O imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e suas progressividades: breve análise sobre a possibilidade de realização da Justiça Social

Priscilla Brandão Peter[*]
Ana Maria Correa Isquierdo[**]
Liane Francisca Hüning Pazinato[***]

Introdução

A questão da arrecadação municipal no Brasil é de suma importância para o desenvolvimento das regiões, pois apesar de alguns repasses que decorrem da cobrança de tributos por outros entes federados, repartição de receitas, a principal fonte de receita dos municípios decorre dos impostos municipais que podem ser cobrados, ou seja, do IPTU, ITBI e ISS.

O presente artigo visa trabalhar como tema o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, de competência municipal, o qual serve como uma das fontes de arrecadação de receita própria dos Municípios e é extremamente relevante para o desenvolvimento destes entes

[*] Mestranda em Direito e Justiça Social pela universidade Federal do Rio Grande – FURG.
[**] Mestranda em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande – FURG.
[***] Doutora em Direito pela PUC/RS. Docente da Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

federados, já que possui característica própria prevista constitucionalmente, a progressividade.

A importância e justificativa da pesquisa se constata no fato do IPTU tratar-se da principal fonte de arrecadação municipal, e quanto maior for a arrecadação através deste imposto, maiores as possibilidades de investimento e desenvolvimento da região através da instituição de políticas públicas locais, motivo pelo qual também se estuda sua progressividade.

O problema da pesquisa encontra-se na possibilidade ou não de realização da Justiça Social através do IPTU e de suas progressividades, tendo como método de pesquisa a pesquisa bibliográfica através de livros, legislação e artigos sobre o assunto.

Portanto, a fim de discorrer sobre o tema proposto, IPTU e progressividade, dividiu-se o artigo em três capítulos, os quais comportam os objetivos da pesquisa.

No primeiro capítulo será abordado o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com apresentação de aspectos gerais, fato gerador, hipótese de incidência, base de cálculo, sujeitos envolvidos, alíquotas e função deste tributo, de forma breve e concisa, buscando o entendimento desse imposto municipal de forma genérica.

Já no segundo capítulo será tratada da progressividade extrafiscal e no terceiro a progressividade fiscal, focando na proposta desse artigo que é detalhar de forma mais aprofundada essas progressividades que caracterizam o IPTU.

E, por fim, após realizada a análise geral do IPTU e da progressividade, se verificará a possibilidade de imposição das progressividades em todas as suas modalidades, sem violar preceitos e diretrizes constitucionais, possibilitando ou não a ocorrência da Justiça Social.

1. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

1.1 Aspectos Gerais

A Constituição Federal de 1988 no Capítulo I do Título VI – Da Tributação e do Orçamento, definiu o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo os princípios gerais, limitações ao poder de tributar, competências tributárias de cada ente federado e repartição das receitas tributárias.

A partir dessa divisão constitucional, verifica-se que o Estado tem o poder de criar e exigir tributos dos contribuintes, desde que não viole os princípios constitucionais e as limitações desse poder de tributar, exercendo dessa forma o seu poder fiscal, o qual é definido pelo doutrinador Moraes[1] da seguinte maneira:

> *Poder fiscal* vem a ser, pois, a faculdade ilimitada que o Estado possui para criar tributos e exigi-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributos, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas.

Assim, tendo em vista ser o tributo de acordo com o artigo 3º, do CTN "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", resta claro que a competência tributária deve ser previamente estabelecida a fim de definir qual ente federado pode instituir determinado tipo de tributo e, somente posteriormente, cabe a esse ente criar a lei sobre o tributo.

---

[1] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário.* 5. ed., rev. aumentada e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 252.

A Carta Maior no artigo 30 estabeleceu a competência dos Municípios, determinando no inciso III que cabe a esse ente "instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei" e, ainda, no artigo 156 ao tratar da divisão de competências para instituição de impostos pelos entes federados, elencou os impostos de competência do Município, que são: IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (inciso I), ITBI – Imposto de Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de Bens Imóveis (inciso II) e ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (inciso III).

Portanto, constata-se que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU de acordo com a competência tributária estabelecida pela Constituição Federal pode ser instituído pelo município ou distrito federal e serve como uma das formas de obtenção de receita própria por estes entes federados.

