

**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

**OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA  
FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE NO ÂMBITO DO  
IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO**

Adriana Rego Cutrim 215545  
Matr. 0188310

Fortaleza  
Junho - 2007

ADRIANA RÊGO CUTRIM

OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA  
FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE NO ÂMBITO DO  
IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

Monografia apresentada  
como exigência parcial para  
obtenção do grau de bacharel  
em Direito, sob a orientação  
de conteúdo do Professor  
Régis Frota Araújo.

*manuscrito*

*Ac. 134266*

*336.2*

*e989p*

*R 14074376*

*Direito Tributário*

Fortaleza – Ceará  
2007

*Imposto predial e territorial urbano*  
*Tributo*

ADRIANA RÊGO CUTRIM

**OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA  
FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE NO ÂMBITO DO  
IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do grau de bacharel em Direito, em conformidade com o art. 9º da Portaria MEC nº 1.886/94.

Fortaleza (CE), 25 de Junho de 2007.

Régis Frota Araújo, Dr.,  
Prof. Orientador da Universidade Federal do Ceará.

Philippe Magalhães Bezerra, Advogado,  
Examinador.

Guiulliano Caçula Mendes, Analista Ministerial – PGJ/CE,  
Examinador.

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus por ter me permitido chegar até aqui, e por ter me dado a oportunidade de estudar Direito. Também gostaria de agradecer aos meus pais, Edson e Marlene, por terem me apoiado em todo o decorrer da minha vida estudantil, em especial, durante o curso de Direito, e que, acima de tudo, acreditam no meu êxito profissional. Também gostaria de agradecer aos meus professores, especialmente ao professor Dr. Edson de Souza, por ter me ensinado a importância da ética profissional, e por ter me mostrado o caminho para a realização dos meus sonhos. Também gostaria de agradecer aos meus amigos, especialmente ao meu amigo Dr. Edson de Souza, por ter me apoiado em todo o decorrer da minha vida estudantil, e por ter me mostrado o caminho para a realização dos meus sonhos. Também gostaria de agradecer aos meus colegas de curso, especialmente ao meu colega Dr. Edson de Souza, por ter me apoiado em todo o decorrer da minha vida estudantil, e por ter me mostrado o caminho para a realização dos meus sonhos.

Dedico este trabalho aos meus pais, Edson e Marlene, que não mediram esforços para me apoiar em todo decorrer da minha vida estudantil, em especial, durante o curso de Direito, e que, acima de tudo, acreditam no meu êxito profissional.

Primeiramente, agradeço a Deus que me acompanhou nesta caminhada, dando-me força e coragem para não desistir no meio do caminho. Agradeço também a minha família que sempre me apoiou nos momentos alegres e tristes, na busca dos meus objetivos, em especial aos meus pais e ao meu irmão Eduardo que também me instigaram perseverança para que eu acreditasse no meu potencial. Ao meu namorado pelo companheirismo e conselhos, e, sobretudo, por ter me ensinado, na prática, a acreditar que os sonhos podem virar realidade. A todos aqueles que vêm se mostrando grandes amigos e companheiros de batalha, principalmente, aos amigos Péricles e Renato.

Por fim, meus sinceros agradecimentos ao meu orientador Régis Frota, por sua atenção na orientação para consecução de um trabalho coerente, e aos estimados membros que aceitaram o convite para compor a mesa examinadora.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico pretende analisar de forma acurada as relações existentes entre o Imposto Predial e Territorial Urbano, de competência dos Municípios, e o Princípio Constitucional Tributário da Capacidade Contributiva. Objetiva-se com a exposição do presente trabalho monográfico fazer breves considerações acerca do Sistema Tributário Nacional, notadamente, explorando e definindo todos os elementos que compõem a relação obrigacional jurídico-tributária, geradora da cobrança de determinada exação, no caso, analisa-se a instituição do IPTU. Após o surgimento da obrigação tributária, seguem-se fases que serão prontamente analisadas, quais sejam: o lançamento tributário, que consiste na verificação pelo sujeito ativo da ocorrência do fato gerador e quantificação do valor devido, fase na qual, poderá o Fisco agir sozinho (lançamento de ofício), ou com a ajuda do sujeito passivo (lançamento por homologação ou por declaração), seguido da análise do crédito tributário, momento no qual, o fisco já dispõe de todos os instrumentos necessários para a cobrança do respectivo tributo. Inobstante tais esclarecimentos, expõe-se também breve estudo da classificação dos tributos quanto a sua função, quando se poderá observar que os mesmos poderão assumir as funções fiscal, extrafiscal e parafiscal. Em seguida, explanar-se-á especificamente sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, situando-o no tempo, quanto à sua origem e evolução no Direito Brasileiro. Estudar-se-á também as alterações constitucionais provenientes da Emenda Constitucional n. 29/2000, que fez com que a progressividade aplicada ao IPTU apresentasse duas novas vertentes, em seguida, melhor explanadas. Relacionar-se-á o Estatuto da Cidade com o Imposto Predial e Territorial Urbano, verificando-se em quais hipóteses e em qual momento os Municípios poderão utilizar-se da cobrança progressiva do imposto, com vistas a atender a função social da propriedade urbana. Concluir-se-á a apresentação do tema com explanações sobre o princípio da capacidade contributiva. Explanar-se-á, primeiramente, sobre os princípios e suas funções e, situando, em seguida, a capacidade contributiva no âmbito dos princípios constitucionais tributários, além de também se abordar o estudo da função social da propriedade. Por fim, o término do presente trabalho será marcado pelo ápice das discussões que envolvem todos os institutos ora analisados. O Princípio da Função Social da Propriedade será confrontado com o Princípio da Capacidade Contributiva, tendo em vista a prevalência de um ou de outro, a depender da espécie de progressividade a ser utilizada no IPTU.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>1.SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>4</b>
1.1 Elementos que compõem a relação jurídico-obrigacional tributária.....	8
1.1.1 Hipótese de incidência.....	9
1.1.2 Fato Gerador.....	11
1.1.3 Obrigação tributária.....	11
1.1.4 Lançamento tributário.....	12
1.1.5 Crédito tributário.....	12
1.2 Classificação dos tributos quanto à sua função.....	13
1.3 Classificação dos impostos quanto à incidência do fato gerador.....	14
1.4 O IPTU no contexto do Sistema Tributário Nacional.....	15
<b>2.IPTU – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....</b>	<b>17</b>
2.1 Origem e evolução do IPTU no Direito Brasileiro.....	17
2.2 O IPTU na Constituição Federal de 1988.....	19
2.3 O IPTU antes e depois da Emenda Constitucional nº 29 de 2000.....	20
2.4 O Estatuto da Cidade e seus reflexos no IPTU.....	20
<b>3.PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TIPOS DE PROGRESSIVIDADE.....</b>	<b>23</b>
3.1 Princípio da capacidade contributiva.....	23
3.1.1 Breve análise acerca dos princípios e suas funções.....	23
3.1.2 Os princípios constitucionais tributários e a capacidade contributiva.....	24
3.2 Função social da propriedade.....	27
3.3 Progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU.....	29

