

**ANÁLISE PANORÂMICA SOBRE O REGRAMENTO JURÍDICO DO IMPOSTO
SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU) E SUA
RELAÇÃO COM A POLÍTICA DE ORDENAÇÃO URBANÍSTICA**

PANORAMIC ANALYSIS ON THE LEGAL REGULATION OF THE URBAN PREDIAL
AND TERRITORIAL PROPERTY TAX (IPTU) AND ITS RELATIONSHIP TO URBAN
PLANNING POLICY

Henrico Hernandes Nunes dos Santos¹

Márcio Martins Marano²

RESUMO

O imposto sobre propriedade predial e territorial urbana possui um importante caráter fiscal para os municípios, sendo significativa fonte arrecadatória. A par disso, é relevante destacar os vieses extrafiscais desta espécie tributária. Por sua vez, a Constituição Federal possui previsões específicas envolvendo a política urbana e o importante instrumento consistente no Plano Diretor Municipal, e cujo cenário faz convergir para uma série de aspectos que entrelaçam a tributação municipal mencionada e a ordenação urbanística. Diante do panorama jurídico, notadamente constitucional, que aborda ambas as questões de maneira bastante entrelaçada, torna-se importante analisar e estudar até que ponto a tributação pode contribuir para o aprimoramento da organização do meio ambiente urbano.

Palavras-chave: Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana. Plano Diretor Municipal. Política urbana.

ABSTRACT

The tax on urban property and land has an important fiscal character for the municipalities, being a significant tax revenue source. In addition, it is important to highlight the extra-fiscal biases of this tributary species. In turn, the Federal Constitution has specific forecasts involving urban policy and the important instrument consistent with the Land-use Planning, and whose scenario converges to a series of aspects that intertwine municipal taxation mentioned and urban planning. In view of the legal framework, which is particularly constitutional, which addresses both issues in a very intertwined manner, it is important to

¹ Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG) – Campus Frutal. Especialista em Direito Empresarial e Tributário pelo Centro Universitário de Rio Preto – UNIRP. Especialista em Direito Administrativo e em Direito Constitucional pela Universidade Anhanguera – UNIDERP. E-mail: henrico.br@gmail.com

² Advogado. Professor da Universidade do Estado de Minas Gerais – UEMG Unidade Frutal. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Franca – FDF. Especialista em Direito pela Universidade de Uberlândia. Mestre em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. E-mail: marciomarano@hotmail.com

analyze and study the extent to which taxation can contribute to the improvement of the organization of the urban environment.

Keywords: Land-use Planning. Property and urban property tax. Urban policy.

INTRODUÇÃO

Ao caminhar pelas cidades brasileiras, tem-se por habitual que o ser humano se depare com um cenário bastante comum consistente numa ordem urbanística carente de organização mínima. Quanto mais a pessoa se afasta dos centros das cidades ou dos bairros nobres, rumo à periferia em especial, nota-se um processo caótico de desordem urbana.

Se de um lado os cidadãos em geral contribuem para tal situação de alguma maneira através de suas ações individualmente consideradas, é relevante constatar que o Poder Público tem grande relevância neste cenário, mormente suas corriqueiras omissões em relação aos deveres constitucionais e legais que deveriam observar, porém não o fazem com o esforço mínimo que dele se espera. É até questionável em que medida o ser humano, neste contexto desfavorável, tem liberdade para realmente ser considerado em sua singularidade como agente com opções realmente relevantes contra tal situação, por parecer que não há escolha senão se adaptar ao meio ambiente que o circunda para sobreviver nas cidades, vindo a ser um mero átomo, talvez uma célula, a fim de compor os grandes corpos urbanos.

Essa contextualização não é particular de nenhuma cidade brasileira, sendo antes comum a quase todas e, ainda, especialmente mais evidente nas quais não são observadas diretrizes mínimas de estruturação urbanística.

Tendo em vista esta conjuntura bastante complicada, torna-se imprescindível encontrar mecanismos e aprimorar os já existentes no sentido de aperfeiçoar o meio ambiente urbano. Nesse diapasão, a Constituição Federal de 1988 apresenta alguns instrumentos bastante relevantes para desiderato, os quais serão objeto da presente análise. A política urbana, o Plano Diretor Municipal, o IPTU e suas variadas vertentes são os mecanismos que se apresentam existentes no ordenamento jurídico para tal fim, sendo passíveis de debate através do conjunto de argumentos que se seguirá no sentido de compreender como podem contribuir para um melhor contexto na organização das cidades brasileiras.

