

# PROGRESSIVIDADES DO IPTU

Luiz Antônio Zanini Fornerolli<sup>1</sup>

## 1 -- Introdução

O Sistema Tributário Nacional, passado pela Constituição Federal de 1988, estabelece a faculdade a ser exercida por lei para as pessoas políticas de instituir os tributos, conforme modelo previamente disciplinado pela Constituição.

Da própria Lei da República se extrai que os três entes políticos federados foram dispostos em igualdade, cabendo a cada qual a possibilidade de instituir os tributos descritos na Carta das Competências, sem contudo haver ensanchas para que invada a competência um doutro sob pena de severa inconstitucionalidade.

Ao município<sup>2</sup>, em especial, a Constituição Federal reservou a faculdade de instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana no inc. I do art. 156.

A história brasileira já conhece do referido imposto desde 1799 por uma Carta provinda da Rainha Dona Maria, conhecida como “décima urbana”. No constitucionalismo nacional até 1934, a instituição do IPTU pela municipalidade foi vacilante, porém, a partir da Constituição de 1934, ficou tarifado que o dito tributo passaria a ser de competência do município, e assim o é até os dias atuais.

Conforme é conhecimento geral, a Constituição Federal não cria ou institui tributo algum, apenas reparte a competência tributária descrevendo a faculdade de instituição deles por um ente público federado, de acordo com conveniências próprias, ditadas por interesses econômico, político e outros.

---

<sup>1</sup> Juiz de Direito, Especialista em Direito Processual Civil (Univali/UnC) e Mestre em Administração na área de concentração de Gestão Estratégica das Organizações, com ênfase em Gestão Tributária (Esag/Udesc).

<sup>2</sup> Segundo o art. 147 da CF, a competência para instituir o IPTU pode ser exercida pela União, em Território Federal, desde que esse não seja dividido em municípios, e também cabe à instituição pelo Distrito Federal.

O que de ordinário acontece é que a Constituição, alicerçada no poder tributante passado pela Assembléia Nacional Constituinte, regra as competências, ditando quem tem a faculdade de criar os tributos, outorgando poderes para aqueles que de fato mantenham o interesse de instituí-los.

Portanto, a instituição do tributo fica alvitada, no caso do IPTU, ao município, cabendo-lhe disciplinar a instituição observando os moldes entalhados nas normas gerais de direito tributário previstas no Código Tributário Nacional.

O CTN, em seu art. 32, estabelece que o IPTU é da competência dos municípios, e 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 em zona urbana.

Como se verifica, o IPTU é um tributo da urbe, pois expressamente o legislador restringiu ao aspecto material da hipótese de incidência tributária do referido imposto a zona urbana. Entende-se por zona urbana, segundo o § 1º do art. 32 do CTN, a observância do atendimento, no mínimo, de dois melhoramentos mantidos ou construídos pelo poder público. Os melhoramentos, também regidos pelo código em comento, são os seguintes: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para a distribuição domiciliar; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Ainda do CTN, a norma padrão de incidência veicula que a base de cálculo desse imposto municipal é o valor venal, isto é, o valor de venda à vista do imóvel pelo preço de mercado, sendo sujeito passivo da relação jurídico-tributária o contribuinte proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Dentro do arquétipo delineado na norma geral, buscando alcançar-se o valor da obrigação tributária a ser adimplida, observa-se que o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do IPTU é ainda constituído de uma segunda parcela: a alíquota.

A alíquota tem por função graduar a obrigação tributária, observando a proporção da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação impositiva. Tratando-se de IPTU, a alíquota é uma fração do valor venal, em face do que, sua multiplicação pela base de cálculo do imóvel, determinará o montante da obrigação a ser paga ao município pelo contribuinte.

Tratando-se desse aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, a CF de 1988 em momentos distintos permite ao município a possibilidade de se louvar da utilização do supranominado imposto no sentido de instituí-lo com o fim de atender à capacidade econômica do contribuinte com função meramente arrecadatória e, por outro lado, disciplinar sua incidência sobre imóveis urbanos não conformados com o perfil de utilização ditado no plano diretor do município.