3.4 Princípio da capacidade contributiva *versus* princípio da função social da propriedade para a aplicação da progressividade extrafiscal do IPTU..... 34

**CONCLUSÃO**..... 37

**BIBLIOGRAFIA**..... 39

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico pretende analisar de forma acurada as relações existentes entre o Imposto Predial e Territorial Urbano, de competência dos Municípios, e o Princípio Constitucional Tributário da Capacidade Contributiva.

Iniciaremos a explanação tecendo comentários acerca do Sistema Tributário Nacional, notadamente, explorando e definindo todos os elementos que compõem a relação obrigacional jurídico-tributária. Veremos que as normas tributárias que instituem tributos trazem em seu bojo a previsão de um determinado fato denominado Hipótese de Incidência, que consiste na eleição pelo legislador daquelas hipóteses abstratas que, caso venham a ser materializadas, poderão ensejar a cobrança de determinada exação.

Passaremos, então, ao estudo do Fato Gerador da obrigação tributária, que consiste na materialização da hipótese de incidência, ou seja, na subsunção do fato praticado pelo sujeito passivo à norma tributária. Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária, objeto também de nosso estudo.

Após o surgimento da obrigação tributária, seguem-se fases que serão por nós analisadas, quais sejam: o lançamento tributário, que consiste na verificação pelo sujeito ativo da ocorrência do fato gerador e quantificação do valor devido, fase na qual, poderá o Fisco agir sozinho (lançamento de ofício), ou com a ajuda do sujeito passivo (lançamento por homologação ou por declaração), seguido da análise do Crédito Tributário, momento no qual, o Fisco já dispõe de todos os instrumentos necessários para a cobrança do respectivo tributo.

Passaremos, então, ao estudo da classificação dos tributos quanto a sua função, quando veremos que os mesmos poderão assumir as funções fiscal, extrafiscal e parafiscal. Em seguida, classificaremos os impostos no âmbito de incidência do fato gerador, ou seja, diferenciaremos os impostos reais dos impostos pessoais. Finalizaremos o primeiro capítulo situando o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) dentro do contexto e classificações supramencionadas.

O segundo capítulo disporá especificamente sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano. Situaremos o IPTU no tempo, dispondo sobre a sua origem e evolução no direito brasileiro até a sua normatização na Constituição de 1988, quando verificaremos os aspectos constitucionais e legais do tributo, haja vista, o minucioso disciplinamento feito pelo Código Tributário Nacional.

Serão estudadas também as alterações constitucionais provenientes da Emenda Constitucional n. 29/2000, que fez com que a progressividade deixasse de ser exclusivamente extrafiscal sancionatória e passasse a ser também fiscal e extrafiscal seletiva.

Concluiremos o segundo capítulo relacionando o Estatuto da Cidade, lei federal nº10.257/01, com o Imposto Predial e Territorial Urbano. Neste momento, verificaremos em quais hipóteses e em qual momento os Municípios poderão utilizar-se da cobrança progressiva do imposto, com vistas a atender a função social da propriedade urbana.

O terceiro e último capítulo será iniciado com explanações sobre o princípio da capacidade contributiva. Discorreremos, primeiramente, sobre os princípios e suas funções e, em seguida, situaremos a capacidade contributiva no âmbito dos princípios constitucionais tributários. Adentraremos, em seguida, no estudo da Função Social da Propriedade, situando-a no contexto histórico. Adentraremos, também, nas discussões acerca do alcance do referido instituto, haja vista problemáticas terminológicas e legais, em se tratando de função social da propriedade urbana.

Posteriormente, serão estudadas as progressividades extrafiscal e fiscal. Inobstante já termos nos referido a elas no capítulo antecedente. Neste momento, as mesmas serão analisadas de modo mais específico, cada qual com seus detalhes técnicos e seus meandros mais polêmicos.

O término do presente trabalho será marcado pelo ápice das discussões que envolvem todos os institutos ora analisados. O Princípio da Função Social da Propriedade será confrontado com o Princípio da Capacidade Contributiva, tendo em vista a prevalência de um ou de outro, a depender da espécie de progressividade a ser utilizada no IPTU.

Além disso, ressaltamos que o tema em discussão é de grande valia para toda a sociedade, tendo em vista, ser receptora constante dos efeitos originados da aplicação dos princípios constitucionais para a orientação do comportamento a ser seguido, de acordo com o ordenamento jurídico.