Feitas tais breves considerações, inicialmente será a vez de analisar o regime constitucional brasileiro sobre essa imbricada relação entre ordenação urbanística e tributação. A seguir, serão expostos seus desdobramentos, sendo encarados como as progressividades fiscal e extrafiscal do IPTU no sistema jurídico brasileiro e seus possíveis usos na política

urbana. Por sua vez, será também apreciado o conjunto de aspectos proveitosos que podem ser retirados da seletividade, característica do IPTU na atual ordem jurídica. Por fim, em sede de conclusão, serão expostas as considerações finais sobre todo o estudo desenvolvido.

1 AS LINHAS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

Ao início deste desenvolvimento, cumpre salientar que a Constituição Federal de 1988 estipulou a competência municipal para instituição de três impostos, nos incisos de seu art. 156, dentre eles o IPTU, previsto no primeiro inciso, o qual incide sobre propriedade predial e territorial urbana. Os outros dois são o ITBI, imposto de transmissão *inter vivos*, por ato oneroso e a qualquer título, incidente sobre bens imóveis e direitos reais correlatos, excetuando-se aqueles de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e o ISS ou ISSQN, imposto sobre serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles contidos no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

De maneira consideravelmente expansiva, o Código Tributário Nacional (Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionada pela ordem constitucional vigente como lei complementar, no que compatível), em seus arts. 32 a 34, trata do referido imposto. A previsão constante no *caput* do art. 32 já é, por si só, ampliativa em relação ao texto constitucional, de maneira a dizer que seu fato gerador pode ser a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel situado na área urbana. Além disso, como zona urbana, em seu parágrafo primeiro, tem-se a remissão à lei municipal, incumbindo a esta seus contornos, porém observando-se a existência de ao menos dois dos melhoramentos listados em seus incisos.

O Município ainda pode legislar no sentido de prever áreas urbanas ou de expansão urbana de diversas formas, conforme o parágrafo seguinte, indo muito além do parágrafo anterior e concedendo um enorme leque de opções ao Poder Público municipal para definir o território considerado urbano para fins de incidência do IPTU.

A seguir, em seu art. 33, estipula-se que a base de cálculo será o valor venal do imóvel. O conceito de valor venal é motivo de corriqueira controvérsia, porém é possível tratar do tema com uma definição mínima, no sentido de que se trata de preço à vista

atribuível ao imóvel em condições mercadológicas naturais³. Ainda sobre tal aspecto, dada a habitual aspereza com que o tema é debatido na doutrina, já tendo corrido rios de tinta na incessante busca por uma compreensão acerca do tema, cabem aqui as elucidativas lições de José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen⁴, quais sejam:

A apuração do valor venal pode ser realizada pela Prefeitura segundo normas e métodos específicos, tomando em conta as características de toda a área urbana, em função de diversos elementos (preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário, custos de produção, locações correntes, face de quadras ou quarteirões; a logradouros; profundidade, terrentos encravados; de fundo interno; idade do imóvel; reconstrução, ampliação etc.)

Este procedimento deve culminar com a edição de uma Planta Genérica de Valores, que constitui um parâmetro para efeito de consideração do adequado valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário. Na realidade, trata-se de uma base calculada concernente à regulação para possibilitar a aferição e apuração dos valores específicos dos imóveis, que serão objeto dos lançamentos do imposto.

Sobre a alíquota, há ampla margem de discricionariedade legislativa ao Poder Público municipal para tratá-la de maneira como melhor se adequar às suas necessidades fiscais e extrafiscais, desde que observadas as balizas constitucionais, notadamente no que concerne ao princípio da vedação ao confisco, prevista no art. 150, IV, da Constituição da República. Aliás, é importante ressaltar que tal princípio não é definido por linhas matemáticas, sendo antes um aspecto orientador da atividade legislativa e, também, dirigido ao intérprete e ao julgador, sempre a depender da situação concreta e do máximo possível de elementos idôneos à compreensão da situação que estiver sob análise⁵.