Nesses moldes, a Constituição confere a possibilidade de utilizar-se a alíquota com certa flutuação visando a atingir determinada finalidade. Dessa feita, temos então a concepção trazida pela norma constitucional de armar-se o IPTU com a função fiscal e extrafiscal. A primeira função é trazida com fincas no inc. I do § 1º do art. 156 da CF, sendo alcançada em prol da justiça fiscal observando a capacidade econômica do contribuinte, e a segunda com esteio no inc. II, § 4º, do art. 182 da mesma Carta, com o objeto de estabelecer um melhor aproveitamento do solo urbano.

## **2 -- Fundamentação teórica**

### **2.1 -- Progressividade fiscal**

Tem assento a progressividade fiscal se o fato impositivo escolhido pelo legislador revelar capacidade econômica e o objetivo da norma tributária levar em consideração a função meramente arrecadatória do tributo.

Antes de descalvar a tormentosa discussão a respeito da progressividade fiscal do IPTU, há que se observar a seletividade que nada se confunde com a progressividade.

Segundo o inc. II § 1º do art. 156 da CF, a lei pode dar tratamento

diferenciado em razão do uso e da localização do bem imóvel. Além do que pode estabelecer alíquotas diferentes para imóveis que se encontram em situações diversas, como é o caso de terreno edificado ou não.

Está-se, assim, tratando da seletividade do IPTU. Imposto seletivo é aquele que apresenta alíquotas diversas para objetos diversos. Nessa qualidade não importa o sujeito, o que se observa é o objeto<sup>3</sup>.

A seletividade, segundo José Maurício Conti<sup>4</sup>, consiste:

[...] em graduar as alíquotas de forma diferente segundo a essencialidade dos produtos, de modo que o imposto seja proporcionalmente mais elevado quanto mais supérfluo for o produto tributado, e os produtos indispensáveis tenham pouca ou nenhuma tributação.

A questão da seletividade, em tratando-se de IPTU, ganhou corpo com a EC n. 29/00, que deu nova redação ao § 1º do art. 156, estabelecendo no inc. II do referido parágrafo que o IPTU poderá ter “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Assim prevendo, o Texto Maior o fez concebendo a possibilidade de o ente tributante estabelecer alíquotas diversas em razão da localização e do uso do imóvel. No particular, está-se tratando da função extrafiscal do IPTU, uma vez que esta tributação objeto não tem se centrado na capacidade contributiva, e sim como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social.

À guisa de orientação, a rigor, não se está tratando de *progressividade* propriamente dita, pois a Constituição estabelece a possibilidade de alíquotas diferentes e não como o fez no inciso I, quando assentou a progressividade em face do valor do imóvel.

A progressividade é um artifício de extrafiscalidade que, de modo genérico, constitui-se na proporcionalidade do aumento da alíquota, na medida em que se aumenta a base tributável, perseguindo atingir o princípio da capacidade contributiva.

---

3 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev., atual. e ampl., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 329.

4 CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional interpretado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 166.

A suportar a tese da progressividade fiscal para o IPTU, hoje vige um novo comando constitucional instalado no § 1º do art. 156 da Constituição Federal. Convém anotar que, antes da EC n. 29, de 13-9-2000, o STF já havia proclamado seu entendimento a respeito da progressividade fiscal no IPTU.

Era o seguinte o texto revogado, *verbis*: “Art. 156 [...] § 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Com sustento nesta redação o STF, por maioria de votos, tendo como relator o Ministro Moreira Alves, decidiu:

“-- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

“-- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

“-- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com a finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é explicitação especificada, inclusive com a limitação temporal do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º.

“-- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constante dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal”<sup>5</sup>.

Essa decisão, pelo menos na dimensão judiciária do STF, chancelou de forma definitiva que o IPTU é um imposto real e como tal não se admitia a progressividade, pois não se atém para a exação a observância da capacidade econômica do contribuinte.

---

5 STF, RE n. 153.771-0/MG, Ementário do STF n. 1881-03.

Contudo houve o advento da EC n. 29 e a redação anterior se viu alterada. A nova redação é a seguinte:

“Art. 156 [...]

