

A PROGRESSIVIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Aline Nakagawa Rampazzo Alves

Especialista em Direito Constitucional pelo Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR. Assessora do Juízo da 2ª Vara da Infância e Juventude do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Londrina (PR).

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A Progressividade e o Imposto Predial e Territorial Urbano 3. Conclusão. 4. Referências Bibliográficas.

RESUMO: O IPTU é um imposto que incide sobre propriedade dos bens imóveis localizados na área urbana dos Municípios. O contribuinte será o proprietário do bem, o possuidor a qualquer título e o titular do domínio útil. O sujeito ativo é o Município em que o bem está localização. Por muito tempo a progressividade das alíquotas deste imposto foi cobrada de modo diverso de como é cobrado hoje. Anteriormente, esta progressividade poderia ocorrer única e exclusivamente em razão da função social da propriedade, conforme o artigo 1º do artigo 156 da CF. Contudo, em razão de grandes discussões sobre o tema, foi aprovada a EC 29/2000 que trouxe uma nova redação ao 1º do artigo 156 da CF determinando que sem prejudicar o disposto no artigo 182, §4º, II da CF, a progressividade poderá ocorrer, tendo em vista a capacidade contributiva, a função social, localização e uso do imóvel. Nesta pesquisa, o foco é a progressividade das alíquotas do IPTU em razão da função social da propriedade extrafiscal deste imposto.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade Contributiva, Direito de Propriedade, Extrafiscalidade, Fiscalidade, Função Social, Política Urbana, Progressividade

1. Introdução

O presente tem como finalidade apresentar estudo sobre a necessidade de cumprimento da função social que a propriedade urbana deve cumprir, através da progressividade da alíquota do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), bem como demonstrar a importância da mesma para a consecução dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia tributária e da justiça social.

Inspirada no ilustre precursor da Regra Matriz de Incidência Tributária, Paulo de Barros Carvalho, o imposto predial e territorial urbano será amplamente analisado para melhor entendimento do objeto do estudo.

Posteriormente, será apreciada a exposição da discussão doutrinária e jurisprudencial da fiscalidade e extrafiscalidade do imposto predial e territorial urbano, sendo que,

para a instituição, será aforada a controvérsia da importância ou não de lei municipal reguladora da progressividade prevista no artigo 182, §4º, da Constituição Federal.

2. A Progressividade e o Imposto Predial e Territorial Urbano

A progressividade tributária trata-se da multiplicação das alíquotas de um imposto, através de um índice de percentual, sobre a base de cálculo que será sempre invariável. Tratando-se de IPTU, a base de cálculo deste imposto será sempre o valor venal do imóvel, cuja progressividade se dá por meio da majoração das alíquotas em função do uso ou localização do bem, no caso de progressividade fiscal, ou então em razão da subutilização do bem, quando se verifica a progressividade extrafiscal.

A multiplicação da base de cálculo pelas alíquotas do imposto, determina o valor a ser pago pelo contribuinte em razão da ocorrência de um fato gerador, de acordo com o valor matéria tributada, cuja mitigação só se verifica em impostos com natureza de tributos extrafiscais, denominados impostos regressivos.

Partindo de um pressuposto geral, a primeira previsão constitucional da progressividade verifica-se no artigo 145, §1º, que determina que os impostos tenham caráter pessoal e serão graduados, sempre que possível, facultando à administração tributária, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, mas a princípio essa previsão se dava apenas para impostos pessoais.

Para que um imposto possa sofrer incidência da progressividade, necessária se faz sua expressa previsão constitucional, como é o caso do IPTU pelo qual a Constituição Federal de 1988 apresentou expressamente as possibilidades de variações das alíquotas do IPTU, conforme prevê o artigo 156, §1º, como forma de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, e conforme o artigo 182, §4º, II, com finalidade de promover a observância dos planos de urbanização de cada município.

Muito embora a progressividade tenha incidência em impostos de natureza federal, a Constituição autoriza a instituição do imposto predial e territorial urbano de modo progressivo, sendo o único imposto fora da competência da União Federal que possui a prerrogativa de ser dotado de progressividade.

Diante desse privilégio, necessita o Poder Público Municipal editar lei ordinária com o objetivo de melhor regulamentar a progressividade ora conferida para detalhar e diferenciar as possibilidades de majoração, que são bastante distintas.

Com base na doutrina, insta observar as melhores sínteses elaboradas por Hugo de Brito Machado, sobre a progressividade dos impostos:

Progressivos são os impostos cuja alíquota é fixada na lei em porcentagem variável conforme o valor da matéria tributável. O imposto progressivo é na realidade um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida em que aumenta o valor da matéria tributada.¹

Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce na medida em que aumenta a base tributável, ou, excepcionalmente, um outro critério considerado relevante para a determinação do valor do tributo. A progressividade é sempre relacionada a um mesmo contribuinte, não se podendo confundir com a seletividade, configurada pela variação de alíquotas em relação objetiva com o objeto da tributação.²

Graduados, finalmente, são os impostos cujo valor é determinado mediante a aplicação da alíquota legalmente fixada, sobre a correspondente base de cálculo, mas não possuem apenas uma alíquota e sim diversas, que aumentam, ou diminuem, na medida em que cresce a correspondente base de cálculo. Esses impostos dividem-se em progressivos, aqueles com alíquotas que crescem na medida em que aumenta a base de cálculo, e regressivos, aqueles com alíquotas que diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo.³

A princípio, a única modalidade de progressividade admitida em direito era a progressividade extrafiscal, trazida no artigo 182, §4º, da Constituição, cujo escopo visa à conveniência do Poder Público para melhor detalhar o ordenamento e desenvolvimento das urbes.

O principal objetivo é analisar o critério do tempo em que o imóvel permanecia subutilizado, para instituir a progressividade como forma de cumprimento da função social da propriedade, tanto na área social, como na política, econômica ou ambiental.

Na esfera da progressividade que trata do artigo 182, §4º da Constituição Federal, a Lei nº 10.257/01 reza que acaso descumpridas as condições de parcelamento, edificação ou utilização

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista dialética de direito tributário n. 203**, 1. Ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2012. p. 94.

² FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 389.

³ MACHADO, op. cit., p. 93.

compulsória, os entes municipais poderão fixar alíquotas progressivas no tempo, dentro o prazo de cinco anos, estabelecidas por lei municipal.