Além disso, verifica-se que a Carta Maior apenas apresentou a competência tributária para instituição do IPTU cabendo ao CTN estabelecer as normas gerais que delimitarão a cobrança do imposto pelos municípios.

Nesta linha, após definida previamente a competência tributária dos municípios, no que tange a criação de impostos municipais, cabe, agora, verificar de que forma os municípios exercem sua parcela de poder fiscal na instituição do IPTU, determinando o fato gerador, base de cálculo, alíquota, etc.

1.2 Fato Gerador e Hipótese de Incidência

A expressão "fato gerador" significa o fato definido em lei, ou seja, hipótese de incidência abstrata inserida em lei, que caso ocorra na sociedade, gerará uma obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória.

Em relação ao IPTU, o Código Tributário Nacional, o inseriu no capítulo III que trata dos Impostos sobre o Patrimônio e a Renda e, no artigo 32, definiu o fato gerador que ensejará a cobrança do referido tributo, isto é, estabeleceu a regra matriz para incidência do imposto, conforme se pode verificar abaixo:

> Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana **tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município**.
>
> § 1º Para os efeitos deste imposto, **entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público**:
>
> I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
>
> II – abastecimento de água;
>
> III – sistema de esgotos sanitários;
>
> IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
>
> V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
>
> § 2º A **lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis**, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, **mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior**. (grifo nosso).

Assim, constata-se que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, desde que localizados na zona urbana do município.

O parágrafo primeiro do artigo 32 do CTN, acima

transcrito, estabelece alguns requisitos mínimos para a definição pelo município, através de lei ordinária, do que seria zona urbana para fins de incidência do imposto, determinando que para ser considerada zona urbana, o local deve conter pelo menos dois dos seguintes melhoramentos: abastecimento de água; meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Além disso, a legislação municipal ao estabelecer o que será considerado zona urbana, de acordo com os parâmetros do Código Tributário Nacional, também pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação ou ao comércio, mesmo que localizadas fora das zonas definidas segundo os requisitos mínimos do parágrafo 1º do artigo 32 do CTN.

Conforme ressalta Melo[2] podem enquadrar-se nas referidas áreas as seguintes:

> a) as áreas pertencentes a parcelamentos de solos regularizados pela Administração Municipal, mesmo que executados irregularmente; b) as áreas pertencentes a loteamentos aprovados de conformidade com a legislação; c) as áreas de conjuntos habitacionais, aprovados e executados nos termos da legislação pertinente; d) as áreas com uso ou edificação aprovada de acordo com a legislação urbanística de parcelamento, uso e ocupação do solo e de edificações.

Nesta linha, constata-se que o CTN utilizou o critério localização do imóvel para definir sobre a incidência ou não do IPTU, assim como o fez ao definir o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de competência da

[2] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário.* 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 533-534.

União, já que de acordo com o artigo 29 do CTN, o referido imposto incidirá sobre a "propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município."

Contudo, o critério topográfico não pode ser utilizado isoladamente para definir qual tributo deve incidir sobre o bem imóvel, ou seja, por esse critério apenas se o imóvel estivesse localizado em zona urbana incidiria o IPTU e se localizado fora da área urbana incidiria o ITR, mas conforme prevê o próprio parágrafo 2º do artigo 32 do CTN existem áreas urbanizáveis ou de expansão urbana que podem ser inseridas no conceito de zona urbana pelos municípios e, ainda, o artigo 15 do Decreto-lei 57/66, abaixo transcrito, traz em seu bojo o critério econômico que serve para definir a incidência do ITR mesmo em imóveis localizados na zona urbana.

> Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sôbre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

Assim, o critério econômico serve para complementar o critério da localização do imóvel, ficando claro que mesmo que um imóvel esteja localizado na zona urbana de um determinado município, isto é, em área que apresente pelo menos dois dos requisitos do parágrafo 1º do artigo 32 ou a área não disponha de qualquer requisito, mas esteja localizada em área de expansão ou urbanizável, se a destinação do bem imóvel for para exploração agrícola, extrativa vegetal, pecuária ou industrial, não incidirá o IPTU e sim o ITR.