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

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

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

Mister referir, ainda que seja desimportante para o fim intelectual da disposição, mas interessante no plano histórico, que a EC n. 29 de 2000 foi inserida no corpo da Constituição Federal, tendo móvel o financiamento para ações e serviços públicos de saúde. A propósito, o berço da inserção não foi o mais propício, parecendo ajuste casuístico de última hora.

Em face da nova redação, a grita continua e não se cala, pois, afinal, agora pode haver ou não a progressividade de natureza fiscal? Com efeito, o STF ainda não se posicionou a respeito e a doutrina ainda está dividida.

Da leitura que se faz da nova redação é possível observar que o constituinte derivado afastou qualquer concurso de inteligência (interpretação sistemática) que interligasse o § 1º do art. 156 com o comando do art. 182. É o que se evidencia no § 1º, quando o legislador constitucional ditou que “sem prejuízo da progressividade no tempo [...]” da retrocitada EC.

Ao assim dispor fez a abstração constitucional entre as duas progressividades (fiscal e extrafiscal), ditando nova regra para a progressividade calçada na capacidade contributiva do sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

Observa-se ainda a desconexão que antes vigia entre o § 1º do art. 156 com o art. 184, § 4º, inc. II, porquanto, em face da EC n. 29, não mais vige a vinculação de leitura entre os dois dispositivos. Assim, o sentido do novo § 1º do art. 156 não é mais sancionatório.

Por sinal, como já analisado, a Emenda dissociou as progressividades, deixando tácito que uma cuida da progressividade no tempo, com conteúdo punitivo, e outra progressiva em razão do valor do imóvel, observando o § 1º do art. 145 da Constituição Federal, na consecução da finalidade fiscal, uma vez que visa a alcançar receitas públicas, numa concretização da política redistributiva.

Desse modo tem-se que, em face do novo texto, a alíquota do IPTU pode ser progressiva *no tempo* (CF, art. 182) e *em razão do valor do imóvel* (CF, art. 156, § 1º, inc. I).

Disso não discrepa Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>6</sup>, pois:

“Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes: 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 a matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do art. 145, § 1º, da CF”.

O modelo que se deposita sobre a progressividade calçada na capacidade contributiva nada mais é que um instrumento de justiça e igualdade, pois permite que os que têm mais paguem mais e os que têm menos, como curial, paguem menos.

A lei impulsionada pelo tratamento igualitário faz com que o mais abastado contribua economicamente com mais, enquanto que o hipossuficiente contribua com menos. Há uma proporcionalidade para que todos paguem à medida de suas posses, evitando-se, em descortino, o que seria uma desigualdade, forte e fraco, pagando a mesma coisa, a mesma alíquota.

Observa-se nesse perfilhar a capacidade contributiva que exige que os

---

<sup>6</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 356.

impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. E, é de se admitir, isso não refoge ao IPTU. Pelo contrário, como diz Misabel Abreu Machado Derzi<sup>7</sup> na atualização da obra Aliomar Baleeiro, é inteiramente aplicável a ele.

À guisa de exemplificação, o proprietário de um imóvel luxuoso, localizado em bom bairro residencial tido como nobre, deve ser proporcionalmente mais tributado pelo IPTU, com alíquotas maiores do que o proprietário de um bem imóvel modesto, localizado em um bairro periférico. Sob este enfoque, observa-se que a progressividade do tributo é útil para o Estado personalizar o imposto e eficacizar o comando disposto no § 1º do art. 145 da CF. Assim, o aumento da alíquota, à medida do aumento do valor do imóvel, é uma boa técnica para implementar a justiça tributária no Brasil.

Em suma, como diz Misabel Abreu Machado Derzi<sup>8</sup>, na atualização do livro de Baleeiro:

“Na verdade, a progressividade (fiscal), em que alíquotas sobem à medida que se eleva o valor venal do imóvel é a mais simples e justa das progressividades. Trata-se simplesmente de cobrar mais de quem pode pagar mais, para que os economicamente mais pobres paguem menos. Mas ela somente interessa, por tais razões, àquela camada da população humilde e desinformada, que nem sempre se faz ouvir”.