Assim, pode ser utilizada como instrumento coercitivo para que contribuinte promova a adequada utilização do seu imóvel, sendo esta uma modalidade de intervenção do Estado na propriedade privada.

Em 13 de setembro de 2000, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 29/2000 que foi um marco na história da progressividade das alíquotas do IPTU por trazer consigo a possibilidade de instituir uma nova modalidade de progressividade, diferente daquela anterior.

Nesta ocasião surgiu a chamada progressividade fiscal, com vistas ao princípio da capacidade contributiva do proprietário, que modificou o artigo constitucional nº 156, para acrescentar o §1º:

§1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

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

Esta modalidade de majoração é um instrumento de justiça social que autoriza a instituição de alíquotas progressivas sobre o valor venal do bem imóvel para concretizar o princípio da capacidade contributiva do proprietário, como previsto no artigo 156, § 1º, I e II, da Constituição Federal.

Atualmente, o aumento das alíquotas do IPTU está insculpida no artigo 145 da Constituição Federal passou por um estudo doutrinário e jurisprudencial bastante conturbado acerca da constitucionalidade ou não de sua incidência sobre impostos reais, sendo que, nesta ocasião, é possível atrelar este aumento do imposto à progressividade fiscal.

Por esta razão o IPTU pode ser graduado através de alíquotas majoradas, em função do potencial econômico do contribuinte, de modo que por ser um proprietário, subentende-se que este possua qualquer riqueza, e assim, esta será graduada de acordo com os critérios objetivos, instituídos por lei, de acordo o que o Poder Público Municipal entender conveniente aos interesses sociais.

Nesse sentido, correta é a afirmação do doutrinador ilustre Leandro Paulsen⁴:

⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009. p. 404.

Entretanto, a contar da EC 29, de 13 de setembro de 2000, passou a haver expressa autorização, na Constituição, para a progressividade em razão do valor do imóvel e para a variação de alíquotas segundo a localização e o uso do imóvel, conforme se pode ver do §1º deste artigo 156.

Muito embora a Constituição Federal tenha adotado duas modalidades de elevação das alíquotas do imposto predial e territorial urbano, não é vedado tratamento igualitário em algumas situações, vez que, ainda que estas majorações possuam natureza e objetivos muito diferentes, ambas estão eivadas de caráter econômico-social, na medida em que visam atribuições benéficas ao pleno desenvolvimento urbano.

Nesse sentido, discorre o ilustre doutrinador Leandro Paulsen que é “injustificável a progressividade do IPTU como singelo procedimento fiscal, de cunho meramente arrecadatário, divorciado da política de desenvolvimento urbano”.⁵

Atualmente, é constitucional tanto a incidência da majoração fiscal como a extrafiscal nas alíquotas do IPTU, ao passo que a primeira está atrelada ao princípio da capacidade contributiva do proprietário do bem e a segunda assegura que a propriedade cumpra com a sua função social.

Em razão da existência de mais de uma situação para a aplicação das alíquotas elevadas, é importante que seja especificado quando haverá a incidência da progressividade fiscal, nos termos do artigo 156, §1º, I e II, da Constituição de 1988, ou da progressividade extrafiscal, insculpida no artigo 182, §4º, II, do mesmo caderno constitucional, sem que em nenhum dos casos implique em confisco do imóvel.

2.1 Progressividade Fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano

Nos termos do abordado por Paulo de Barros Carvalho, “fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos”.⁶

Antigamente, a única hipótese de majoração das alíquotas do IPTU estava insculpida no artigo 182, §4º da Constituição Federal, na modalidade de progressividade sancionatória, extrafiscal, que elimina desigualdades e promove a igualação social em razão do mau aproveitamento do solo urbano caracterizado como prejudicial ao pleno desenvolvimento da cidade.

⁵ PAULSEN, op. cit., 2010. p. 297.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 290.

Por esta razão, até 2001, grande parte dos entes municipais lançava o imposto predial e territorial urbano com a alíquota invariável, nos termos da Constituição Federal, que autorizava a incidência da progressividade exclusivamente em razão da função social da propriedade.

Com a Emenda Constitucional nº 29/2000, reeditou o artigo 156 da Constituição Federal e ampliou as hipóteses de progressividade do IPTU, quais sejam, a do § 1º, I e II, inerente ao próprio tributo:

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:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

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

Sob análise deste dispositivo, a majoração do critério quantitativo do IPTU, por meio da elevação de sua alíquota, contempla a progressividade de natureza seletiva fiscal pelo fato de estar atrelada às hipóteses do artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

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

§ 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.⁷

A Constituição preocupou-se em estabelecer duas modalidades de progressividade nos artigo 156, §1º, da Constituição Federal, a primeira em função do valor atribuído ao bem imóvel e a segunda em razão da localização ou uso do bem a ser tributado.

Considerando o inciso II, do artigo 156, da Constituição Federal, verifica-se que embora seu enunciado possibilite interpretação no sentido de que tal progressividade é extrafiscal, este entendimento não é possível por não se tratar de atenção voltada ao cumprimento da função social da propriedade.

Em relação ao uso do bem imóvel, o fisco não pretende atingir a função social, apenas visa a destinação do imóvel para assegurar o princípio da capacidade contributiva, de modo

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 de outubro de 2012.

que as alíquotas serão elevadas observando-se critérios objetivos para sua instituição diferenciada nos casos de imóveis residenciais, comerciais ou industriais.

O mesmo ocorre com o quesito da localização do bem imóvel, que possui natureza fiscal, pelo fato de auferir a capacidade contributiva do proprietário através da área em que o bem se localiza, de modo que alguém que mora numa área nobre possui mais riqueza em comparação àquele que mora na periferia.

O maior objetivo da progressividade fiscal é considerar o caráter pessoal do contribuinte através da averiguação do princípio da capacidade contributiva do proprietário do imóvel urbano, analisando-se seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona sobre o tema:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.⁸

O princípio da capacidade contributiva visa apreciar outro princípio constitucional, o da isonomia, ao passo que haverá a aplicação das alíquotas progressivas proporcionalmente à capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Assim, os indivíduos devem contribuir com os valores dos impostos conforme a suas respectivas riquezas, de modo que, quem possuir mais, contribui mais.