Todavia, existem algumas críticas em relação a esse entendimento, entre elas a realizada pelo doutrinador Hugo de

Brito Machado[3], o qual entende tratar-se de conflito de competência tributária a delimitação da zona urbana e consequentemente da zona rural, logo, o instrumento hábil para dirimir essa divergência seria lei complementar.

Vale lembrar que o presente artigo apenas apresentará de forma breve as principais características do IPTU, especialmente em relação as progressividades, não cabendo nesta análise apresentar e discutir os conflitos de competência existentes entre o ITR e o IPTU.

É sabido que o IPTU tem como fato gerador a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil. Logo, cabe definir mesmo que brevemente, cada um dos referidos institutos a fim de delimitar as hipóteses de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

1.2.1 Propriedade

A propriedade é definida de acordo com o previsto no Código Civil em relação aos direitos do proprietário, artigo 1.228 abaixo transcrito, visto que inexiste definição específica pela lei civil.

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

Então, constata-se que possuir os direitos de propriedade significa poder usar, gozar e dispor da coisa, ou

[3] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22ª ed.rev.atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 350.

seja, do bem imóvel por natureza ou acessão física, no caso da tributação realizada pelos municípios através do IPTU e, além disso, o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com suas finalidades econômicas e sociais, portanto, ressalta-se a importância da propriedade atender a sua função social, conforme artigos 5º, incisos XXII e XXIII; 170, III, 182, § 2º, 184 e 186, da CF.

1.2.2 Domínio útil

Segundo Melo[4] o domínio útil compreende "os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico; contrapondo-se ao "domínio direto" (restrito a substância do bem)".

Vale lembrar que com a publicação do Código Civil de 2002 foi proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, conforme artigo 2.038, mas as existentes seguirão as regras do antigo CC/16 até sua extinção, aplicando-se também os efeitos fiscais sobre esse tipo de domínio útil.

Atualmente com o CC/2002 a enfiteuse foi substituída pelo direito de superfície e conforme bem analisado por Sabbag[5], tratando-se o direito de superfície de um direito real sobre imóvel alheio, pode o proprietário transmitir, através de escritura pública, o direto de utilizar o solo de determinado bem, assim, o superficiário deverá arcar com os tributos, conforme artigo 1371, CC e artigo 21, parágrafo 3º, do Estatuto da Cidade.

Vale lembrar que o usufruto também é um instituto que

[4] PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p. 260.

[5] SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 991.

deve ser considerado dentro do conceito de domínio útil, visto que o usufrutuário possui o direito de usar e fruir do bem imóvel e possui obrigação de proteger o bem como se detivesse o domínio, ou seja, atua como se proprietário fosse, podendo também esse instituto servir de base para o conceito de posse para fins de tributação.

Logo, independentemente da posição ocupada pelo instituto do usufruto nos conceitos de domínio útil ou posse, podendo, inclusive, ser considerado inserido em qualquer um deles, fato é que incidirá o IPTU sobre o bem objeto do usufruto, sendo o usufrutuário considerado contribuinte do tributo.

1.2.3 Posse

O conceito de posse tem origem no conceito de possuidor, assim definido no artigo 1.196 do Código Civil:

> Art. 1.196. Considera-se **possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade**. (grifo nosso)

Com base nesse artigo e nas lições civilistas é sabido que a posse pode ser direta ou indireta. Direta quando o possuidor tem o domínio da coisa e indireta no caso do proprietário ter cedido para outra pessoa.

Nesta linha, Melo[6] ressalta que:

> É controvertida a consideração da posse como fato gerador do IPTU, pois, se de um lado compreende tratar de situação nitidamente distinta da propriedade (materialmente prevista na CF), em razão de inocorrer o domínio do imóvel, implicando ampliação da competência municipal por norma infraconstitucional (art. 32, CTN); de outro, é justificável a sua tipificação como fato gerador no caso da posse *ad usucapionem* (atendimento a requisitos que possibilitem postular o domínio).

[6] PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit*. p. 261.