2 O REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO SOBRE A RELAÇÃO ENTRE ORDENAÇÃO URBANÍSTICA E TRIBUTAÇÃO

A política urbana apresenta contornos no ordenamento jurídico brasileiro em sede constitucional, conforme é verificável do Capítulo II (Da política urbana), do Título VII (Da ordem econômica e financeira), da Constituição Federal de 1988, arts. 182 e 183. No que interessa à presente análise, ao art. 182 prevê em seu parágrafo primeiro, a obrigatoriedade de existência de Plano Diretor Municipal para cidades com mais de vinte mil habitantes, definindo-se tal instrumento como fundamental à política de desenvolvimento e expansão

³ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 354.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 294.

⁵ Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 168.

urbana. Acerca, da orientação quando da previsão constitucional, cumpre transcrever a seguinte lição doutrinária:

Há três grandes modelos internacionais de sistema de planejamento urbano: o norte-americano, o britânico e o europeu continental. O modelo brasileiro tradicional segue o modelo norte-americano, em que o plano não é auto-aplicável e tem por função principal orientar a elaboração do zoneamento. Mais recentemente, sugeriram experiências de análise discricionária de projetos urbanísticos (operações interligadas, estudos de impacto de vizinhança etc.) que se aproximam do modelo britânico. Já o texto constitucional tem inspiração no modelo continental europeu, em que o plano é auto-aplicável e já contém os elementos do zoneamento⁶.

No ponto, cabe uma crítica no sentido de que o parâmetro populacional quantitativo indicado no texto constitucional é de todo questionável. O primeiro aspecto dessa crítica é que não há, assim como não houve ao tempo de elaboração da previsão normativa, qualquer argumento idôneo a embasar sua adoção, o que põe em xeque a metodologia para elaboração de norma tão importante. Um segundo elemento, de caráter nitidamente substancial, é aquele que aponta para a adoção ilógica de um critério quantitativo a legitimar a verdadeira omissão do Poder Público municipal em não elaborar o importante instrumento que é o Plano Diretor Municipal.

Não há lógica que sustente que gestores de municípios com até vinte mil habitantes, sem qualquer justificativa plausível, tenham o supedâneo constitucional para agirem com desídia na política de ordenação urbana. Aliás, o mais racional aparenta ser que os municípios pequenos, que justamente por isso talvez não enfrentem todo o caos urbanístico dos grandes centros, sejam compelidos à elaboração do Plano Diretor Municipal para que possam crescer e se desenvolver de maneira organizada. Seria até indicado, *lege ferenda*, que se suprimisse o referido parâmetro quantitativo, com a obrigatoriedade de elaboração do Plano Diretor Municipal para todos os municípios, bem como que se incluísse no ADCT da Constituição Federal uma norma de transição para que, em tempo razoável, determinado em anos, fosse cumprida tal obrigação, sob pena de alguma sanção, prevista no texto constitucional ou até mesmo em norma infraconstitucional, como, por exemplo, a incidência no âmbito da improbidade administrativa por parte do gestor omissor.

Por sua vez, o parágrafo seguinte do art. 182 afirma que a função social da propriedade urbana é observada quando esta atende aos requisitos essenciais de ordenação urbana fixadas no Plano Diretor Municipal. No ponto, cumpre tecer algumas observações. Em

⁶ PINTO, Victor Carvalho. Plano Diretor Brasileiro à Luz do Direito Comparado. In ALFONSIN, Betânia; FERNANDES, Edésio (Orgs.) *et. al.* **Direito Urbanístico**: estudos brasileiros e internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 328.

que pese a natural existência de louváveis tentativas de definição acerca do conceito de função sociedade da propriedade urbanas, a definição deste instituto está vinculada à legislação municipal local e específica de cada município. Dessa forma, é natural que o que pareça ser observância à função social da propriedade urbana numa determinada cidade, pode vir a configurar seu extremo oposto noutra localidade, tudo diante do contexto fático de cada cidade e de suas íntimas peculiaridades. Nesse sentido, constata-se que o Plano Diretor Municipal tem o relevantíssimo papel de definir o que servirá de parâmetro para dizer se está ou não sendo observado o instituto da função social da propriedade urbana. O município que não elabora o Plano Diretor Municipal, ou simplesmente não o atualiza para adequá-lo às modificações da cidade, estará simplesmente negligenciando este importante papel e dificultando ainda mais a ordenação urbana.