Assim leciona Hugo de Brito Machado:

Por progressividade entende-se a majoração da alíquota à medida que cresce o valor da matéria tributável. Não é incompatível com o princípio da igualdade e proporcionalidade. Ao contrário, hoje é aceita, (...), pode-se dizer

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros. 2004. p. 81

que não existiu um estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas.⁹

Pretende-se, portanto, a busca da justiça tributária e consequente da justiça social, por autorizar-se uma tributação mais elevada daqueles indivíduos que possuem mais riquezas que devem contribuir para realização da solidariedade social.

A capacidade contributiva respeita o princípio da igualdade previsto no artigo 5º, caput da Constituição o qual estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”¹⁰, bem como todo o exposto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, que veda tratamento diferenciado entre os contribuintes que encontram-se em situação equivalente.

Considerando a justa tributação, a progressividade criada pela Emenda Constitucional nº 29/2000 é a maneira mais correta de se calcular o valor a ser pago a título de impostos, de modo que cada contribuinte contribui com valores que seu patrimônio comporta, respeitando a proibição do excesso ou razoabilidade, já que a progressividade fiscal não onera excessivamente o proprietário mais pobre nem onera pouco o proprietário com mais condições.

Uma vez verificados os requisitos apresentados e reconhecidos os princípios supracitados, “a alíquota varia progressivamente, à medida em que aumenta a base de cálculo impositiva”¹¹, ou seja, as alíquotas do imposto serão elevadas na medida em que houver maior riqueza no bem a ser tributado, o sacrifício patrimonial é maior quando houver mais riqueza.

Após a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, o Poder Público percebeu a dificuldade em compatibilizar a nova norma que trata da progressividade com as diretrizes da capacidade contributiva e igualdade tributária, em razão de, até então, entender-se que o imposto ora tratado possui natureza real, que recai sobre a propriedade e não sobre a pessoa do contribuinte.

Essa nova modalidade de majoração traz consigo a preocupação de produzir justiça social sem violar o princípio constitucional da igualdade, bem como leciona o doutrinador José Erinaldo Dantas Filho:

A progressividade deve, necessariamente, levar em consideração o basilar Princípio da Isonomia, que determina o tratamento dos desiguais na medida da sua desigualdade, bem como o Princípio da Capacidade Contributiva, que

⁹ MACHADO, op. cit., p. 95.

¹⁰ BRASIL, Constituição..., 1988. op. cit.

¹¹ MACHADO, op. cit., p. 95.

veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.¹²

Isto ocorre pelo fato de que, muito embora haja diferenciação entre os contribuintes, cada proprietário ou demais sujeitos ativos terão o lançamento do imposto predial e territorial urbano de acordo com a sua capacidade contributiva.

Assim, arcando com o montante relativo a seu bem imóvel, cada contribuinte contribuirá conforme sua condição financeira com vistas à uma mitigação das desigualdades tributárias e uma maior promoção do equilíbrio do fisco ao tributar.

Insta observar que o princípio da igualdade, ora tratado, visa a igualdade ideal, que segundo Aristóteles os iguais devem ser tratados de modo igual e os desiguais de forma desigual.

Pedro Lenza ao abordar o princípio da igualdade nos ensina que:

Deve-se, contudo, buscar não somente esta aparente igualdade formal (consagrada no liberalismo clássico), mas principalmente, a igualdade material, na medida em que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Isso porque, no Estado social ativo efetivador dos direitos humanos, imagina-se uma igualdade mais real perante os bens da vida, diversa daquela apenas formalizada perante a lei.¹³

O intuito maior é de se instituir uma tributação com maior interesse social, pois num país com tanta desigualdade social, não é conveniente um indivíduo com menos condições financeiras arcar contribuir com o mesmo valor que um sujeito com condições financeiras elevadas, busca-se a igualdade contributiva.

Nesse aspecto, a doutrina leciona que a progressividade de alíquotas no IPTU pode ser instituída pelo Poder Público Municipal, estando este autorizado a adotar critérios como o valor venal do imóvel, a maior ou menor proximidade do imóvel da zona central da cidade, a área construída, o tipo de construção, a destinação do imóvel, dentre outras formas.

Essa autorização institui um caráter seletivo ao imposto predial e territorial urbano, ao passo que haverá uma seleção dos critérios supracitados para que haja a incidência das

¹² FILHO, José Erivaldo Dantas. **Revista dialética de direito tributário** n. 105. 1. ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2004. p. 65.

¹³ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método. 2006.p. 531

alíquotas progressivas, assim, analisando as características dos imóveis urbanos, será possível a aferição de qual é a condição patrimonial que o contribuinte possui.

Necessária se faz o respeito ao princípio da vedação confisco da propriedade, segundo Leandro Paulsen:

A carga tributária seja mais significativa para os contribuintes que revelam superior riqueza, o que até mesmo seria um ideal para todos os impostos, uma vez que “os impostos que não sejam progressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”¹⁴

Sob entendimento do consagrado Yves Granda da Silva Martins, “no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem-se o confisco”.¹⁵

Para observância desses princípios implícitos na Constituição, necessária se faz a presença dos requisitos da adequação da finalidade da norma jurídica, da necessidade de conservação do direito e da proporcionalidade, em sentido estrito, em relação à justiça na aplicação da norma.

Oportuno reforçar que a progressividade das alíquotas relativas às condições do art. 156, § 1º, da Constituição Federal não se confunde com a progressividade do princípio da função social prevista no art. 182, § 4º, da mesma Carta Constitucional. Ambos possuem natureza e objetivos totalmente diferentes.

Novamente sob uma análise doutrinária, insta observar o entendimento de José Afonso da Silva:

A progressividade prevista no art. 156 é genérica e pode ser estabelecida com base em critérios diferentes do estabelecido no art. 182, § 4º, que é vinculado à situação específica ali indicada, em que a aplicação da progressividade constitui sanção pelo não atendimento de regular e específica exigência do Poder Público Municipal.¹⁶

No primeiro caso, progressividade fiscal, o que pretende o legislador é relacionar a tributação entre a incidência do imposto com as condições particulares de cada contribuinte, conforme estabelece artigo 145, §1º, da Constituição.