Logo, verifica-se que o entendimento de posse para fins de tributação de acordo com a citação acima e também os ensinamentos de Coêlho[7], é a de que "externa o domínio", possuidor seria aquele que age como se proprietário fosse e dessa forma será contribuinte do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

1.2.4 Bem imóvel por natureza ou acessão física

O Código Civil atual define os bens imóveis em seu artigo 79 da seguinte maneira: "São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.", dessa forma, constata-se que conceito de bens imóveis abrange tanto os por natureza, ou seja, tudo o que foi agregado ao solo naturalmente ou pela natureza, composto pela superfície, subsolo, espaço aéreo, vegetação, etc.; como também abrange os bens imóveis por acessão física, isto é, incorporados pelo homem ao solo, como por exemplo: edificações, construções, etc.

Machado[8] assim discorreu sobre o conceito de bem imóvel por acessão física ou por natureza:

> Sobre o conceito de bem imóvel lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem *imóvel por natureza*, enquanto o imposto agora examinado incide sobre os bens imóveis *por natureza* e também sobre os *imóveis por acessão física.* Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial *rural* não incide sobre *edificações*, mas somente sobre a terra, enquanto o *urbano* incide sobre a terra e também sobre as edificações.

Nesta linha conclui-se que tanto os bens imóveis por natureza quanto os bens imóveis por acessão física podem

[7] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 391.
[8] MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 350.

servir de fato gerador do IPTU desde que sobre eles alguém exerça a posse, propriedade ou domínio útil e esteja localizado em zona urbana.

1.3 Base de Cálculo

A base de cálculo serve para determinar sobre qual valor irá recair a alíquota de um imposto e, no caso do IPTU, a alíquota recairá sobre o valor venal do imóvel.

> Art. 33. **A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel**.
>
> Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. (grifo nosso)

Baleeiro[9] define valor venal como "aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis", assim, a base de cálculo seria o valor real do imóvel.

O valor venal do imóvel pode ser apurado pelas Prefeituras através de métodos e procedimentos que levantem as características da zona urbana onde estão localizados os imóveis, criando uma planta genérica de valores para fins de tributação e que importaria no cálculo médio de todos os imóveis de determinado município.

Melo[10] apresenta uma definição para Planta Genérica de Valores:

> constitui um parâmetro para efeito de consideração do adequado valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário. Na realidade, trata-se de uma base calculada concernente à regulação para possibilitar a aferição

[9] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi.12ª ed. rev. atual e amp. Forense, 2012. p. 325.
[10] PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.* p. 270.

> e apuração dos valores específicos dos imóveis, que serão objeto dos lançamentos do imposto.

Dessa forma, a planta genérica de valores, normalmente produzida pelas Prefeituras serve de base para a imposição do IPTU, pois determinará o valor venal do bem imóvel sob propriedade, domínio útil ou posse do sujeito passivo do imposto, o qual será tratado em tópico posterior.

1.4 Sujeitos

O sujeito ativo do imposto, em regra, é aquele que efetivamente cobrará o tributo e será nesse caso o Município (artigo 156, I, CF) e o Distrito Federal (artigo 147, CF), de acordo com a competência tributária estabelecida constitucionalmente.

Já os sujeitos passivos, contribuintes do IPTU, que deverão efetuar o pagamento do imposto são: o proprietário do bem imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título.

> Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Tendo em vista que em tópico anterior já foi discorrido, mesmo que brevemente, sobre a propriedade, o domínio útil e a posse, mostra-se desnecessário novamente tratar desse assunto, visto que o presente artigo não pretende exaurir as discussões existentes sobre fato gerador do IPTU, tampouco, sobre os contribuintes do imposto, apenas pretende apresentar, em linhas gerais, as diretrizes deste imposto municipal, com base na legislação, razão pela qual passa-se a análise das alíquotas do IPTU.

1.5 Alíquotas

Alíquota se verifica através de um índice percentual que incide sobre a base de cálculo e determinará o quanto será pago

para fins de imposto.

As alíquotas do IPTU deverão ser fixadas pelo Município, inexistindo qualquer limitação constitucional ou infraconstitucional, no caso, estabelecida pelo CTN, cabendo apenas a lei municipal respeitar os princípios constitucionais tributários, especialmente o da isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

A Carta Magna no parágrafo 1º do artigo 156 e no inciso II, do parágrafo 4º do artigo 182 estabeleceu a possibilidade do município instituir alíquotas progressivas em razão do decurso do tempo, da localização e uso do imóvel, bem como, do valor do imóvel.