Por fim, quanto à elaboração do presente trabalho monográfico, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, através da consulta na doutrina mais abalizada, em artigos publicados, em revistas, entre outros, e também através de consulta documental, além da legislação mais atualizada. A tipologia de pesquisa foi pura, haja vista, não ser nosso objetivo a modificação da realidade, sendo também qualitativa, pois não se utilizou de recursos numéricos, apenas análise da realidade social. Quanto aos objetivos foi descritiva e exploratória.

# 1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Entende-se que a Constituição resguardou um capítulo para o Sistema Tributário Nacional, a fim de regular a atuação do Estado, *latu sensu*, isto é, aqui se incluem os entes da Federação, na atividade de arrecadar e organizar os recursos provenientes da tributação, no intuito de garantir o direito à saúde, à educação, à habitação, entre outros.

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, segundo art.3º do CTN. Assim, o contribuinte é obrigado a retirar do seu patrimônio quantia predeterminada com destinação aos cofres públicos quando lei assim o disser, pois toda cobrança de tributos só é válida se fundada em lei, ressaltando-se que, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, tais prestações têm a finalidade de “*assegurar ao Estado meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos*” .

Não há que se falar em aceitação ou não do contribuinte para o pagamento do tributo. Da mesma forma, não há que se confundir a capacidade tributária, para pagamento de tributos, com a capacidade civil, que se limita a idade a partir de 18 anos para a prática dos atos da vida civil. Assim, a obrigação tributária nasce da vontade da lei, independente de se tratar de pessoa capaz civilmente ou não para cumpri-la.

Observa-se também, que o tributo não se confunde com sanção, penalidade ou castigo, pois o mesmo terá que ter sempre como suporte uma atividade lícita, que será o fato gerador da obrigação tributária.

O Sistema Tributário Nacional ao passo que é fundamentado na intenção de arrecadação de receitas para, em regra, custeio da administração do Poder Público, também tem esse prerrogativa de cobrança de tributos limitada a preceitos

constitucionais, são os princípios limitadores do poder de tributar, visando ao não abuso da ingerência do Poder Público na esfera privada, de forma a proteger o contribuinte, para que este não seja prejudicado ao ponto de não ter como se manter ou manter sua família, assegurando-lhe todos os direitos relativos à efetivação da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, J.Cretella Júnior (2005, p.3462):

**Sistema tributário nacional é o conjunto de regras constitucionais e infraconstitucionais de natureza jurídico-tributárias, harmonicamente coordenadas e subordinadas, fundadas em cânones ou proposições que garantem e legitimam a estrutura elaborada.**

Embora a Constituição determine à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, ela mesma já estabelece princípios norteadores da atividade de tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, não dependendo da lei para sua incidência direta e imediata, assim, competindo à lei apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade.

São os princípios limitadores ao poder de tributar:

- A. Princípio da legalidade: o princípio da estrita legalidade significa que nenhum tributo será instituído a não ser mediante lei, mediante um ato normativo que emana do Poder Legislativo. Assim, somente esse ato normativo poderá criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributo.

Vejamos o que diz J.Cretella Júnior (1992, p.3509):

**O Estado somente poderá realizar os fins que lhe justificam a existência se contar com as entradas públicas, em sua maior parte provenientes dos tributos, mas o poder de tributar não é ilimitado, pois, do contrário, o particular ficaria à mercê do governante que lhe confiscaria os bens. Por isso, no Estado Democrático de Direito, regido pelo princípio da legalidade – suporta a lei que fizeste -, os representantes do povo inserem na Constituição regras limitativas ao poder de tributar do Estado, a partir de 1215, época da edição da Magna Carta inglesa. <sup>1</sup>**

Segundo alguns autores, tal princípio comporta exceções, que estão previstas no art.153,§1º, da Constituição Federal de 1988, que permite a instituição de determinados impostos por decreto legislativo, que é ato do Poder Executivo, podendo este utilizar esses impostos para execução da função extrafiscal do tributo.

- B. Princípio da igualdade, ou da isonomia: trata-se de conceber tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação de desigualdade, ou seja, os iguais serão

tratados como iguais e os desiguais serão tratados como desiguais. Como exemplo, tem-se o imposto de renda, que não tem sua alíquota igual para todos, estabelecendo que quem ganha mais, paga mais, etc.

Ressalta-se que esse princípio não comporta exceção alguma, pelo qual, tudo que é feito, em relação a incentivos, etc, visa ao estabelecimento do equilíbrio e da igualdade.

- C. Princípio da uniformidade geográfica: deve-se dispensar tratamento uniforme para todas as regiões do país, impedindo que a União estabeleça preferência ou distinção em relação a Estado ou Município, impedindo também que os Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleçam discriminação tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da procedência ou destino.
- D. Princípio da capacidade contributiva: segundo art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, **“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.”**, grifei.

Infere-se da leitura do dispositivo supracitado que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e, sempre que possível, devem ter caráter pessoal.

Entretanto, entendo que a expressão “sempre que possível” refere-se só para as condições pessoais, de forma que a capacidade econômica do contribuinte deve ser observada sempre, velando-se, assim, pelo princípio da razoabilidade, para a proteção do contribuinte seja contra tributos com efeito confiscatório seja contra arbitrariedades cometidas pelos gestores públicos.

Além disso, peço *venia* para fazer uma breve digressão acerca da forma de redação de tal parágrafo. Admite-se que a interpretação clara e objetiva do dispositivo ficou comprometida pela sobreposição da expressão “sempre que possível” à expressão “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, mas, de acordo com a norma culta do Português, a primeira expressão pode sim se referir apenas ao que está imediatamente a seguindo, pois como

será uma continuação desta poderá ser intercalada, ou anteposta, por meio da vírgula. Dessa forma, dada expressão “os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, ...” é adicionada à afirmação seguinte “e (os impostos também) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, assim, compreendendo-se que todos os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

- E. Irretroatividade: a norma não pode ser aplicada a fatos que ocorreram antes da sua vigência.