¹⁴ PAULSEN, Leandro Filho. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 295.

¹⁵ MARTINS apud SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 230..

¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 606

O que ocorre é a elevação das alíquotas em razão da localização do bem imóvel, de seu valor e também com o seu uso. Na verdade não se trata de uma progressão como a prevista anteriormente com exclusividade, mas sim da denominada seletividade de alíquotas para diferentes características dos imóveis.

Essa função social está voltada ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo que, sob esse aspecto, sofrerá a incidência do imposto de modo majorado em razão da sua situação financeira.

Pode-se afirmar que a natureza do imposto predial e territorial urbano é tipicamente fiscal, uma vez que o maior objetivo do fisco municipal através deste imposto é arrecadar recursos financeiros.

De outro lado, verifica-se nova barreira para a adoção da alíquota progressiva fiscal acerca do modo como a progressividade das alíquotas incidirá em razão da existência de uma divergência doutrinária.

A dificuldade nasce do impossível controle de decisões econômicas do contribuinte, na formação de seu respectivo patrimônio imobiliário, de modo que para esse controle surgiria uma péssima dependência conectiva de informações de cadastros imobiliários de propriedade dos Municípios do país.

Isto ocorre em razão da discussão relativa à forma que os cálculos da tributação dos valores das alíquotas seriam realizados. Se, nos termos do artigo 156, §1º, da Constituição Federal, o mais adequado seria calcular o valor da totalidade do patrimônio do contribuinte ou então se o melhor seria calcular apenas o bem tributado.

A primeira corrente entende que as alíquotas devem ser progressivas em razão da possibilidade do proprietário transferir seu ônus do tributo à terceiro, como é se verifica num contrato de locação cujo proprietário continua com a condição de contribuinte, mas, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional, os acordos particulares não alcançam o fisco.

Se diferente fosse, o proprietário de um único bem, cujo valor fosse bastante elevado, por exemplo, pagaria alíquota de 5% sobre este valor, já outro proprietário de vários bens, cujo valor total perfaz o montante do bem do primeiro proprietário, pagaria o imposto com alíquota de 2% uma vez que cada um de seus imóveis possuem valores baixos.

Assim, Hugo de Brito Machado leciona que “a injustiça decorrente do fato de ser a progressividade em razão apenas do valor venal do imóvel, e não em razão do patrimônio imobiliário de cada contribuinte, é uma injustiça menor, ou apenas aparente”.¹⁷:

Vale ressaltar que nesta ocasião verifica-se o artigo 150, inciso II da Constituição Federal, que veda tratamento diferenciado entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁸

Dessa forma, estaria configurada a desigualdade social entre os contribuintes já que muito embora ambos os proprietários possuam patrimônio equivalente, os valores tributados são bastante desproporcionais.

De outro lado, a outra parte da doutrina entende que o que deve ser considerado são as características individuais de cada imóvel e não a totalidade dos bens, ao passo que embora o proprietário possa ter diversos imóveis, geralmente não é este que arcará com o seu ônus tributário, gerando desse modo uma repercussão sobre o tema por prevalecer a desigualdade tributária, como no exemplo do locatário de imóvel de proprietário de outros diversos imóveis.

O caso que se verifica é a seletividade, a tributação decorrente das características que cada imóvel possui, se este se localiza numa área mais nobre da cidade, sua extensão, sua área útil, dentre outros critérios.

Sobre essa discussão, inicialmente foi editada a Súmula 589 do Supremo Tribunal Federal no sentido de vedar a hipótese de somar os bens do proprietário para o lançamento progressivo do imposto predial e territorial urbano, nos termos de que “é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”¹⁹.

¹⁷ MACHADO, op. cit., p. 60.

¹⁸ BRASIL, Constituição..., 1988. op. cit.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 589.** É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0589.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

De outro lado, os principais institutos de realização de concursos nacionais entendem que é ilícita a lei municipal que fixe progressividade às alíquotas do imposto predial e territorial urbana em razão da quantidade de imóveis que o contribuinte possui.

A respeito dessa divergência, o entendimento do Supremo Tribunal Federal sempre foi sedimentado na ideia de que o imposto predial e territorial urbano possui natureza exclusivamente real, de novo que seu fato gerador leva em consideração apenas a propriedade, o domínio útil ou então a posse do bem imóvel tributado.

Insta observar que com a alteração realizada na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 29/2000, vários Municípios modificaram suas legislações, que regulavam o imposto predial e territorial urbano, com o objetivo de aplicar a progressividade em razão da condição financeira do contribuinte, considerando a localização e finalidade do bem imóvel.

Analisando as características do IPTU, não há possibilidade de considerar o contribuinte para fins de tributação. Nesta ocasião não se verifica a progressividade, mas apenas a proporcionalidade, deixa-se de lado a capacidade contributiva, com exceção ao cumprimento da função social da propriedade, conforme artigo 5º, XXIII, da Constituição.

Com base nessa previsão jurisprudencial, foi suscitada a hipótese de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 já que, pelo entendimento do Supremo, haveria a violação da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Após enorme evolução doutrinária, fixou-se o raciocínio de que em análise da Constituição Federal de 1988, não se encontrava qualquer vedação acerca da impossibilidade de correlação entre a capacidade contributiva com o imposto real, conceituando a partir de então uma nova noção de capacidade contributiva no sentido de aumentar a carga tributaria para os contribuintes mais ricos e diminuir a onerosidade dos de baixa renda.

O §1º do artigo 145 da Constituição Federal preconiza que os impostos devem considerar o caráter pessoal com sua graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível, ao passo que, o fato desse princípio ser obrigatório apenas para os impostos pessoais não impede sua aplicação aos impostos com caráter real.

Notou-se que valorizar a progressividade não caracterizava desrespeito à ordem tributária, mas favorecia o exercício da cidadania através de políticas públicas para que todos os indivíduos contribuam visando custeio das despesas da Administração de acordo com a condição financeira de cada um.

O Supremo Tribunal Federal relevou a situação e julgou como constitucional todas as leis ordinárias posteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, considerando inconstitucionais apenas as leis anteriores à Emenda que versam sobre a progressividade fiscal.