Portanto, em razão de existir vários tipos de progressividade aplicáveis ao IPTU de acordo com a Constituição Federal, torna-se necessário analisá-las em capítulos próprios, o que será feito logo em seguida.

1.6 Função

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem função predominantemente fiscal, ou seja, o objetivo desse imposto é a obtenção de receitas públicas, arrecadação de dinheiro para os cofres públicos municipais, fazendo com que o município tenha recursos financeiros para cumprir com suas obrigações perante a sociedade e para se governar.

Além da função fiscal, típica deste imposto, há também a função extrafiscal, através da qual o ente federado não busca apenas a arrecadação e sim possui outra intenção, como o desenvolvimento de determinada região, proteção de direitos, cumprir os princípios constitucionais, etc.

No caso do IPTU, verifica-se a função extrafiscal no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II da CF, no qual a Constituição Federal estabelece que a propriedade deve cumprir sua função

social e caso isso não ocorra o ente pode instituir alíquotas progressivas do referido imposto. Logo, constata-se a função extrafiscal do IPTU, que no caso específico tem por base o desenvolvimento da política urbana.

Tendo em vista que a progressividade trata-se do foco deste estudo, em seguida será tratada a progressividade extrafiscal e a progressividade fiscal de forma mais aprofundada.

2. A progressividade extrafiscal do IPTU

A partir do que foi analisado anteriormente, constatou-se que o IPTU pode ter função fiscal ou extrafiscal e que a última seria a possibilidade do imposto servir como instrumento de desenvolvimento do município, como por exemplo, de desenvolvimento urbano.

O termo imposto progressivo ou progressividade de um imposto significa a possibilidade do município de instituir alíquotas variadas e progressivas em razão de um elemento do fato gerador, por exemplo: base de cálculo ou tempo.

Segundo o ilustre doutrinador Ataliba[11] :

> a progressividade é constitucionalmente postulada, tanto a de caráter fiscal (inerente ao próprio tributo) como a extrafiscal (promoção de uma igualação social – eliminação das desigualdades), o favorecimento dos desvalidos, a criação de empregos, o desenvolvimento econômico, a melhoria nas condições de vida, a proteção ao meio ambiente, etc., são valores que mereceram do contribuinte especial encômio.

Portanto, evidenciado está que a progressividade extrafiscal pretende além de arrecadar receitas para o município, no caso do IPTU, reduzir as desigualdades sociais, garantir o bem estar dos cidadãos, buscando a realização da justiça social.

[11] ATALIBA, Geraldo. Progressividade e Capacidade contributiva, Separata da RDT, 1991, p. 49.

A progressividade do IPTU prevista no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II da CF relaciona-se ao fato de que o município possui políticas de desenvolvimento urbano, entre as quais se enquadra a função social da propriedade, que deve ser cumprida por todos os proprietários de imóveis a fim de ajudar a garantir o bem estar dos cidadãos e funções sociais da cidade, isso significa a extrafiscalidade do IPTU, que nessa situação pretende o pleno desenvolvimento urbano, além da arrecadação.

Essa progressividade com caráter extrafiscal, que nesse artigo optou-se por tratar de progressividade extrafiscal do IPTU trata-se da progressividade no tempo do IPTU.

Dessa forma, passa-se a analisar o artigo que contem a previsão constitucional da progressividade extrafiscal.

> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, **tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem- estar de seus habitantes.**
>
> § 1º **O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.**
>
> § 2º **A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.**
>
> § 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.
>
> **§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:**
>
> I – parcelamento ou edificação compulsórios;
>
> **II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;**

> III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (grifo nosso)

A partir do dispositivo constitucional, claro está que os municípios com mais de 20 mil habitantes devem possuir plano diretor e esse deve estabelecer a política de desenvolvimento e de expansão urbana e, dentre outras coisas, determinar como a propriedade cumprirá a sua função social.

A progressividade acima referida trata-se da progressividade no tempo, cujo fundamento encontra-se no não cumprimento das diretrizes estabelecidas pelo plano diretor da cidade e será realizada caso a propriedade não cumpra a sua função social, o que é pretendido pelo imposto, através da sua função extrafiscal.