Esse princípio admite apenas três exceções, dispostas no art.106 do Código Tributário Nacional, quais sejam:

**Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

**I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos**

**interpretados;**

**II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

**a) quando deixe de defini-lo como infração;**

**b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não**

**tenha implicado em falta de pagamento de tributo;**

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

- F. Anterioridade: a lei que cria ou aumenta tributo tem que ser publicada num exercício para que seja aplicada no exercício financeiro seguinte.

Tal princípio comporta exceções: IPI, II, IE, IOF, que podem ter suas alíquotas alteradas por decreto; empréstimo compulsório, impostos extraordinários e contribuições previdenciárias, cujas leis poderão entrar em vigor no mesmo exercício financeiro da publicação; além dos tributos que tiverem suas alíquotas reduzidas, ou mesmo que foram extintos, que, por sua vez, não precisarão atentar ao princípio da anterioridade, posto que, nesse caso, preza-se pela condição mais benéfica ao contribuinte.

É importante ressaltar que referido princípio não se confunde com o princípio da anualidade, que hoje não é mais aplicado no âmbito do Direito Tributário, em decorrência da Emenda constitucional nº18/65, cujo conteúdo estabelecia que a lei que criasse ou aumentasse tributo deveria ser previamente autorizada na da lei

orçamentária do exercício financeiro seguinte, para que fosse aplicada neste exercício financeiro.

- G. Proibição de confisco: o tributo não pode ser instituído com a finalidade de confiscar, que se caracteriza pela expropriação pelo Poder Público do patrimônio privado sem o pagamento de justa indenização. Ou seja, o tributo deve ser criado de forma que permita a manutenção da atividade exercida pelo contribuinte, bem como o sustento seu e de sua família, não podendo a exação ter uma carga tão pesada que inviabilize tais atividades.
- H. Liberdade de tráfego: não podem haver normas que ameacem o princípio federativo, a caracterização da República Federativa do Brasil, possibilitando-se o livre tráfego entre os entes da Federação. Faz-se uma ressalva com relação ao pedágio, que se revela como um preço público, cobrado mediante a passagem de um determinado trecho para outro, para a manutenção da via.

## **1.1 Elementos que compõem a relação jurídico obrigacional tributária**

Com a ocorrência do fato gerador, ou fato imponible, como alguns autores assim o preferem denominar, estabelece-se uma relação jurídica entre o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, e o ente instituidor do tributo, por sua vez, sujeito ativo da relação, pela qual se faz imperativa a obrigação do contribuinte de dar, fazer ou não fazer, conforme o que é exigido pela lei. Ressalta-se que o objeto da obrigação tributária, que pode ser dar uma soma pecuniária, fazer ou não fazer, revelando ou não sua natureza tributária, é que diferencia a relação jurídica obrigacional tributária da obrigação discriminada no direito obrigacional comum.

Vejamos os dizeres de Luciano Amaro (2003, p.239), *in verbis*:

**Ao tratarmos da obrigação tributária, interessa-nos a acepção da obrigação como relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (dar, fazer ou não fazer).**

Em que pese as obrigações tributárias poderem ser classificadas em obrigações principal e acessória. Observa-se que a obrigação de dar, para o Direito Tributário, confere a obrigação do pagamento do tributo, revelando a característica de

uma obrigação principal, enquanto que as obrigações da fazer ou não fazer configuram características das obrigações acessórias.

Dessa forma, mister se faz uma breve explanação dos elementos que compõem essa relação jurídico-obrigacional, conforme se observa em seguida.

### 1.1.1 Hipótese de incidência

Trata-se a hipótese de incidência da descrição legal de um fato gerador de uma obrigação legal tributária. Constitui, conjuntamente com os princípios gerais do Direito Tributário, fundamento para o ordenamento do Sistema Tributário Nacional.

A norma de hipótese de incidência possui elementos subjetivos e objetivos. Os primeiros dizem respeito aos sujeitos ativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e passivos, que podem ser o contribuinte, aquele que mantém relação direta com o fato gerador, ou o responsável tributário, aquele que mantém relação indireta com o fato gerador do tributo, segundo o que está disposto nos artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, Sacha Calmon Navarro (2006, p.427) critica a inclusão dos pólos da relação como sendo aspecto subjetivo da hipótese de incidência, pois, uma vez que esta é realizada, os sujeitos ativo e passivo e o dever deste para com aquele, no caso dos impostos, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência. Afirma ainda que o aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação, já que nesta há apenas o aspecto pessoal, que serve para dar conjuntura ao fato tributável. Vejamos:

**A doutrina, com erronia, costuma chamar de ‘aspecto subjetivo’ da hipótese de incidência aos dois pólos da relação jurídica medianizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o dever ser e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese, o que há é o ‘aspecto pessoal’ servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno.**

Inobstante a opinião de respeitável jurista, ainda demonstra ser consistente a corrente doutrinária que defende a existência do “aspecto subjetivo”, uma vez que a hipótese de incidência predetermina as situações que serão dotadas de relação jurídico-obrigacional tributária, sendo, portanto, necessário para tal fim já a

predisposição das figuras dos sujeitos ativo e passivo para que se configure a situação tributável, já discriminando quem será o contribuinte e para quem os tributos se destinam.

Constituem elementos objetivos, já que ligados ao objeto da tributação, os elementos: material, espacial, temporal e quantitativo. O elemento material se consubstancia no fato gerador em si, causa da instituição do tributo. Já o elemento espacial diz respeito à obediência ao princípio da territorialidade, regulado pelos artigos 101 e 102 do Código Tributário Nacional, *in verbis*, respectivamente:

**Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.**

**Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.**

Segundo a compreensão do que seja o elemento espacial, cada ente dotado do poder de tributar o exercerá nos limites de sua territorialidade, ou melhor, de sua circunscrição, não podendo invadir a esfera de competência de outro ente. Como ilustração desse elemento, tem-se as competências tributárias determinadas pela Constituição Federal de 1988, que determina a competência tributária dos Estados no artigo 155, do Distrito Federal nos artigos 147, 155 e 156, do Município no artigo 156 e, por fim, para da União nos artigos 147, 148, 149, 153 e 154.