Sob esta análise, insta observar lecionado no Recurso Extraordinário 568947, julgado pelo inteligente Relator Ministro Luiz Fux:

(...) os diplomas legais instituidores de alíquotas progressivas editados em data posterior ao advento da EC 29/00 são constitucionais, consoante acórdão prolatado nos autos do RE 586.693, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 22.06.11, recurso no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema.²⁰

Nos mesmos termos, importante analisar outro julgamento do ilustre Relator Ministro Luiz Fux:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE INSTITUÍDA ANTES DO ADVENTO DA EC 29/00. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA 668 DO STF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA SISTEMA DE PROGRESSIVIDADE POSTERIOR À EDIÇÃO DA EC 29/00. CONSTITUCIONALIDADE – AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A lei municipal que tenha estabelecido, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, é inconstitucional (Súmula 668 do STF).²¹

Em função deste novo entendimento, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 688, que dispõe:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.²²

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 568.947. Recorrente: Município de Blumenau. Recorrido: Pamplona Eletrometalúrgica Ltda.. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 01 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2571308>>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 466400. Recorrente: Companhia Zaffari Comércio e Indústria. Recorrido: Município de Porto Alegre.. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 09 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2344153>>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da

Tendo o Supremo Tribunal entendido pela aplicação da capacidade contributiva ao imposto predial e territorial urbano, restou claro que este imposto possui natureza real e não pessoal, com a declaração da inconstitucionalidade acerca da incidência das alíquotas progressivas, proporcionalmente ao número de imóveis do proprietário.

Atualmente o princípio da capacidade contributiva não está atrelado exclusivamente aos impostos diretos. Para que haja a correta aplicação das alíquotas progressivas do imposto predial e territorial urbano, basta que a majoração de suas alíquotas seja regulada por meio de lei ordinária, desenvolvida por cada Município, que discipline como será a incidência e quais serão as disposições do seu critério quantitativo.

Desde que editada lei ordinária pelos Municípios para fixar os critérios objetivos referentes à majoração das alíquotas do IPTU, a progressividade fiscal que considera a capacidade contributiva do proprietário do bem imóvel é constitucional.

Evidencia-se que a cobrança progressiva do IPTU é possível desde que respeitados os ditames contidos no art. 145, §1º e 156, §1º, da CF, atrelados ao princípio da igualdade e não confisco, uma vez que esta progressividade tem como objetivo assegurar o interesse social através da função social da propriedade, com finalidade especificamente fiscal.

2.2 Progressividade Extrafiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano

Trata-se de progressividade extrafiscal a instituição de alíquotas majoradas aos impostos com objetivo diverso ao arrecadatório, pois geralmente institui-se a progressividade extrafiscal para que o tributo atenda interesses sociais, políticos, ambientais ou econômicos.

Essa modalidade de majoração tributária decorre do fato de o proprietário do bem imóvel não ter dado a este a destinação prevista no Plano Diretor do fisco Municipal, mantendo seu solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, desrespeitando então a função social da propriedade.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho leciona:

Vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de

manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.²³

A modalidade da progressividade extrafiscal mereceu maior relevância neste estudo, pelo poder que possui de gerenciar e ordenar o desenvolvimento das cidades, através das políticas urbanas como forma de instrumento de coerção para que o contribuinte promova o adequado aproveitamento urbano de seu território, para cumprir com a sua função social de sua propriedade.

Acerca da progressividade extrafiscal, Aurélia Sampere Scarcioffolo ensina:

Tal dispositivo se refere a áreas edificadas ou não utilizadas aos terrenos sem construção, ou com construção que não obedeça ao mínimo obrigatório do potencial construtivo do terreno, refere-se especificamente às questões edilícias do imóvel.²⁴

A concretização da utopia da função social deu-se com a edição da Lei nº 10.257/2001 que positiva a materialidade dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal para o fim de realizar a diferenciação tributária e ordenação das urbes em detrimento ao interesse e bem estar social.

Isto ocorre porque nos termos do artigo 182, eleva a política de desenvolvimento urbano como uma modalidade de instrumento de garantia das funções sociais e do bem estar dos indivíduos de cada Município.

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. §2º. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.²⁵

O artigo 47 da Lei nº 10.257, prevê expressamente essas garantias, ao passo que “os tributos sobre os imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social”.²⁶

²³ CARVALHO, op. cit., p. 290.

²⁴ SCARCIOFFOLO apud FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p.391.

²⁵ BRASIL. Constituição..., 1988. op. cit..

²⁶ BRASIL, Lei n. 10.257, op. cit.

Conforme §4º, o dispositivo constitucional 182, a pré-existência da Lei Federal legitima o Município a ter autonomias financeira, organizacional, legislativa e administrativa, para que edite Lei Municipal que proteja os interesses locais.

Nesse sentido, Marcelo Alexandrino dispõe que “o legislador constituinte deixou expresso que, em se tratando de propriedade urbana, o atendimento de sua função social está condicionado à observância das regras estabelecidas no plano diretor do Município” ²⁷.

A Lei nº 10.257/2001 estabelece que a progressividade do IPTU é uma modalidade de instrumento da política urbana por possuir a pretensão de forçar o contribuinte a atender os requisitos impostos no plano diretor para que o seu imóvel cumpra com a função social almejada tanto pelo fisco como pelo interesse social.

Ao Poder Público Municipal é concedida autorização para editar lei específica, que regule a área de seu plano diretor, e para exigir do proprietário que não cumpre a função social do seu imóvel, a devida utilização de sua propriedade.

Considera-se que o proprietário do bem imóvel deve pelo menos conferir uma função social à sua propriedade, de modo, que se assim não proceder, será facultado ao Município em que o bem está situado, a prerrogativa de determinar o imóvel inutilizado tenha seu adequado aproveitamento, sob pena de instituição do IPTU progressivo no tempo.

De acordo com esta possibilidade, discorre o ilustre doutrinador Leandro Paulsen ²⁸.

A Constituição Federal de 1988, ao contrario da anterior, optou por disciplinar a progressividade do IPTU e o fez de modo coerente e flexível. Ao invés de adotar um modelo único e geral que, evidentemente, não seria útil a todos os Municípios, dadas as suas características diversificadas, facultou a progressividade, mas limitada ao fim de promover o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, como decidido no Plano Diretor, através de lei, que decidirá sobre as áreas críticas e necessidades reais do Município.