Como consectário constitucional, há a previsão contida no parágrafo terceiro do mesmo artigo estudado acerca da relevante faculdade atribuída ao Poder Público municipal de exigir que o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, realize seu adequado aproveitamento, sob pena de três medidas: a) parcelamento ou edificação compulsórios; b) IPTU progressivo no tempo; c) desapropriação. Acerca da questão imediatamente indicada, devem concorrer alguns requisitos, dentre eles haver lei municipal específica para área incluída no Plano Diretor Municipal, bem como ter linhas gerais estipuladas em lei federal. Nota-se novamente a necessidade de existência atualizada de Plano Diretor Municipal, sem o qual não será possível implementar as medidas indicadas.

No âmbito constitucional também há a previsão no art. 156, § 1º, I e II, respectivamente, acerca da possibilidade de, para além da progressividade anteriormente tratada, haver progressividade tendo por parâmetro o valor do imóvel, bem como a existência de alíquotas diferentes tendo por base a localização e o uso do imóvel.

Nesse cenário, verifica-se a existência do que pode ser denominada *dupla progressividade*. A primeira como sendo extrafiscal, a denominada progressividade no tempo, nos termos do art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal. Já a segunda se trata de progressividade predominantemente fiscal, a qual surgiu com a Emenda Constitucional n. 29/2000, fundada no valor do imóvel, a teor do art. 156, § 1º, I, da Lei Maior. Além disso, nota-se a existência de uma legítima seletividade pautada em alíquotas diferenciadas de acordo com a destinação ou uso do imóvel, bem como em detrimento também de sua

localização⁷. Nesse sentido, é importante colacionar as sintéticas conclusões jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal conforme análise de Marco André Ramos Vieira⁸:

Fora dos casos previstos na Constituição, qualquer outro critério para progressividade do IPTU será inconstitucional. Nesse sentido, é o teor do verbete de Súmula 589 do STF: “é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

Na mesma linha é o entendimento proferido pelo STF por meio da Súmula 668, nestas palavras: “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

[...]

O STF entende possível a redução do valor do IPTU levando em conta o fato de o proprietário não possuir outro imóvel conforme verbete de Súmula 539, nestas palavras: “é constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

É importante salientar que a seletividade habitualmente esteve associada com impostos indiretos, quais sejam, o IPI e o ICMS, respectivamente de acordo com as previsões constitucionais nos arts. art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III. Doutrina de escol respalda a ideia de seletividade atribuída ao IPTU nos termos já expostos, inclusive exemplificando que poderá haver variação de acordo com o bairro em que esteja localizado ou com sua destinação comercial ou residencial⁹.

3 AS PROGRESSIVIDADES FISCAL E EXTRAFISCAL DO IPTU NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO E SEUS POSSÍVEIS USOS NA POLÍTICA URBANA

Diante do cenário constitucional exposto, cumpre analisar a questão da progressividade do IPTU sob as óticas da fiscalidade e da extrafiscalidade. De plano, cumpre destacar que nos impostos progressivos observa-se que a alíquota aumenta conforme cresce a base de cálculo. Os impostos com tal atributo são desdobramentos de aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a imposição de tributação mais severa a quem apresente maior capacidade econômica. Aliás, sobre tal aspecto, cumpre aqui ressaltar as lições de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁰, a saber:

⁷ Cf. SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1007.

⁸ VIEIRA, Marco André Ramos. **Direito Tributário definitivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 532.

⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 397.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1451.

A afirmação desse princípio traz pelo menos duas implicações, afora servir de base para o estabelecimento do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento brasileiro. A capacidade contributiva, em primeiro lugar, determina que só fatos que denotem riqueza podem compor o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária. Em segundo lugar, funciona como critério para graduação das exações, ao determinar que os tributos sejam fixados de acordo o potencial econômico dos contribuintes.