Observa-se também o elemento quantitativo, pelo qual a lei instituída deverá definir a alíquota e a base de cálculo em que deverá incidir o tributo, da mesma forma em que será utilizado para a aplicação das multas para os atos de infração.

Por fim, tem-se o elemento temporal, baseado no fato gerador do tributo, podendo ser: instantâneo, quando o fato gerador ocorre e se exaure no mesmo momento, como ocorre com o ICMS; complexo, quando o fato gerador foi iniciado mas não chegou a ser consumado à época da instituição do tributo, possuindo posterior prazo para sua consumação, como ocorre com o IRPF e IRPJ; continuado, quando o fato gerador ocorre logo, mas é estabelecido um prazo para pagamento, que se protraí no período da duração do fato gerador, como ocorre com o IPVA e IPTU.

### 1.1.2 Fato gerador

Utiliza-se a denominação, herdada da doutrina francesa, de “fato gerador” para todos os fatos, que podem ser fatos naturais ou negócios jurídicos, estes discriminados em lei, que são configuradores da hipótese de incidência tributária, dos quais, necessariamente, decorre uma obrigação tributária, independente da vontade do contribuinte.

Dessa forma, considera-se ocorrido o fato gerador quando se verifica a existência de todas as circunstâncias materiais, ou factuais, necessárias à produção dos efeitos que dele decorrem, ou, em se tratando de situação jurídica de hipótese de incidência do tributo, observa-se ocorrido o fato gerador quando se constata a situação perfeitamente constituída nos termos da lei instituidora do tributo.

### 1.1.3 Obrigação tributária

A obrigação tributária decorre de lei, posto que, uma vez ocorrido o fato previsto, ou melhor, o fato gerador ou fato impositivo previsto na lei, configura-se a obrigação tributária, de forma a revelar entre as partes a existência de direitos e deveres contrapostos.

Deve ser cumprida nos exatos termos da lei, já que possui natureza *ex lege*, dispensando a manifestação de vontade do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária.

Entretanto há autores que defendem que o momento do nascimento da obrigação tributária se dá com o lançamento do crédito tributário, não sendo o fato gerador, ele por si só, suficiente para a constituição da obrigação tributária. Já para a corrente doutrinária majoritária, a obrigação tributária, logo o crédito tributário, nasce desde já com a ocorrência do fato gerador, sendo o lançamento apenas para declarar a existência do crédito.

Neste sentido, vejamos o que diz Hugo de Brito Machado (2005, p.133):

**A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma capaz de produzir esse efeito. (...) A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação**

tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

E ainda a opinião de Sacha Calmon Navarro Coelho( 2006, p.749):

**A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas – e não são leguleios – que o lançamento é que cria ou institui o crédito tributário.**

A nós soa estranho uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

Dessa forma, podemos concluir que demonstra mais coerente o entendimento de que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador.

### 1.1.4 Lançamento tributário

Conforme já exposto, o crédito tributário formaliza o vínculo obrigacional surgido com a ocorrência do fato gerador, entretanto ele é efetivamente constituído com o lançamento tributário, que, por conseguinte, declara a obrigação correspondente, conferindo a exigibilidade necessária ao crédito tributário do sujeito ativo.

Assim, segundo Sacha Calmon Navarro (2006, p.751), o lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, inferindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*.

### 1.1.5 Crédito tributário

De acordo com o art. 139 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário decorre da obrigação tributária principal, *in verbis*:

**Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.**

De forma mais clara, entende-se que o crédito tributário formaliza o vínculo jurídico-obrigacional surgido com a ocorrência do fato gerador, possibilitando com que o Estado, sujeito ativo da relação, possa exigir do contribuinte, sujeito passivo, o pagamento da quantia devida à Fazenda Pública, por meio de tributo ou por meio de penalidade pecuniária.

É importante ressaltar que, uma vez constituído o crédito tributário, ele somente poderá ser modificado, extinto, ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, se tais hipóteses estiverem sido previstas em lei.

Observa-se, também, que a atividade administrativa que cobra e arrecada o tributo não tem poder discricionário para dispensar o pagamento e as garantias do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, segundo art. 141 do CTN, ressaltando-se, assim, o conteúdo do art. 3º do CTN:

**Art. 3º. 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.**

Dessa forma, fica clara a obediência à lei que deve ser devidamente respeitada, a fim de que se realize a instituição e a arrecadação de tributos.

## 1.2 Classificação dos tributos quanto à sua função

A tributação pode exercer três funções básicas: função fiscal, parafiscal e extrafiscal.

No desempenho da função fiscal, os tributos têm como função a arrecadação de recursos para os cofres públicos, da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, visando ao desempenho das atividades em prol da sociedade, tais como: construção de estradas, reformas de prédios públicos, etc..

Entretanto, quando do desempenho da função extrafiscal, o objetivo principal do tributo é a interferência no domínio econômico, ultrapassando-se a função básica de auferir renda para o custeio das finalidades públicas.

Quanto à extrafiscalidade, vejamos o que diz Paulo de Barros Carvalho (1997, p.145/146) :

*...a experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de u tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de privilegiar 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*.*

No que diz respeito à função parafiscal, a arrecadação é destinada para os cofres dos entes para-estatais. Segundo Hugo de Brito Machado (2005, p.82), o tributo,

quanto a seu objetivo é parafiscal quando “*o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas esta as desenvolve através de entidades específicas*”.

No que concerne ao IPTU, infere-se a possibilidade da extrafiscalidade e da fiscalidade, só que, em relação à primeira, tem-se um contexto diferente ao que foi comentado acima, uma vez que dada extrafiscalidade objetiva fazer valer o aproveitamento da propriedade urbana de acordo com sua função social, intervindo no direito individual de propriedade, por meio da tributação, em função da sociedade.

