdf>. Acesso em 08 jun.2020.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Hey, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2004.

BORGES, José Souto Maior. O IPTU como instrumento da Política urbana. **Revista de Direito Tributário**, 1992, p.64.

_____. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS (CNM). **Nota De Esclarecimento Do Movimento Municipalista à População Brasileira**. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/nota-de-esclarecimento-do-movimento-municipalista-a-populacao-brasileira>>. Acesso em: 06 set. 2020.

DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 4ª edição. Traduzido por Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.

DANTAS FILHO, José Erinaldo. IPTU: da progressividade fiscal das alíquotas do imposto. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.105, p.64-68, jun. 2004.

DE CESARE, Claudia M. **Improving the Performance of the Property Tax in Latin America**. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2012.

DEODATO, Alberto. **As Funções Extrafiscais do Imposto**. Belo Horizonte. Imprensa Oficial, 1949.

DOMINGUES, Rafael Augusto Silva. IPTU e parcelamento do solo urbano: necessária leitura urbanística do direito de propriedade para a definição da hipótese de incidência tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.231, p. 82-92, dez. 2014.

FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. A remissão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v.12, p.111-120, 1996.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. São Paulo: Malheiros, 1998.

GOMES, Mário Soares Caymmi. IPTU progressivo. Art. 182, § 4º, II da constituição federal: norma tributária ou punitiva? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 67-71, nov.2005.

HARET, Florence. Ilegitimidade da incidência de IPTU sobre áreas verdes: argumentos tributários e ambientais sobre o tema. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.233, p. 63-69, fev. 2015.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Texto para Discussão 2419**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9313/1/td_2419.pdf>. Acesso em 01 Jun. 2020.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Vol.XVI - Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LETTIERI SIQUEIRA, Marcelo. **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre a renda no Brasil**. 2004. Tese de doutorado em Teoria Econômica. Departamento de Economia, PIMES, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

LETTIERI SIQUEIRA, Marcelo; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teoria e evidências empíricas. In: **R.Econ.contemp.**, Rio de Janeiro, 9(3), p.555-581, set./dez. 2005.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. 5. A moratória. In: MARTINS, Ives Gandra D. Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2: (arts. 96 a 218), 7ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Forma de cálculo do IPTU progressivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 106, p. 19-28, jul.2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 139, p. 56-60, abr.2007.

MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.203, p. 91-100, ago. 2012.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: v. 18, n. 90. São Paulo: RT, 2010.

MARQUES NETO, João. Contribuição ao estudo da base de cálculo do IPTU: a problemática das tabelas de valores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.191, p. 25-38, ago. 2011.

MENDONÇA, Christine. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – Refis: parcelamento stricto sensu. In: VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa (coord.). **Refis, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Edipro, 2001.

MORI, Rogério. Política Fiscal e Desempenho Macroeconômico. In: **Direito Tributário. Política Fiscal**. Série GVlaw. Roberto França Vasconcellos (Coord.). São Paulo: Saraiva – FGV, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Isabella Vieira do.; NEURAUTER, Maira. Arrecadação tributária municipal em tempos de crise – possibilidades. In: **Revista da ESDM**, v.6, n. 11, Porto Alegre, 2020.

NETO, Celso de Barros Correia; ARAÚJO, José Evande Carvalho; SILVEIRA E PALOS; Lucíola Calderari da; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Tributação em Tempos de Pandemia (Estudo Técnico)**. Consultoria Legislativa. Câmara dos Deputados, Brasília, 2020.

OECD. **Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience**. OECD 2020. Tackling Coronavirus (Covid-19) – Browse OECD contributions. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis>. Acesso em: 14 jun. 2020.

SA, José Delfino et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v.47, n. 1, p. 105-132, Feb.2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000100005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 23 Sept. 2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito**. Juruá: Curitiba, 2007.

SEOANE, Diego Sales. IPTU e ITR- não incidência sobre o domínio útil e a posse de imóvel. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.215, p. 78-87, ago. 2013.

SMITH, Adam. **An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. Chicaco: University of Chicago Press, 1977.

SOARES MARTÍNES, Pedro Mário. **Direito Fiscal**. 7ª edição. Revista e Atualizada. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). **Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.). **Extrafiscalidade. Conceito, Interpretação, Limites e Alcance**. Belo Horizonte: Forum, 2017.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. Dissertação de Mestrado. PUC-SP. 2013.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 83, 2002a, p. 88-106.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Rui Barbosa Nogueira**. São Paulo, Saraiva, 1984.

Trabalho enviado em 28 de setembro de 2020

Aceito em 03 de dezembro de 2020