Tendo como ultrapassada esta compreensão, passa-se à evolução do raciocínio. Se considerar-se que o IPTU é um imposto direto de natureza real, a mudança constitucional em nada alterou a inteligência daqueles que já assim entendiam. Observa-se que o IPTU continua sendo um imposto real e, assim, não pode haver a conjugação da capacidade econômica do contribuinte.

Diz-se isso calcado na própria motivação do Ministro Moreira Alves, que, ao perscrutar a celeuma trazida à baila, fez anotar em sua decisão já referida que a distinção entre imposto real e pessoal é clássica, e visa a que os impostos, sempre que possível, tenham caráter pessoal, *caso em que serão graduados*

---

7 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 254.

8 *Ibidem*, p. 255.



*segundo critérios de alteração da capacidade contributiva.*

Tratando-se da capacidade contributiva, há a necessidade de se verificar o que se considera como imposto real e pessoal. Diz-se pessoal quando este é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, sendo exemplo: a sua situação familiar, os encargos com a família, o conjunto de rendimentos etc. Por este critério, o imposto pessoal é encarado sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária, levando-se em conta as condições individuais do contribuinte como um todo.

Tudo é objeto de consideração para a análise da capacidade contributiva. Observa-se que há uma individualização da imposição tributária, levando em consideração aspecto de porte individual de cada contribuinte. É de se ressaltar que a alíquota utilizada como dimensão da capacidade econômica do contribuinte, é fixada levando em conta as condições pessoais de cada contribuinte.

Imposto real, diverso do pessoal, é aquele que não leva em consideração as condições pessoais do contribuinte. Passa ao largo, pouco importando a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. A situação pessoal é ignorada, havendo a oneração da riqueza representada por uma coisa. Há uma abstração sobre as condições jurídicas do eventual sujeito passivo<sup>9</sup>.

O gravame está centrado apenas na matéria tributável, prendendo-se a seus aspectos objetivos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte.

Aqui, no viés do pessoal, a alíquota tributária é fixada exclusivamente em função das circunstâncias materiais da situação de fato prevista em lei. Funda-se em casos isolados da capacidade contributiva, como, por exemplo, ser proprietário de um bem.

Enquanto os impostos pessoais levam em consideração a pessoa com sua manifestação de poder econômico, nos reais, a tributação recai sobre a matéria tributável, desconsiderando-se as circunstâncias individuais do contribuinte. Ele paga por ter, possuir, não importando haver capacidade contributiva para adimplir a

---

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 7ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 1998, p. 125.

obrigação. Esta, a rigor, fica presumida em face do truísmo.

Assim, o imposto real é aquele que é considerado o patrimônio por si só. Decorre de uma análise objetiva, pouco importando a situação do contribuinte de arcar com a imposição dele decorrente. Não bastasse isso, popula na doutrina que a própria mudança do texto constitucional é inconstitucional, uma vez que tocou o legislador derivado em cláusula pétrea do contribuinte (CF, art. 60, § 4º, inc. IV, c/c art. 5º, § 2º ), no momento que impregnou na Carta adminículo do princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Dessa forma, para os que assim entendiam, e de lógico devem continuar a entender, o IPTU é um imposto real, dado que tem seu fato gerador na propriedade e nas figuras a ela assemelhadas, localizado em zona urbana de município, sem levar em consideração a pessoa de seu proprietário, titular do domínio útil ou do posseiro.

Em posição diversa há os que defendem que o IPTU, a exemplo de qualquer outro imposto, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º). Tal compreensão pode ser ratificada com a apropriação das palavras de Elizabeth Nazar Carrazza<sup>10</sup>, que enfeixa ao tema boa clareza:

“Como já enfatizado, o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado aos princípios da igualdade e igualdade tributária. É um dos instrumentos para a realização, no campo tributário, dos ideais republicanos. De fato, é justo, jurídico e razoável que quem, em termos econômicos, tem mais, pague proporcionalmente mais imposto do que quem, em termos econômicos, tem menos”.

Por essa vista, compreendendo o IPTU como sendo um imposto sobre direito<sup>11</sup>, incide ele sobre a propriedade imóvel urbana. Dessa feita, a operação da capacidade contributiva vai-se estabelecer sobre a própria propriedade (aspecto material da hipótese de incidência tributária), devendo ser levada em consideração quando do engenho do imposto.