### 1.3 Classificação dos impostos quanto à incidência do fato gerador

Na lição de Aliomar Baleeiro, (2004, p.197), “*imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.*”.

E ainda, segundo Rubens Gomes de Sousa (1964, p.23):

**Impostos são as receitas que o Estado cobra, tendo em vista exclusivamente o interesse público da atividade desempenhada pelo governo, sem levar em conta as vantagens que possam decorrer dessa atividade para os particulares ou mesmo a ausência de tais vantagens sob o ponto de vista individual. É o que ocorre quanto a todas as atividades inerentes à própria existência, organização e funcionamento do governo (administração pública, órgãos políticos, funcionalismo, defesa nacional), que representam um interesse público geral não suscetível de ser relacionado direta ou indiretamente a determinado indivíduo.**

Nesse sentido, inobstante haja a finalidade precípua do imposto, proporcionar o bem-estar social do povo, basta que o contribuinte incida na hipótese de incidência do imposto para a consumação do fato gerador, estando, por conseguinte, estabelecida a relação obrigacional tributária, traduzida pela imposição legal e compulsoriedade do tributo, assim, revelando-se, assim, o *ius imperii* do Estado.

Dessa forma, importante se faz classificar os impostos quanto à sua hipótese de incidência, podendo ser decorrente de um comportamento do contribuinte, incidindo sobre este, demonstrando-se, assim, a característica dos impostos pessoais; ou decorrente de uma situação na qual o contribuinte se encontre, incidindo sobre as coisas, de forma a possibilitar a aferição da capacidade contributiva, que compreende a

capacidade econômica, por meio do valor do bem possuído pelo contribuinte, obtendo-se a configuração dos impostos reais.

A pessoalidade da incidência da tributação significa que o indivíduo que recaia na hipótese de incidência do tributo será ser tributado por suas características pessoais, sem ter a possibilidade de repassar o encargo a terceiros.

Já com relação aos impostos reais, o contribuinte tem condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, seja por possibilidade determinada legalmente, seja por contratos, enfim, seja por qualquer outro meio lícito, desde que a coisa, responsável pela incidência do fato gerador, seja transferida para o terceiro, revelando a capacidade econômica contributiva deste.

Devido à classificação dos impostos em pessoal e real, pode-se inferir que a classificação, acima exposta, baseia-se na possibilidade ou não da transferência do encargo tributário.

Há ainda a diferença que se faz com relação ao contribuinte, classificando-se os impostos em diretos ou indiretos.

Dessa forma, conforme o exposto acima, de acordo com a classificação do que seja o imposto direto o contribuinte eleito pela lei, ou melhor, contribuinte de direito, é ele próprio que tem a obrigação do pagamento do tributo, contribuinte de fato. Enquanto que, de acordo com o imposto indireto, há o contribuinte de direito, mas também há o contribuinte de fato, não coincidindo numa mesma pessoa essas duas características, haja vista a possibilidade de transferência do ônus fiscal de um indivíduo para terceiros.

#### **1.4 O IPTU no contexto do Sistema Tributário Nacional.**

Por tudo que foi exposto, pode-se afirmar que o tributo objeto do presente trabalho, Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), é um imposto real, podendo assumir as finalidades fiscal e extrafiscal, tendo por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, sendo seu lançamento efetuado de ofício pela autoridade arrecadadora, uma vez que, cabe somente ao Fisco verificar a existência e a ocorrência de todos os elementos que compõem a

relação jurídico-tributária, sem a necessidade de participação do respectivo contribuinte no procedimento administrativo de lançamento.

## 2. O IPI – IMPOSTO SOBRE A PRODUÇÃO INDUSTRIAL E COMERCIAL TERRITORIAL URBANA

### 2.1. Origem do IPI e sua evolução

A origem do IPI remonta ao Imposto sobre a Produção Industrial e Comercial Territorial Urbana (IPIT) instituído pelo Decreto-Lei nº 1.072, de 20 de novembro de 1968, que substituiu o antigo Imposto sobre a Produção Industrial e Comercial Territorial (IPIC). O IPIT foi criado para substituir o IPIC, que havia sido instituído pelo Decreto-Lei nº 1.071, de 20 de novembro de 1968, e que, por sua vez, substituiu o antigo Imposto sobre a Produção Industrial e Comercial Territorial (IPIC).

De acordo com o Decreto-Lei nº 1.072, de 20 de novembro de 1968, o IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana.

De acordo com o Decreto-Lei nº 1.072, de 20 de novembro de 1968, o IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana.

O IPIT foi instituído no Brasil durante o regime militar, sob o governo de Emílio Garrastazuza Médici, em 1968. O IPIT foi criado para substituir o antigo Imposto sobre a Produção Industrial e Comercial Territorial (IPIC), que havia sido instituído pelo Decreto-Lei nº 1.071, de 20 de novembro de 1968. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana.

O IPIT foi instituído no Brasil durante o regime militar, sob o governo de Emílio Garrastazuza Médici, em 1968. O IPIT foi criado para substituir o antigo Imposto sobre a Produção Industrial e Comercial Territorial (IPIC), que havia sido instituído pelo Decreto-Lei nº 1.071, de 20 de novembro de 1968. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana. O IPIT é um imposto territorial urbano, que incide sobre a produção industrial e comercial territorial urbana.

## **2. IPTU – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

### **2.1 Origem do IPTU e Evolução no Direito Brasileiro**

A origem do IPTU no Brasil é identificada na época do Brasil Colônia, quando, impossibilitado de tributar *ad valorem* as casas do Brasil, o fisco da metrópole, Portugal, mandava que se contasse o número de janelas existentes no imóvel, pressupondo-se que uma casa com muitas janelas pertenceria a alguém muito rico.