Conforme Estatuto da Cidade, Lei 10.257/2001, que regulamenta os artigos 182 e 183, da Constituição Federal, estabelecendo diretrizes gerais da política urbana, "a lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado (..)" artigo 5º, caput e com isso determinará prazo para cumprimento dessa obrigação, a qual caso não seja cumprida acarretará a aplicação do IPTU progressivo no tempo, pelo prazo de cinco anos consecutivos, sendo que a alíquota não poderá exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior, não podendo ainda ultrapassar alíquota de 15%.

Ressalta-se que se dentro do prazo de cinco anos o proprietário do imóvel não proceder com o aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, mesmo com a aplicação da progressividade no tempo do IPTU, poderá o município desapropriar o imóvel, de acordo com artigos 7º e 8º do Estatuto da Cidade.

> Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, **o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.**
>
> § 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e **não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento**.
>
> § 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, **o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º**.
>
> § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.
>
> Art. 8º Decorridos cinco anos de **cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel**, com pagamento em títulos da dívida pública. (grifo nosso)

O IPTU progressivo no tempo para que possa ser instituído pelo município, primeiro, deve estar previsto em lei específica municipal, ou seja, no plano diretor que estabelecerá diretrizes de política urbana e, segundo, deve haver legislação específica determinando as alíquotas progressivas a serem aplicadas caso a propriedade não cumpra sua função social.

Ressalta-se que a progressividade no tempo ou progressividade extrafiscal sempre foi possível desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 e tal fato foi confirmado pela edição da Súmula 668 do STF, ao tratar do momento de validade da progressividade fiscal instituída pela EC 29/2000: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional n. 29/2000, alíquotas

progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana."

Assim, resta claro que a progressividade no tempo, extrafiscal do IPTU serve como instrumento para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, da política de desenvolvimento urbano, bem como, também como forma de realização da justiça social, cobrando mais das propriedades improdutivas em que na maioria das vezes os proprietários estão apenas realizando especulação imobiliária.

Caso o contribuinte do IPTU não queira efetuar o pagamento do imposto de forma progressiva, deverá dar uma destinação a sua propriedade, que poderá inclusive tratar-se de destinação socioambiental, com o intuito de preservar o meio ambiente, verificando-se assim função extrafiscal do tributo, que acaba por corroborar com a ideia de Justiça Social, um ambiente melhor para toda coletividade.

Nessa linha, após delimitar a progressividade extrafiscal do IPTU, passa-se a análise da progressividade fiscal.

3. A progressividade fiscal do IPTU

A progressividade fiscal do IPTU foi instituída constitucionalmente através da EC 29/2000, ao determinar a possibilidade do IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel e em razão de sua localização e uso, conforme artigo 156, I, parágrafo 1º da CF, abaixo transcrito.

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I – propriedade predial e territorial urbana;
>
> (..)
>
> § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído

pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

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

Analisando o disposto no artigo acima, verifica-se que o constituinte estabeleceu explicitamente a possibilidade da progressividade com função fiscal, ou seja, simplesmente arrecadatória e pode ocorrer em dois casos: em razão do valor do imóvel e em razão do uso e localização do bem.

Ressalta-se que antes da EC 29/2000 não havia previsão expressa da progressividade fiscal para o IPTU, apenas existia e continua existindo o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo 1º da CF, o qual foi implementado em relação ao IPTU com a alteração introduzida no artigo 156 pelo advento da emenda constitucional referida.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

(..)

§ 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.** (grifo nosso).

Antes da publicação da EC 29/2000 poucos autores admitiam a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, pois de acordo com o entendimento dos doutrinadores clássicos, o referido imposto tem caráter real e não pessoal, não podendo ser considerada a capacidade contributiva do proprietário do imóvel para tributar, logo, inaplicável o previsto no artigo 156, parágrafo 1º da CF.

Todavia, considerando apontamentos realizados por alguns doutrinadores, dentre os quais, Sacha Calmon Navarro

Coelho e Hugo de Brito Machado, mesmo antes da promulgação da EC 29/2000 já havia a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPTU, em relação ao valor do imóvel, uso e localização.

Coêlho[12] enfatiza "ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio".

O doutrinador acima citado, diferentemente de muitos outros, entre eles Sabbag[13], entende que o princípio da capacidade contributiva já podia ser aplicado ao IPTU antes da EC 29/2000, pois o artigo 145, parágrafo 1º, CF não proíbe a sua aplicação a esse imposto, visto que inexiste qualquer vedação em considerar a pessoa do proprietário, esse sim titular do patrimônio, objeto da relação-jurídica do IPTU.