Verifica-se que o contido no § 4º do art. 182 da Constituição Federal é norma constitucional de eficácia limitada, de modo que, o legislador regulou os interesses relativos à incidência da progressividade, mas deixou uma abertura normativa em razão da competência discricionária do poder público, nos termos de seus conceitos gerais ou nos termos a ser estabelecido por cada ente municipal.

²⁷ ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo descomplicado**. 18.ed. São Paulo: Método. 2010. p. 510.

²⁸ PAULSEN, op. cit. 2009. p.444.

Acerca da previsão constitucional da progressividade, Paulo de Barros Cravalho leciona que “deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos e os implícitos.”²⁹

A Constituição derogou a autonomia aos Municípios para que, de acordo com os interesses sociais locais, indique em quais situações e de que forma as propriedades urbanas de sua área cumprirão com a função social.

Aos Municípios foi dada esta prerrogativa pelo fato de ser de sua competência a positivação de assuntos locais, de modo que, considerando que o plano diretor refere-se à área estrita do território de cada Município, cabe a este legislar sobre os critérios de desenvolvimento e expansão urbana de seu território, uma vez que os interesses de um Município para o outro podem ser bastante divergentes.

Salienta-se que um ente municipal terá suas necessidades diferenciadas em relação aos outros, razão pelo qual não poderia um ente federado diverso possuir essa competência, pois seria impossível se conferir um modelo uniformizado de plano diretor para a delimitação da função social de todos os Municípios do território nacional.

Diante desta autorização, aos entes municipais está facultada a possibilidade de determinar que o particular parcele ou edifique compulsoriamente seu imóvel, que seja instituído a progressividade no tempo das alíquotas do IPTU, ou ainda que seja realizada a desapropriação-sanção da propriedade inutilizada.

Nesse sentido, sobre a regulamentação dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal, o doutrinador José Eduardo Soares de Melo ensina:

A Lei Federal nº 10.257, de 10.7.01, que regulamenta os arts. 182 e 183 da CF (Estatuto da Cidade), estabelece que, no caso de descumprimento das condições e dos prazos relativos ao parcelamento, edificação ou utilização compulsória, o Município procederá à aplicação do imposto progressivo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de 5 (cinco) anos consecutivo.³⁰

Sintetizando, o legislador prevê uma competência legislativa aos Municípios, relacionada à política de desenvolvimento urbano, que será executada pelo poder público municipal,

²⁹ CARVALHO, op. cit., p. 290.

³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010. p. 296.

conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tendo por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

Para que realmente seja possibilitada a reforma urbana, é cabível a incidência da progressividade das alíquotas do IPTU em razão da inutilização do bem imóvel quando o fisco deparar-se com um imóvel ocioso, poderá majorar as alíquotas como forma de sancionar o contribuinte que não exerce a função social de sua propriedade abrangida pelas diretrizes do plano diretor.

Insta observar que o que se busca é um equilíbrio diante do exercício de direitos do proprietário relativos aos interesses sociais, razão pela qual a Administração Pública possui o poder coercitivo de assegurar que o imóvel particular atenda os interesses sociais em função a supremacia do interesse público sobre o privado, por meio da progressividade.

A majoração das alíquotas deste imposto é conhecida como progressividade no tempo, também denominada de progressividade extrafiscal ou então de progressividade sanção, prevista no art. 182, § 4º, da Constituição Federal e artigo 7º da Lei nº 10.257/2001.

Corroborar-se tal afirmação com a redação de Hugo de Brito Machado:

A progressividade, todavia, pode dar-se em razão de outros elementos, entre os quais o tempo, como ocorre com a progressividade estabelecida no artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal, para o imposto sobre a propriedade territorial urbana.³¹

Verifica-se que o real objetivo do legislador é a preocupação com a política urbana e não a arrecadação de recursos por meio do imposto, pois, ao dispor de tributo, não há a possibilidade de prestação como forma de sanção como insculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, sendo que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.³²

A progressividade extrafiscal é relativa à verdadeira sanção derivada do descumprimento da função social da propriedade. O que se verifica é o mau uso do bem imóvel urbano, sendo que, de acordo com os interesses locais positivados, há a expressa previsão da progressividade no tempo.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista dialética de direito tributário n.105**.1. ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2004. p. 94.

³² BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 out 1996, op. cit.

A relativização do tempo significa a graduação da utilização da propriedade, pelo qual quanto menos o solo urbano for aproveitado, maior serão as alíquotas do imposto a ser pago. Na verdade trata-se da reiteração do descumprimento da função social a que todo imóvel deve zelar.

Nesta situação, ocorre um fenômeno que retira do IPTU a sua natureza tributária, pois de sua regra matriz nasce outra relação jurídica de natureza administrativa sancionatória. Essa nova relação jurídica não possui caráter tributário, pois sua pretensão é apenas atender as normas gerais do direito administrativo respeitando os princípios da legalidade e da razoabilidade.

A dispor de uma nova matriz de incidência tributário, esclarece a doutrina por meio de Sasha Calmon Navarro Coelho:

Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribada em duas matrizes: a) A matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição que acabamos de transcrever, em prol da ordenação urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo); e b) A matriz da capacidade do contribuinte que surge do art. 145, § 1º, da CF.³³

Com vistas ao desenvolvimento urbano e expansão ordenada, a progressividade extrafiscal possui a capacidade de capaz de demonstrar aos particulares a importância da função social da propriedade no sentido de que atualmente o imóvel não deve atender apenas os interesses individuais de seu proprietário, mas deve atender interesses visando o bem estar coletivo.

Com o objetivo de promover o bem estar social, o direito tributário utiliza-se de tributos capazes de intervir de modo expressivo na vida dos cidadãos da cidade pela concretização da melhoria na vida desses habitantes.

A intervenção do Estado deve observar o princípio da legalidade e se vincular à utilização adequada dos instrumentos legais insculpidos na Constituição Federal, bem como nos instrumentos criados pelo Estatuto das Cidades, sem realizar distinções gratuitas entre os contribuintes para alcançar a transformação das cidades.

O que não é permitido é modificar a natureza jurídica da progressividade extrafiscal como fonte de majoração da arrecadação do fisco, seu real objetivo é o cumprimento dos interesses sociais, por meio da ordenação da cidade, para tutelar o bem estar da maioria da coletividade.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1990. p. 256-257.