Essa progressividade é de natureza evidentemente fiscal, com finalidade precipuamente arrecadatória. Porém, a progressividade pode apresentar um nítido caráter extrafiscal, em que se eleva a alíquota para desestimular o contribuinte à prática de comportamentos inadequados, justamente para fomentar a prática de medidas necessárias e razoáveis sob a ótica socialmente considerada¹¹. Nesse sentido, diante do cenário constitucional, busca-se utilizar a tributação para observar a função social da propriedade urbana, cujos atributos e requisitos deverão estar presentes no Plano Diretor Municipal, como salientado anteriormente.

Com relação ao IPTU, antes da Emenda Constitucional n. 29, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal era firme no sentido de somente admitir a progressividade extrafiscal, ao considerar inconstitucionais leis municipais que, de forma pretérita à citada Emenda, estabeleceram progressividade fiscal do imposto, tese consolidada através da Súmula n. 668 do Pretório Excelso, a saber: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”¹². Porém, atualmente o IPTU apresenta três possibilidades neste cenário: progressividade extrafiscal, progressividade fiscal e seletividade.

Dessa forma, cumpre primeiramente tratar da progressividade fiscal. No que diz respeito à progressividade fiscal, há ampla margem de discricionariedade legislativa municipal para regulamentação com base no valor venal do imóvel, mormente a necessidade de adequação local aos aspectos da realidade de cada cidade. Apesar disso, é possível fixar ao menos três balizas como mínimo para abordagem da temática. A primeira é que a legitimidade da cobrança do IPTU com tal fundamento somente ocorre se for feita posteriormente à citada Emenda Constitucional n. 29/2000. Dessa forma, é importante destacar que a existência da também já mencionada Súmula n. 668 não impede a cobrança do

¹¹ Cf. DAFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 31.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

tributo totalmente, quando haja sido instituído antes da referida emenda constitucional e que possua traços de progressividade fiscal, pois é exigível a parcela decorrente da alíquota mínima, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 602.347/MG¹³, assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido.

O segundo balizamento é o relativo ao objetivo precipuamente fiscal, a ser respeitado, pois a majoração de alíquotas que incidirão sobre imóveis de maior valor, os quais se presume pertencentes a pessoas com maior capacidade econômica, tem por finalidade aumentar a arrecadação, de maneira que aquele que mais possa pagar assim venha a contribuir com maior parcela das receitas tributárias municipais¹⁴.

Em sentido convergente, como terceiro e derradeiro requisito para sua idoneidade, tem-se a necessidade sempre presente nos tributos acerca da vedação ao efeito confiscatório, nos termos do art. 150, IV, da Constituição da República.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário n. 602.347. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: Maria Aparecida Pessoa de Paula. Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário da Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal n. 67**. Brasília-DF, 12 abr. 2016. Julgamento em: 04 nov. 2015. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=602347>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

¹⁴ Cf. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 742.

Dessa forma, não restam dúvidas sobre a legitimidade da cobrança de IPTU progressivo com base no valor do imóvel, desde que observadas as balizas mínimas, fazendo então coro à doutrina especializada no assunto¹⁵. Contudo, sua utilização para fins de ordenação urbanística é dificultosa, mormente a existência de outros dois mecanismos que serão trabalhados a seguir (progressividade extrafiscal e seletividade). Apesar disso, sua análise é imprescindível, justamente para se compreender a diferença entre cada viés do IPTU, sob risco de se confundirem os institutos e prejudicar a análise do tema.

No que compete à progressividade extrafiscal do IPTU, para sua compreensão, no que diz respeito à previsão em lei federal de que trata a constituição, trata-se da Lei Federal n. 10.257, de 10 de julho de 2001, habitualmente conhecida como Estatuto das Cidades, sobre o qual cabe a transcrição dos seguintes apontamentos doutrinários:

O Estatuto da Cidade instrumentaliza o Município visando garantir o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade da propriedade urbana.

Tendo em vista a importância de uma reestruturação do uso da propriedade urbana, torna-se meta de tal ordenamento a regularização fundiária e urbanização de áreas ocupadas por população de baixa renda.

Nesse diapasão, cumpre anotar a função basilar do Plano Diretor, instrumento básico da política de desenvolvimento urbano, confeccionado a partir da participação da sociedade (gestão democrática), aprovado por lei municipal e integrado ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias e ao orçamento anual.