---

10 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 1. ed., 3ª tiragem, Curitiba: Juruá, 2001, p. 91.

11 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 391.

Segundo Elizabeth Nazar Carrazza<sup>12</sup> e Roque Antônio Carrazza<sup>13</sup>, tudo passa pela ensinança de Alfredo Augusto Becker, quando este preconiza o fatosigno presuntivo de riqueza. A propriedade imóvel é uma manifestação objetiva da riqueza do contribuinte, uma vez que revela a sua capacidade contributiva.

Com outra visão não menos autorizada, tem-se Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>14</sup>, ao expressar que a capacidade contributiva, tal modulada na Constituição Federal, é a subjetiva. Diz o autor que é subjetiva quando leva em conta a pessoa do contribuinte (capacidade econômica real). Doutra banda, é objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa ( ter casa, carro do ano etc.).

Ainda, o próprio Roque Antônio Carrazza<sup>15</sup> reconhece que a adoção do critério objetivo, em alguns casos, pode não ser justo. Argumenta que, embora injusto, é o direito, logo jurídico seu pensar.

Tal leitura do princípio da capacidade contributiva acompanha Sacha Calmon Navarro Coêlho, não entendendo como crível que uma pessoa, detentora de imóvel luxuoso recebido por herança, tenha que deste desfazer-se para pagar os encargos tributários a ele relativos. Por via transversa, está-se impondo ao contribuinte um desembaraçamento da propriedade não tolerável. É perda forçada da propriedade, não prevista em lei.

Também é de se ressaltar que o contribuinte inadimplente com o IPTU pode ter sua propriedade imóvel penhorada à luz da Lei n. 8.009/90, pouco importando que, nesse caso, a propriedade imóvel seja encarada como *objetiva* ou *subjetiva* manifestação da riqueza do contribuinte.

A lei anteriormente referida dispõe em seu art. 1º que o imóvel residencial próprio do casal ou da entidade familiar é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam.

---

12 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva*, p. 92.

13 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed., rev, ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77.

14 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 90, e *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 79.

15 CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 79.

No inc. IV do art. 3º da lei em comento, o legislador estipulou que a impenhorabilidade não será respeitada em face da cobrança de impostos, predial e territorial, devidos em função do imóvel familiar, mesmo que seja ele o único.

Voltando à discussão, melhor será situar a leitura na capacidade econômica real do contribuinte, pois é nesta que se visualizará a aptidão concreta e específica de suportar a carga econômica do imposto. Porém, é inegável que para administração tributária estaria criando um verdadeiro calvário, pois são consabidas as precárias condições que lhe são impostas; todavia teria-se de individualizar imposto por imposto para cada contribuinte.

O mau-trato do serviço público pelos governantes não pode ser erigido como condição para sobreposição de direitos constitucionais. Dessa feita, cabe aos governantes orientarem-se pela lei, aprestando o Estado com condições de aplicá-la com igualdade.

## **2.2 -- Progressividade extrafiscal**

Ao lado da progressividade fiscal tem-se presente no ordenamento positivo, mormente na Constituição Federal, a progressividade no tempo (art. 182, § 4º), que reverbera um instrumento da extrafiscalidade do tributo IPTU.

A função extrafiscal do tributo não se constitui na simples arrecadação de recursos financeiros para a manutenção do Estado. Seu fito é incentivar ou desestimular certos atos determinados ao contribuinte, ou seja, contém nítido caráter de interferência no domínio econômico.

Rege a Constituição Federal:

“Art. 182 [...]

“§ 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”.

À primeira vista, infere-se do preceito constitucional a previsão de um instrumento colocado à disposição dos municípios, para que estes imponham aos munícipes a observância de determinadas regras urbanísticas previstas em leis municipais.