Uma cidade adequada decorre da razoável utilização de recursos públicos e do esgotamento de todas as medidas da política urbana possíveis. O que não se tolera atualmente é a existência de áreas ociosas, com vistas à valorização do imóvel, em regiões interessantes ao ente municipal, bem como não se pode autorizar loteamentos ou edificações irregulares que não preservem o meio ambiente.

A progressividade extrafiscal do IPTU vincula a atuação do proprietário para que este promova o cumprimento da função social de sua propriedade, sendo que se cada proprietário realizasse seu ônus, se extirparia a utilização inadequada das propriedades e a ociosidade dos imóveis urbanos com consequente alcance de uma cidade ideal, sustentável, justa e ordenada.

Partindo do pressuposto do não cumprimento da função social da propriedade urbana, a progressividade extrafiscal, progressividade no tempo, não se aplica automaticamente. Isto ocorre porque para aplicação é indispensável a observância de alguns requisitos estabelecidos no Estatuto das Cidades.

Para que possa haver a incidência da progressividade extrafiscal, é necessária a existência de um plano diretor que regule o parcelamento, a edificação ou utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, com a determinação dos respectivos prazos para cumprimento destes instrumentos de expansão, além da existência de norma municipal que regulamente a realização dessas obrigações.

É de extrema importância que o proprietário do bem imóvel execute as obrigações determinadas pela legislação específica para conferir ao seu imóvel o exercício da função social da propriedade urbana e para evitar que esta sofra qualquer tipo de sanção administrativa.

Posteriormente à positivação supracitada, para que tenha validade o lançamento do IPTU eivado de progressividade, o contribuinte deve tomar conhecimento acerca das irregularidades que está praticando, sendo que isto ocorrerá através de uma notificação realizada pelo fisco municipal, que deverá ser instruída com a cópia da lei municipal.

Este procedimento administrativo ocorre da seguinte maneira: i) notificação pessoal, tentada pelo menos três vezes, com a instrução da lei municipal que regula a progressividade; ii) averbação em Cartório de Registro de Imóveis para que o ato se torne público e promova efeitos perante terceiros em casos de transferência da propriedade; iii) o fisco permitirá que, num prazo superior a um ano, o contribuinte protocolize um projeto de cumprimento de suas obrigações e em dois anos execute seu projeto.

Acerca dos prazos, é indispensável que a Administração, em sua lei especial, aprecie com clareza todos os prazos relativos ao cumprimento das obrigações anteriormente previstas, considerando os prazos informais que possui para a análise do projeto.

Em casos tais, não se pode desconsiderar a possibilidade de indivíduos eivados de má-fé que podem, por exemplo, ter seu projeto aprovado, mas iniciar uma obra e nunca terminar para não sofrer a progressividade no tempo sob fundamento de que ainda está cumprindo com a sua obrigação.

Depois de decorridas essas etapas, se acaso o proprietário não cumprir voluntariamente com seu devido ônus social, o fisco fica autorizado a aplicar de forma sancionatória, a progressividade das alíquotas do IPTU prevista no dispositivo constitucional 182, §4º.

Segundo a perfeita definição estabelecida pelo administrativista Alexandre Mazza, esta medida urbanística será aplicada quando “fracassada a ordem de parcelamento, edificação ou utilização compulsória, 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 máximo de cinco anos consecutivos”.³⁴

Nesse sentido, ensina Cintia Estefania Fernandes:

Deve-se destacar, ainda, que a aplicação de alíquotas progressivas no tempo do IPTU, somente poderão ser aplicáveis após o proprietário do imóvel (não edificado, subutilizado ou não utilizado), não ter atendido à notificação de parcelamento ou edificação compulsórios, previstos no artigo 182, §4º, inciso I, da CF.³⁵

Como exposto, essa progressividade terá um caráter sancionatório-punitivo em função do desrespeito reiterado aos instrumentos de urbanização do território municipal pelo inadimplemento das obrigações neles previstas.

Sobre a sanção insculpida nesta progressividade, Valéria Cristina Pereira Furlan leciona:

Não se trata de tributar um fato ilícito, pois o fato ensejador do IPTU é a propriedade imobiliária, nada mais – portanto, um fato lícito. A natureza

³⁴ MAZZA, op. cit., p. 593.

³⁵ FERNANDES, op. cit., p. 394

sancionatória advém – isto, sim – da persistência do proprietário em fazer, mau uso do seu imóvel, o que acarreta um agravamento das alíquotas.³⁶

Insta observar que embora o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, vede a incidência de tributos com caráter punitivo, como já demonstrado anteriormente, a progressividade extrafiscal do IPTU reporta uma modalidade de instrumento de política urbana, sem natureza arrecadatória, afastando-se, portanto, qualquer hipótese de afirmação de inconstitucionalidade desta medida.

Nesse sentido, afirma Cintia Estefania Fernandes

A sanção é norma estranha à norma impositora do tributo. Normas distintas com objetivos diferenciados. Enquanto a norma impositora através da hipótese de incidência prevê e possibilita o possível enquadramento do comportamento humano no consequente da norma, a norma sancionadora, uma vez descumprido o preceito anterior, visa a reabilitação do sistema através da imposição da penalidade. Por isso, a norma sancionadora só tem seu valor após a incidência da hipótese da norma, preenchidas as condições do atingimento da consequência e o não obediência pelo comportamento humano da prescrição da norma impositora, tributo não é uma forma de punir o contribuinte através de uma norma impositora.³⁷

A progressividade no tempo majorará as alíquotas do IPTU, de acordo com o estabelecido em lei específica, de modo que o valor atribuído não poderá exceder o dobro do valor atribuído no ano anterior, em razão do princípio da razoabilidade, com alíquota não superior a 15%.

Acerca de como incidirá a progressividade, o doutrinador José Eduardo Soares de Melo esclarece que “o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei municipal específica para a área incluída no plano diretor, e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (quinze por cento)”.³⁸

Transcorrida esta fase, se ainda assim o contribuinte permanecer inerte durante o prazo temporal de cinco anos, poderá o fisco municipal continuar tributando o imposto com progressividade máxima, no percentual de 15%, até que este tenha a iniciativa de desempenhar sua obrigação de parcelar, edificar ou promover o devido aproveitamento ao seu solo urbano inutilizado, cumprindo com seu respectivo ônus social.