Conforme enfatiza Carrazza[14], "a capacidade contributiva, para fins de tributação por via do IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário.", logo, "a capacidade contributiva revela-se, no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano.".

Nesta linha, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicável ao IPTU, pois se trata de imposto que incide sobre o patrimônio e que deve ser pago pelo proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil desse bem imóvel, assim, necessário tributar de forma progressiva os imóveis mais expressivos a fim de assegurar a isonomia entre os contribuintes e buscando reduzir as desigualdades sociais.

Portanto, cabe analisar agora as progressividades fiscais

[12] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit*. p. 395.
[13] SABBAG, Eduardo. *Op. Cit.* 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1005.
[14]CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ªed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 100-101.

previstas pela Constituição Federal, que são duas:

a) em razão do valor do imóvel, e

b) a possibilidade de ter alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel.

A progressividade das alíquotas em razão do uso do imóvel verifica-se quando o município institui alíquotas diferenciadas para imóveis com destinação variada, por exemplo: imóveis com destinação comercial, industrial terão alíquotas maiores do que imóveis que possuam destinação residencial.

Da análise desta progressividade conclui-se que a mesma está de acordo com o princípio da capacidade contributiva, pois imóveis com destinação não residencial, por óbvio tem o intuito de lucro ao seu proprietário ou possuidor, sendo extremamente compreensível a incidência de alíquota maior.

Já em relação na progressividade pela localização do imóvel as alíquotas também poderão ser diferenciadas, como por exemplo: em razão do bairro no qual se situa o imóvel, se em área nobre a alíquota poderá se maior, se situado em área de risco a alíquota poderá ser menor.

Essa progressividade também se mostra necessária, haja vista que imóveis localizados em zona de risco não podem pagar o mesmo IPTU de imóvel igual localizado em zona nobre, haja vista que a valorização dos mesmos será diferente, logo, a instituição da progressividade deve acontecer a fim de se efetuar a cobrança do imposto de forma diferenciada, considerando-se o local em que a propriedade imobiliária se encontra, tendo em vista as facilidades e dificuldades das zonas urbanas.

E, ainda, a progressividade pode ocorrer em razão do valor do imóvel, ou seja, quanto maior o valor do bem estabelecido pela planta de valores da Prefeitura Municipal, que determinou o valor venal do imóvel, maior pode ser a alíquota a

ser aplicada, pois há uma presunção de que quanto maior o valor do bem, mais riqueza possui o proprietário, contribuinte do imposto, verificando-se assim a nítida aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

Portanto, resta claro que no IPTU podem ser aplicados todos os tipos de progressividade previstos constitucionalmente sem violar qualquer princípio tributário constitucional, ao contrário, através da aplicação da progressividade fiscal em razão do valor do imóvel, se efetiva o princípio da capacidade contributiva, o qual considera para fins de tributação o proprietário dos bens e, nesse caso, tal situação se concretiza pela análise da propriedade do contribuinte, que delimitará mesmo que de forma presuntiva, a sua riqueza, a qual determinará a incidência de alíquotas maiores ou menores do imposto.

A Justiça Social se apresenta no momento em que ocorre a cobrança de forma progressiva do referido imposto, pois há progressividade quando a base de cálculo do tributo aumenta à medida que suas alíquotas também aumentam e, desta forma, imóveis considerados mais valorizados terão alíquotas maiores do que imóveis desvalorizados, fazendo com que o ente municipal arrecade mais e institua políticas públicas necessárias para erradicar a pobreza e diminuir as desigualdades sociais.

Ressalta-se que a progressividade, como vista anteriormente, também ocorre na cobrança do IPTU com alíquotas diferenciadas em razão da localização e da sua destinação e nesses casos, da mesma forma, se pode concluir pela arrecadação não igualitária em razão de situações diferenciadas no fato gerador, o que faz com que se verifique a ocorrência do princípio da isonomia e por consequência da Justiça Tributária.