O que se tem escorado no art. 182 da Constituição Federal é um veículo reanimador da política urbana municipal, que simultaneamente, além de nela apoiar-se e fazê-la cumprir, serve como perfil sancionatório para os munícipes que não cumprem o plano diretor. Verifica-se, assim, a possibilidade da instituição do IPTU progressivo no tempo pelo uso inapropriado da propriedade imóvel estabelecido em zona urbana, ou que não haja por parte do proprietário do imóvel observância das regras urbanísticas, assim como outras editadas no município aonde está situado o imóvel.

Antes de vaguear sobre a amplitude da questão convém observar que o conteúdo da disposição apresenta nítido caráter sancionatório, uma vez que a própria Constituição assim o refere (*sob pena*).

Este não é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>16</sup>, que posiciona-se querendo crer que se está diante de punição esgrimida contra aquele que mal usa a propriedade urbana. Como se sabe, o tributo (CTN, art. 3º) não decorre de um ato ilícito. Isso depõe contra o conceito legal.

A doutrina nacional entretanto, ancorada em seu conceito legal, é unânime no sentido de afirmar que o tributo incide sobre atos lícitos do mundo econômico. O estigma sancionatório da progressividade em razão do tempo,

---

16 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 357.

destarte, não nasce do fato ilícito e sim de lícito, constituinte na circunstância de uma pessoa ser proprietária de um bem imóvel em zona urbana.

Contudo, a reprovação sucede do mau uso da propriedade urbana pelo proprietário. Este uso inadequado tem como paradigma as disposições municipais a respeito da utilização do bem imóvel, conforme o caráter que melhor lhe derem os legisladores locais.

A discordância de Sacha Calmon Navarro Coêlho é meramente depositada na semântica, pois a respeito da expressão *sob pena*, entende ele que significa o rol de providências a que ficará sujeito o mau proprietário, pela disfunção da propriedade.

E nisso não há discordar, pois, em decorrência da não edificação do solo, sua subutilização ou não utilização estará o proprietário descumprindo os ditames da lei, sujeito assim às sanções previstas no § 4º do art. 182 da CF.

O esteio da previsão, ante o caráter social da Carta de 1988, é constranger o proprietário do imóvel urbano teimoso a cumprir com as normas especificadas em leis municipais. Isso porque, a princípio, não se justifica um imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado, uma vez que, conforme a Constituição Federal, a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (182, § 2º).

Tem-se inserto no inc. II do § 4º do art. 182 da CF a progressividade-sanção, que se constitui como recurso empregado para a realização da política de desenvolvimento urbano (CF, art. 182, *caput*), tendo por anseio ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

O plano diretor do município, aprovado pela Câmara Municipal e obrigatório nas cidades com mais de 20 mil habitantes, serve como instrumento básico da política de desenvolvimento (CF, art. 182, inc. I).

A Constituição Federal deixou patente o que entende como função social da propriedade urbana. Disciplinou, assim, que a função social estará

atendida quando a propriedade atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressas no plano diretor. Como se vê, o plano diretor fora guindado à condição de baluarte para o sentido da leitura do que se entende como função social da *propriedade urbana*.

Faz-se necessário aqui o escólio de José Cretella Júnior<sup>17</sup>, para o fim de se compreender o que é esta função social:

“Prédios e terrenos urbanos têm por finalidade única, quando residenciais, proporcionar o máximo conforto ao proprietário e sua família. Se, além da casa e do terreno construído, o proprietário reserva, ao lado, outra área para lazer, a função individual persiste, continuando a propriedade a cumprir sua função de bem-estar familiar, não se podendo dizer que o terreno, ao lado, é improdutivo e que seu aproveitamento é irracional e inadequado, pois isto se aplica tão-só à propriedade *rural*. A propriedade urbana, usada de modo *adequado e racional*, cumpre sua *função social*” [grifos no original].

Pois bem, o não atendimento das exigências fundamentais descritas nas ordenações das cidades, que estão por via de consequência vinculadas à política de desenvolvimento urbano, facultará ao Poder Público municipal a adoção das imposições trazidas nos incisos do § 4º do art. 182, sendo uma delas, justamente, a possibilidade de estabelecer-se o IPTU progressivo no tempo, com fito de compelir o município a cumprir as ordenações das cidades.