Em última instância, o Estatuto da Cidade visa o estabelecimento de uma nova cultura política e a coparticipação de todos os agentes e atores responsáveis pelo desenvolvimento da cidade.¹⁶

Em seus arts. 5º e 6º estão previstos os pontos fundamentais sobre parcelamento, edificação e utilização compulsórios, instrumentos estes que antecedem a aplicação do IPTU progressivo de caráter extrafiscal.

Em seguida, tem-se o conteúdo normativo geral do IPTU progressivo no tempo. Com a inobservância das previsões contidas nos artigos anteriores, abre-se campo ao presente instituto tributário, com aumento da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, de maneira que a cada ano a alíquota se limite a duas vezes o valor referente ao ano anterior, obedecido o teto de quinze por cento. Essa pesada medida tributária tem o nítido caráter de fazer com que o contribuinte sinta em suas finanças, no seu bolso, as implicações legais de sua desídia para com as obrigações constitucionais e legais de regular utilização da propriedade urbana. Além disso, o instituto apresenta um essencial viés pedagógico, no sentido de que o contribuinte (seja o atingido diretamente pela medida, seja aquele que

¹⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 91-98.

¹⁶ AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **Direito urbanístico: legislação urbanística e estatuto da cidade**. São Paulo: Baraúna, 2012, p. 22.

presença ou sabe das suas pesadas consequências práticas) venha a adequar seu comportamento à ordem jurídica. Nota-se também, assim, um claro espectro dissuasivo no mecanismo.

Não surtindo o efeito pretendido de maneira que o contribuinte venha a parcelar, edificar ou utilizar o imóvel, incumbe ao Município manter a cobrança pela alíquota máxima, até o efetivo cumprimento, havendo a prerrogativa ao Poder Executivo municipal de promover a desapropriação, nos termos do art. 8º da mesma lei. Como forma de evitar subterfúgios e desvios no cumprimento da legislação, esta veda a concessão de isenções ou anistias sobre as obrigações tributárias oriundas do IPTU progressivo, conforme art. 7º, § 3º, do Estatuto das Cidades.

Para a efetiva e idônea utilização do mecanismo acima tratado, é imprescindível a elaboração do Plano Diretor Municipal, nos termos do art. 5º, *caput*, definido como instrumento de planejamento municipal de caráter especial, nos termos do art. 4º, III, a), do Estatuto das Cidades. Aliás, o Plano Diretor Municipal possui essencial relevo no Estatuto das Cidades a ponto desta norma prever tal expressão em trinta e quatro oportunidades, o que denota uma grande preocupação do legislador sobre o tema.

A título de estatística para melhor compreensão da matéria em sua análise de acordo com a realidade fática, o IBGE, através de publicação denominada Perfil dos Municípios Brasileiros: 2015, chegou a importantes conclusões através de sua Pesquisa de Informações Básicas Municipais - MUNIC, na qual se constatou que, em 2015, 50,0% (2.786) dos municípios brasileiros tinham Plano Diretor, percentual igual ao apurado em 2013 e bem superior ao encontrado em 2005 (14,5%), bem como estavam elaborando o Plano 12,4% (691) dos municípios, e 37,6% (2.092) não o tinham. Além disso, aferiu-se também que o percentual era de 52,1% no grupo de populações com até 20.000 habitantes. Também no ano de 2015, no grupo de municípios com mais de 20.000 habitantes, dos 1.742 que precisavam criar o Plano Diretor, nos termos do Estatuto das Cidades, havia uma quantidade 188 (10,8%) sem cumprir tal obrigação, com 92 (5,3%) em fase de elaboração. Por sua vez, enquanto nos municípios com até 5.000 habitantes somente 28,9% (358) informaram possuir Plano Diretor, todos os municípios acima de 100.000 habitantes disseram tê-lo¹⁷.