Luiz Ricardo Gomes Aranha narra que os portugueses que vieram para o Brasil, aqui chegando, encontravam-se em situação econômica muito mais favorável ao se comparar esta à situação pregressa que tinham em Portugal, pela qual, no Brasil, transformavam-se em novos ricos, amantes da ostentação e, por isso, desejosos de fazer prova pública de que subiram na escala social.

Nesse contexto, Aranha narra ainda que os vaidosos preferiam arcar com os encargos tributários à caracterização de modestos. Dessa forma, faziam suas casas coloniais compostas de muitas janelas, postas lado a lado, entretanto, absolutamente inúteis. Preferiam pagar mais impostos e serem tratados como se ricos e poderosos fossem a serem tratados como pessoas normais, em situação econômica mediana.

Oficialmente, o IPTU foi inaugurado no Brasil chamado de *décima urbana*, que incidia sobre imóveis edificados, datando de 19 de maio de 1799, editada pela Rainha D. Maria, quando, desejando empréstimo, ordenou ao Governador da Bahia que o instituisse, propondo-se, em compensação, a conceder àquele governante o estabelecimento de *décimas* nas casas das cidades marítimas, observando-se, assim a ocorrência de uma espécie de reforma fiscal, pela qual algumas exações foram abonadas e substituídas por um imposto de 10% sobre as casas das cidades litorâneas.

Inicialmente, a tributação do IPTU configurava como hipótese de incidência a propriedade do território, considerando-se a edificação como um acessório

do terreno onde se encravava. Só no século XVIII é que se pôde observar a separação do predial do territorial

Desde 1934 a competência para a instituição do IPTU passou a ser dos Municípios, antes disso, competia aos estados-membros sua instituição e arrecadação.

Antigamente, tomava-se como a base de cálculo do IPTU a área construída, ou a situação do imóvel, se se encontrava em zona mais ou menos prestigiada, ressaltando-se que tais informações eram obtidas informalmente, conformando-se o Fisco com as informações dadas pelo próprio morador aos lançadores de impostos, para efeitos de lançamento.

Só posteriormente é que a cidade foi dividida e classificada em zonas hierárquicas, dessa forma, podendo-se saber com precisão o preço do metro quadrado do terreno ou da construção em cada zona.

Após a Constituição Federal de 1988, a propriedade predial e territorial urbana passou a ter obrigatoriedade para o cumprimento de sua função social, de forma que, cumprindo sua função social, fica fora da incidência do imposto progressivo, e descumprindo-a, fica adstrita à incidência do IPTU progressivo.

Cumprindo-se a função social, para efeitos de incidência, não importa que sobre o terreno haja ou não edifício, também não importando a destinação, podendo ser ela econômica ou não, portanto, bastando, para tanto, a situação do terreno em zona urbana.

O Código Tributário Nacional define e delimita o que se constitui zona urbana, cuja definição consta no art.32, §§1º e 2º, do CTN, *in verbis*:

**Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.**

**§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:**

**I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;**

**II – abastecimento de água;**

**III – sistema de esgotos sanitários;**

**IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;**

**V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.**

**§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes,**

**destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.**

Nesse sentido, é pertinente que consideremos que, segundo Leandro Pausen,(2004, p.331), “os parâmetros estabelecidos pelo CTN para efeito de abrangência de zona urbana têm sido analisados sob as óticas seguintes: (a) a juridicidade é fundamentada na circunstância de que compete à lei nacional dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I, CF), estabelecendo os âmbitos de incidência sobre os bens imóveis para efeitos do IPTU (zona urbana), e do ITR (zona rural); (b) a legitimidade é contestada pelo fato de que o CTN estaria ferindo o princípio da autonomia municipal, além de a própria CF trazer de forma implícita a definição de imóveis rurais (próprio do campo) em oposição a urbanos (próprio da cidade), utilizando-se o critério da localização”.

## **2.2 O IPTU na Constituição Federal de 1988**

Trata-se o *imposto predial e territorial urbano* de imposto que deve incidir sobre o prédio, edifício, construção, terreno, e o solo, tendo como hipótese de incidência o fato de alguém ser proprietário de imóvel, ano a ano, estando nessa condição no dia 1º de janeiro. É importante lembrar que sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, fixado por critérios e limites estabelecidos em lei, e suas alíquotas dependem da legislação municipal, podendo ser diferenciadas e progressivas, desde que não colida com as limitações das normas gerais.

A Constituição Federal de 1988 determina obediência à progressividade fiscal do IPTU no que tange à elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel. Entretanto, a Constituição Federal também menciona a progressividade extrafiscal do IPTU, revelando-a em seu artigo 182, §4º, vejamos:

**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**

(...)

**§ 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.**

Ressalte-se que, para a aplicação desta progressividade, mister se faz a observância das seguintes condições: estar a área incluída no plano diretor, aprovado por lei municipal e estarem cumpridos os termos e exigências previstas em lei federal.

### **2.3 O IPTU antes e depois da Emenda Constitucional nº 29 de 2000**

Antes da EC n.29 de 2000, a Constituição, além do artigo 182, §4º, conforme supramencionado, também mencionava a progressividade extrafiscal expressamente no artigo 156, pelo qual dizia que seria progressivo o IPTU, de forma que assegurasse o cumprimento da função social da propriedade.

Dessa forma, admitia-se que edificar ou não, utilizar plenamente ou não o potencial construtivo dos terrenos não era a única função social a cumprir, por meio do plano diretor, o qual podia prever destinações específicas para imóveis já edificados, para que se estimulasse a formação de áreas de atividades comerciais em determinados pontos, ao passo que desestimulava em outros pontos.

Ademais, havia, como ainda podem existir, Municípios sem plano diretor, o qual somente é obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, conforme previsão no artigo 182, §1º da Constituição Federal de 1988, que teriam suas faculdades restringidas quanto à utilização do instrumento da progressividade extrafiscal.