O município que instituir o IPTU progressivo fiscal certamente estará cumprindo com os princípios constitucionais

tributários, especialmente com o da capacidade contributiva, e estará realizando a Justiça Tributária que refletirá na Justiça Social, no caso entendida como redutora das desigualdades sociais, através da distribuição de recursos a coletividade em geral, mais especificamente aos mais necessitados.

Conclusão

A partir das breves considerações tecidas acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ao longo desse artigo, verifica-se que esse imposto possui características próprias e relevantes no âmbito constitucional, na medida em que se revela como uma forma de garantir a aplicação do princípio da capacidade contributiva, o qual serve de fundamento para a concretização da justiça social, pois através dele pode ocorrer a diminuição das desigualdades sociais e das injustiças, buscando realizar a igualdade com a instituição de tributo maior sobre os que tiverem mais riqueza.

Ressalta-se que o IPTU, através das diferentes progressividades que possui, fiscal e extrafiscal, demonstra ser um imposto completo que além de ter como finalidade a arrecadação de receitas para os municípios, entes que possuem competência constitucional para instituí-lo, também pretende o desenvolvimento da política urbana, conforme se pode analisar com as abordagens feitas sobre o artigo 182, parágrafo 4º, inciso II da CF.

E, em que pese nos últimos tempos os impostos em geral possuírem características fiscais e extrafiscais, a progressividade verificada de forma expressa constitucionalmente no IPTU evidencia o pretendido pelo constituinte, isto é, realizar os princípios da isonomia, da igualdade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, servindo o referido imposto, quando instituído desta forma, como instrumento constitucional de realização da justiça social.

Logo, da análise realizada sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e as diferentes formas de progressividade, constatou-se o presente trabalho abarcou todos os objetivos propostos, os quais foram distribuídos em capítulos, bem como, restou claro que a resposta ao problema da pesquisa foi que ocorrendo o IPTU progressivo haverá a realização da Justiça Social, pois através dessa se busca uma arrecadação maior dos mais abastados para que haja uma distribuição de políticas públicas a todos, em especial aos mais necessitados, realizando-se alguns dos objetivos da Constituição Federal, erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais.

Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade contributiva,* Separata da RDT, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi.12ª ed. rev. atual e amp. Forense, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 09/06/2015.

_____. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerias de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 04/06/2015.

_____. Lei 10.257 de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em 11/06/2015.

_____. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em 09/06/2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ªed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22ª ed.rev.atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário***.** 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário.* 5 ed., rev. aumentada e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais***.** 3ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Rubens Gomes da. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coord. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

Resumo

O presente artigo tem por objetivo estudar e analisar os principais aspectos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência municipal, apresentando suas características gerais, tais como: alíquota, base de cálculo, fato gerador e hipótese de incidência, regra matriz, função e também os tipos de progressividade aplicáveis a esse tributo previstos constitucionalmente, bem como, verificar a possibilidade de realização da Justiça Social através da progressividade. Tendo em vista que a progressividade prevista para esse imposto pode ocorrer de três maneiras: em razão do tempo (artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, da CF), em razão do valor do imóvel (artigo 156, inciso I, parágrafo 1º, I, CF) e em razão da localização ou uso do imóvel (artigo 156, inciso I, parágrafo 1º, II, CF), cabe discorrer especificamente sobre cada uma delas a fim de se verificar quanto a possibilidade da imposição pelos municípios do IPTU progressivo em todas as suas formas, sem violar a Constituição Federal, buscando realizar a Justiça Social.

Palavras-chave: IPTU; Progressividade; Justiça Social.

Abstract

This article aims to study and analyze the main aspects of the Tax on Land Property and Territorial Urbana (property tax), municipal powers, presenting its general characteristics, such as rate, calculation base, taxable event and incidence hypothesis, rule matrix function and also the types of progressivity applicable to this tax provided constitutionally as well, check the possibility of realization of social justice through the progressivity. Given that the progressivity scheduled for this tax can occur in three ways: because of time (article 182, paragraph 4, item II of the Constitution), because of the property value (article 156, section I, paragraph 1, I, CF) and due to the location or use of the property (article 156, section I, paragraph 1, II, CF), it specifically discuss each of them in order to check for the possibility of imposing the municipalities of progressive property tax in all its forms, without violating the Constitution, seeking to achieve social justice.

Keywords: property tax; progressivity; Social justice.