Apesar de instrumento poderoso a serviço da função social da propriedade urbana, bem como da coletividade, as estatísticas acima, em que pese o transcurso de três anos entre

¹⁷ Cf. BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Perfil dos municípios brasileiros: 2015**. IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro: IBGE, 2016, p. 18.

seus números e o presente, indicam ainda uma forte tendência de negligência com relação à elaboração do Plano Diretor Municipal e, conseqüentemente, uma irônica situação em se subutiliza justamente o instituto previsto constitucional para o combate à subutilização de propriedades urbanas. Para resolver essa situação, é necessário que os gestores municipais se conscientizem da importância e da relevância do mecanismo estudado e, além disso, tomem atitudes proativas na solução do problema. A seu turno, é imprescindível que o Poder Legislativo também contribua, tanto no seu papel de fiscal da atuação (e da omissão) do Poder Executivo, bem como aja com o fim de contribuir positivamente no processo legislativo de elaboração das medidas legislativas necessárias.

4 A SELETIVIDADE DO IPTU E SEUS ASPECTOS PROVEITOSOS À ORDEM URBANÍSTICA

Entra-se aqui no debate da questão envolvendo a seletividade do IPTU, nos termos do art. 156, § 1º, II, da Constituição Federal, usando por critérios uso e localização do imóvel. De plano cumpre registrar a seguinte lição doutrinária de Hugo de Brito Machado¹⁸:

Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. Essa é a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento de política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado.

Seletivo, por sua vez, é o imposto cujas alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado. Assim, o IPTU será seletivo se suas alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel.

Noutros termos, a progressividade leva em consideração o idêntico objeto tributado, que se sujeita a alíquotas progressivamente maiores, com supedâneo em um determinado fator, como, por exemplo, o valor venal, já analisado anteriormente; doutro lado, a seletividade estipula alíquotas diversas, para objetos tributados também diversos, como, exemplificativamente, imóveis residenciais e não-residenciais, edificados e não-edificados, com melhoramentos ou sem melhoramentos etc. Verifica-se, em grau de análise principiológica, que a seletividade não se mostra estruturalmente como princípio, mas antes

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. pp. 414-415.

como forma ou meio constitucionalmente previsto, a ser adotado na tributação, especialmente para concretização de determinados princípios, como a essencialidade e a capacidade contributiva, ambos corolários da garantia geral de igualdade em sua vertente substancial.

Desta forma, a lei municipal pode tratar de alíquotas diferentes, dadas em razão de diferentes imóveis residenciais, comerciais, em função dos melhoramentos com os quais se relacionam, tratando-se, portanto, de seletividade de alíquotas, e não progressividade, tornando-se evidente a diferença entre os mecanismos.

Todavia, mesmo em se tratando de alíquotas seletivas, a sua instituição pelo ente tributante não é aleatória, devendo levar em conta os parâmetros constitucionais, de forma a se limitar o poder de tributar, para que se evitem abusos contra os direitos fundamentais do contribuinte.

No caso do IPTU, a seletividade de alíquotas somente pode se dar em razão da localização, da utilização do imóvel ou outros fatores objetivos correlatos que possam criar *discrímen* legítimo.

Verifica-se que há possibilidade da legislação municipal empregar critério meramente seletivo ao estabelecer as alíquotas do IPTU, na medida em que pode delimitar percentuais diversos para imóveis diversos, sem atrelá-los a fatores como a capacidade contributiva dos sujeitos passivos ou o decurso de tempo. Com efeito, é possível ponderar a tributação apenas quanto ao uso e a destinação dos imóveis, o que denota a intenção de tributar objetos distintos de maneira diferente e consubstancia a seletividade do imposto. Em sentido diverso, a progressividade pressupõe o crescimento gradativo das alíquotas, a qual se vincula à capacidade econômica dos contribuintes ou ao decurso do tempo. Em vista destes caracteres, a espécie dá ensejo a percentuais diferentes para objetos essencialmente similares.

Tal análise acerca da seletividade permite fazer profundas reflexões de caráter social em detrimento da política de melhor organização urbanística. Pode ocorrer de a atenuação da carga tributária dos imóveis situados nas periferias vir a atrair poderosos e inescrupulosos especuladores imobiliários, os quais acabarão empurrando as pessoas de menor poder aquisitivo para locais cada vez mais distantes do centro e doutras áreas com mais recursos na cidade¹⁹. Em sentido também prejudicial, pode se dar a situação em que imóveis urbanos possam estar sendo subutilizados em decorrência de a tributação estar excessivamente onerosa em detrimento de sua localização, ou seja, situação em que o IPTU preveja alíquotas muito altas para uma localização tida como ruim do ponto de vista

¹⁹ Cf. HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 434.

mercadológico. Num ou noutro cenário, buscando-se a melhor ordenação urbanística, é possível fazer ajustes pontuais na tributação municipal para sua adequação à realidade econômica e social da cidade, tendo por finalidade precípua promover também a adequação à função social da propriedade urbana.