O imposto progressivo continuará sendo tributado, enquanto o proprietário não cumpra com a função social de seu imóvel, acaso o poder público municipal não tenha interesse na

³⁶ FERNANDES, *ibid.*, p. 393

³⁷ FERNANDES, *op. cit.* P.393.

³⁸ MELO. *Op. cit.*, p. 297-298.

propriedade inutilizada, porém, se o Município demonstrar interesse social, poderá desapropriar a área urbana, indenizando o proprietário, de modo punitivo, com títulos da dívida pública.

Assim, não há possibilidades do proprietário se enquadrar em qualquer hipótese de anistia ou isenção considerando expressa vedação do Estatuto da Cidade, pois, se diferente fosse, a intenção de sancionar o proprietário que não cumpre com a função social de sua propriedade estaria frustrada.

Considerando todos os entendimentos legais e doutrinários expostos sobre a inexistência de propriedade sem função social, conclui-se que o IPTU não possui apenas o caráter fiscal, arrecadatório, mas também um caráter extrafiscal, uma vez que a Constituição Federal o elegeu como instrumento de desenvolvimento da função social da propriedade urbana.

3. Conclusão

Por meio da instituição das alíquotas progressivas do IPTU, a Constituição Federal concretiza seus princípios da capacidade contributiva, da justiça social, da isonomia na esfera tributária além do princípio da função social da propriedade, utilizando-se da política de expansão urbana.

O IPTU pode ser qualificado como fiscal ou extrafiscal, ou seja, pode possuir natureza diversificada, dependendo do interesse que o fisco busca alcançar.

A princípio, instituiu-se a progressividade extrafiscal, com o objetivo de promover a função social da propriedade urbana, prevista no artigo 182, §4º, da Constituição Federal. Posteriormente, nasceu a progressividade fiscal, cujo objetivo tem caráter estritamente arrecadatório, através da edição da Emenda Constitucional 29/2000.

A progressividade fiscal tem por finalidade a arrecadação de recursos para o erário, de forma a assegurar a busca pela justiça social, bem como garantir a aplicação do princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária.

A vantagem da tributação com fins arrecadatórios é que todo o valor levantado, em virtude da contribuição deste imposto, é revertido em melhorias públicas em favor de toda a coletividade, de modo que, na maioria dos casos, os maiores beneficiários são os mais necessitados, alcançando, assim, a solidariedade social.

A segunda modalidade de progressão das alíquotas do IPTU é a extrafiscal, prevista nos artigos 182 e 183 da Constituição Federal, que foi regulamentada pelo Estatuto das Cidades, o qual criou instrumentos para que a propriedade urbana atinja sua função social, sendo um deles o IPTU progressivo no tempo.

Aos Municípios foi atribuída a competência para editar o Plano Diretor, delimitando os interesses locais para contribuir com a expansão ordenada das cidades, assegurando a concretização da função social da propriedade. Ressalta-se que a edição de tal lei municipal é requisito de validade progressividade extrafiscal.

Aos contribuintes resta o ônus de promover a função social de sua propriedade urbana, conforme dispõe a lei específica municipal, sob pena de sofrer majoração nas alíquotas do IPTU por meio da progressividade no tempo.

Essa modalidade de progressividade prevê a instituição das alíquotas, que podem ser dobradas ano a ano, atingido o percentual máximo de 15%, sendo que, após o decurso do lapso temporal de cinco anos, se o proprietário ainda não conferiu a destinação correta ao imóvel, o fisco deve realizar um juízo de conveniência e oportunidade de seus interesses para continuar tributando o imóvel de modo progressivo ou realizar a sua desapropriação-sanção.

Sob estas disposições verifica-se que, o imposto predial e territorial urbano, tanto na progressividade fiscal quanto na progressividade extrafiscal, contribuem para a implementação de diversos princípios constitucionais e, por esta razão, o Poder Público deve valorizar cada vez mais a importância da responsabilidade fiscal e social com o objetivo de que seja promovido o bem estar social dos residentes das urbes.

Após análise do histórico doutrinário e jurisprudencial, conclui-se que atualmente a progressividade das alíquotas do IPTU, amplamente abordada na Constituição Federal, é perfeitamente constitucional tanto com natureza fiscal como extrafiscal.

É possível se afirmar que também é constitucional a cumulação das duas formas de progressividade para a incidência do IPTU. Uma vez fixada a alíquota nos termos do artigo 156, § 1º da Constituição Federal, o bem tributado poderá sofrer progressividade no tempo se acaso seu proprietário não desenvolver o adequado aproveitamento de seu solo urbano, conforme artigo 182 § 4º, II, da Constituição Federal, pois trata-se de duas modalidades positivadas com naturezas notoriamente distintas.

4. Referências Bibliográficas

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo descomplicado**. 18.ed. São Paulo: Método. 2010.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. . **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 16 jul 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 13 de agosto de 2012

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 de outubro de 2012

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25.out.1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário oficial [da] União**, Brasília, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de novembro de 2012.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de set de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário oficial [da] União**, Brasília, 12 set 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Lei n. 10.257, de 10 jul 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário oficial [da] União**, Brasília, 11 jul 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012

BRASIL. Lei n. 10.406, 10.jan.2002. Dispõe sobre Lei de introdução ao código civil brasileiro. **Diário oficial [da] União**, Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 160**. É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0160.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 568.947. Recorrente: Município de Blumenau. Recorrido: Pamplona Eletrometalúrgica Ltda.. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 01 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2571308>>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 466400. Recorrente: Companhia Zaffari Comércio e Indústria. Recorrido: Município de Porto Alegre.. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 09 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2344153>>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 589**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0589.htm>. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em: http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm. Acesso em: 10 de outubro de 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1990.

FERNANDES, Cíntia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Comentários ao estatuto da cidade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2009.

FILHO, José Erivaldo Dantas. **Revista dialética de direito tributário n. 105**. 1. ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2004.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Revista dialética de direito tributário n.105**. 1. ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Revista dialética de direito tributário n. 203**, 1. Ed. São Paulo: Oliveira Rocha. 2012.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010.

PAULSEN, Leandro Filho. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.