Nesse passo, o IPTU ganha dimensão destacada, pois propicia a utilidade de concretizar, fundado na ordenação municipal, a política de desenvolvimento urbano, à medida que pode impelir o proprietário de imóvel situado em zona urbana a deixar de mal utilizar a propriedade e, assim o fazendo, estaria cumprindo a função social da propriedade urbana.

Geraldo Ataliba<sup>18</sup> enfatiza que o desdobramento da previsão do § 4º do art. 182 da Constituição Federal constitui-se numa disciplina extrafiscal. Essa extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidade não-arrecadatória, mas estimulante, indutora ou coibidora de

---

17 CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito tributário constitucional*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999, p. 211.

18 ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Tributário* n. 93, p. 233-235.

comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados, sendo o caso de valores urbanísticos.

A progressividade extrafiscal usa o aumento da alíquota sempre que se depara com determinadas situações a serem alcançadas, independentemente de que haja, a exemplo da progressividade fiscal, aumento da base de cálculo.

Aqui, os fins a coroar a intenção do legislador não são outros que os arrecadatários do Estado, mas, sim, de políticas social e econômica, sem liame qualquer com a capacidade contributiva, no sentido de incentivar ou desestimular determinados comportamentos.

Fitando regulamentar os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, a Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001, conhecida como Estatuto da Cidade, deitou diretrizes gerais da política urbana, regendo outras providências atinentes.

O Estatuto da Cidade estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, assim como do equilíbrio ambiental.

O veículo legislativo utilizado pelo legislador fez reverberar em legislação infraconstitucional a norma contida na Constituição Federal, na qual a propriedade urbana deverá atender a sua função social. O direito à propriedade imobiliária urbana é assegurado desde que cumprida sua função social, aquela concebida pela legislação urbanística, sobretudo no plano diretor.

Ao governo municipal cabe promover o controle do processo de desenvolvimento urbano pela formulação de políticas de ordenamento territorial, nas quais os interesses individuais dos proprietários necessariamente coexistem com outros interesses sociais, culturais e ambientais de outros grupos e da cidade como um todo.

Nessa esteira, foi dado aos governos municipais o poder de, por meio de leis e diversos instrumentos urbanísticos, determinar a medida de equilíbrio possível entre interesses individuais e coletivos quanto à utilização desse bem não-renovável, essencial ao desenvolvimento sustentável da vida das cidades, que é o solo urbano.



Referido Estatuto é movido por uma adequada política urbana que tem por objetivo o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. A garantia do direito a cidades sustentáveis é uma de suas diretrizes de cunho geral.

O direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações, é entendido como garantia às cidades sustentáveis.

Como diretriz da política urbana, sintonizado com o espírito concebido na Constituição Federal de que a propriedade só deve ser garantida desde que cumprida sua função social, o Estatuto cuidou da ordenação e controle do uso do solo, com o fim de ser evitada a utilização inadequada dos imóveis urbanos e a retenção especulativa de imóveis, que resultem na sua subutilização ou não utilização.

### **3 -- Considerações finais**

À vista do exposto, observa-se que a Constituição Federal disciplina em dois momentos distintos uma diversidade de plexo ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. A manta constitucional permite, como artifício da função fiscal e extrafiscal, o exercício da progressividade de alíquotas mediante a prática no mundo fenomênico de determinada situação exposta ou promovida pelo contribuinte do imposto.

Dessa forma se vê hospedado no texto constitucional a possibilidade do ente político de munir-se do imposto municipal no sentido de instituí-lo com o fim de atender à capacidade econômica do contribuinte, observando o caráter pessoal do imposto, buscando assim promover a justiça fiscal. E, por outro lado, disciplinar a incidência da mencionada imposição sobre imóveis urbanos não conformados com o perfil de utilização do solo concebido pelo plano diretor municipal, a fim de promover a justiça de distribuição do solo urbano, arrefecendo práticas cumulativas e especulativas da propriedade privada.

#### 4 – Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.

\_\_\_\_\_. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 93, p. 233-235.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 1. ed., 3ª tiragem, Curitiba: Juruá, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed., ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional interpretado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 166.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito tributário constitucional*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999, p. 211.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev., atual. e ampl., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001.