No ponto, cumpre ainda salientar que, diferentemente do IPTU progressivo extrafiscal, o IPTU seletivo é menos burocrático, na medida em que não exige alguns dos rigorosos requisitos previstos àquele. Para a previsão de alíquotas seletivas da maneira como exposta, não é estritamente necessária qualquer previsão específica para isso no Plano Diretor Municipal, em que se ser recomendado, na medida em que é sempre positiva a integração legislativa. Além disso, não é necessária qualquer utilização de mecanismo prévio (como a utilização de parcelamento e edificação compulsórios, no caso do IPTU progressivo extrafiscal), bastando sua normatização legal regular. Tais aspectos denotam algumas vantagens no uso de alíquotas seletivas, facilitando a atuação do gestor municipal.

CONCLUSÃO

A Constituição da República deu importantes passos rumo a uma sociedade brasileira mais livre, justa e solidária e, nesse sentido, em seu texto também ecoam tais elementos sobre a questão envolvendo a política urbana e a tributação correlata. Apesar deste significativo avanço normativo, ainda há muito a se fazer, mormente no âmbito peculiar de cada um dos municípios.

Os mecanismos postos à disposição neste sentido se mostram sobremaneira úteis à finalidade almejada, qual seja, a melhor ordenação do meio ambiente urbano. Porém, a não utilização ou utilização inadequada ou precária de tais institutos acaba por reduzir significativamente a efetividade do texto constitucional. O cenário indica a existência de fortes instrumentos para uma melhor organização das cidades, principalmente no que concerne ao IPTU progressivo extrafiscal, bem como ao IPTU seletivo. Todavia, tal como dito na introdução desta análise, o ambiente ainda sobremaneira caótico das cidades brasileiras aponta para uma aplicação insuficiente de tais institutos.

A previsão normativa de todo o arcabouço jurídico necessário à aplicação dos institutos é o primeiro caminho para a solução das questões problematizadas. Conforme o estudo do IBGE utilizado como parâmetro do presente texto, constata-se que muitos municípios sequer deram este primeiro passo. E, além disso, é também questionável quantos

são os municípios brasileiros que até iniciam o processo legislativo, implementam as medidas inicialmente, mas depois, por qualquer motivo, param de exercer as necessárias atividades ou, ainda, simplesmente permanecem desatualizados em seus textos normativos, dificultando ou até impedindo a utilização dos institutos estudados.

Por fim, é sempre importante recordar que os mecanismos estatais não devem somente existir, mas efetivamente funcionar. Além disso, esse funcionamento deve se dar em precípuo atendimento ao bem comum de todas as pessoas, devendo o Estado ser utilizado em proveito dos seres humanos e não o contrário. Quanto o Poder Público se omite ou simplesmente atua em desconformidade com a Constituição da República e com a ordem jurídica, tem-se uma disfuncionalidade a ser combatida e, no Estado Democrático de Direito, este enfrentamento deve se dar dentro dos mecanismos legitimamente previstos, tal como o presente artigo almeja ser uma contribuição para análise e solução dos problemas estudados.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

ALFONSIN, Betânia; FERNANDES, Edésio (Orgs.) et. al. **Direito Urbanístico: estudos brasileiros e internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **Direito urbanístico: legislação urbanística e estatuto da cidade**. São Paulo: Baraúna, 2012.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Perfil dos municípios brasileiros: 2015**. IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro: IBGE, 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>>.

Acesso em: 25 jun. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário n. 602.347. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: Maria Aparecida Pessoa de Paula. Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário da Justiça Eletrônico do Supremo Tribunal Federal n. 67**. Brasília-DF, 12 abr. 2016. Julgamento em: 04 nov. 2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarZDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=602347>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DAFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VIEIRA, Marco André Ramos. **Direito Tributário definitivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

Submissão: 20.10.2018

Aprovação: 01.12.2018