Já com a EC n.29 de 2000, a aplicação do IPTU passou a admitir dois novos tipos de progressividade, quais sejam: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal seletiva, que serão melhor explanadas no capítulo seguinte.

### **2.4 O Estatuto da Cidade e seus reflexos no IPTU**

Em 10 de julho de 2001, entrou em vigor a lei 10.257, que passou a ser apelidada de Estatuto da Cidade. O objetivo da referida lei foi regulamentar os arts. 182

e 183 da Constituição Federal, estabelecendo as diretrizes gerais acerca da política urbana.

O art. 2º do estatuto já enuncia o objetivo da política urbana, qual seja: “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana”. Para o cumprimento do objetivo citado, a norma traz diretrizes que devem ser cumpridas, entre elas, a ordenação e controle do uso do solo, de forma a evitar a utilização inadequada dos imóveis urbanos.

Em seguida, o texto legal dispõe acerca dos meios que poderão ser utilizados pelos Municípios para conseguir o efetivo atendimento das diretrizes elencadas, incluindo a supramencionada. Neste ponto, merece destaque a possibilidade de parcelamento, edificação e utilização compulsórios previsto no art. 5º do estatuto, *in verbis*:

**Art. 5º Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.**

**§ 1º Considera-se subutilizado o imóvel:**

**I – cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação dele decorrente;**

Pela leitura do dispositivo, percebe-se que a utilização do respectivo instrumento depende de lei específica, bem como de previsão no plano diretor do Município, sendo este imprescindível para aferição do que seja imóvel subutilizado, nos termos do § 1º, inciso I, do respectivo artigo.

O estudo da norma supracitada relaciona-se diretamente com o IPTU progressivo, tendo em vista que a utilização deste depende do prévio esgotamento das medidas mencionadas, ou seja, caso o proprietário do imóvel seja notificado para cumprir alguma das exigências do art. 5º e não o faça, o Município poderá, então, cobrar alíquotas progressivas. Assim, a norma traz uma gradação de medidas que devem ser fielmente cumpridas pelo Município sob pena de incorrer em ilegalidade, hipótese na qual, o proprietário do imóvel poderá requerer ao Poder Judiciário que o Estatuto da Cidade seja observado.

A progressividade também tem limites que devem ser obedecidos. O Estatuto diz que a majoração das alíquotas não ultrapassará o período de 5(cinco) anos, bem como a mesma está limitada ao percentual máximo de 15%. Nestes primeiros anos,

o aumento de alíquotas poderá ser obstado se o proprietário do imóvel cumprir as exigências do art.5º supracitado. Caso não o faça, surgem para o Município duas possibilidades: poderá continuar a cobrança nos anos seguintes pela alíquota máxima, ou poderá desapropriar o imóvel com o pagamento feito em títulos públicos na forma do art 8º, vejamos:

**Art. 8º Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.**

Dessa forma, os Municípios brasileiros passaram a dispor de um importante instrumento por meio do qual, poderão obrigar os munícipes proprietários de imóveis a cumprir a função social da propriedade urbana.

### **3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS TIPOS DE PROGRESSIVIDADE**

#### **3.1 Princípio da capacidade contributiva**

Os princípios, definidos como preceitos, regras, proposições ou origem, fundamentam toda forma de conhecimento filosófico ou científico. Além dessa perspectiva, os princípios também podem referir-se a uma percepção ética, convicções de ordem moral.

##### **3.1.1 Breve análise acerca dos princípios e suas funções**

Os princípios gerais do direito são critérios maiores, enunciações normativas de valor genérico, muitas vezes não escrito, representando contextos doutrinários ou dogmáticos fundamentais, que estão presentes em cada ramo do Direito, condicionando e orientando a compreensão do ordenamento jurídico, realizando a integração ou, até mesmo, a elaboração de novas normas. Além disso, quando a lei for omissa, o juiz poderá decidir o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito.

Dessa forma, segundo Miguel Reale, observa-se que tais princípios se desenvolvem no plano do Direito Positivo, embora se fundamentem, de maneira mediata, em razões éticas ou de Direito Natural, desde que este seja concebido em função da experiência jurídica. Constata-se, enfim, que as funções básicas dos princípios são de informação, servindo de inspiração para o legislador; integração, sua aplicação no caso da lacuna da lei; e como forma de interpretação.

Atualmente, tenta-se quebrar a rigidez do normativismo jurídico, substituindo-a por princípios que oferecem ao ordenamento a possibilidade da busca da melhor solução para os conflitos, oferecendo-se uma atuação construtiva do Judiciário para a produção do melhor resultado, além de não ir de encontro à dogmática tradicional.

Tal princípio pode ser o da razoabilidade, de origem anglo-saxônica, ou o da proporcionalidade, de origem alemã, os quais serão melhor explanados mais adiante.

### **3.1.2 Os princípios constitucionais tributários e a capacidade contributiva.**

O texto constitucional elenca inúmeros princípios que permitem uma melhor compreensão e caracterização da Constituição. Neste contexto, Carta Política de 1988 reservou ao Sistema Tributário Nacional alguns princípios que lhe são peculiares, tais como: Princípio da Vedação ao Confisco, Princípio da Anterioridade, Princípio da Anterioridade Nonagesimal e Princípio da Capacidade Contributiva. Este último passará a ser minuciosamente analisado, haja vista a importância deste para com o objeto da presente monografia.

Trata-se o princípio da capacidade contributiva de um preceito constitucional tributário, portanto, setorial, ou especial, por ser vinculado a determinado assunto, disposto expressamente na Constituição Federal de 1988 em seu art. 145, parágrafo primeiro, *in verbis*:

**§ 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.**

Isto posto, revela-se na capacidade contributiva a possibilidade do pagamento de tributos pelo contribuinte de acordo com sua capacidade econômica, inferindo-se também a necessidade do caráter pessoal de alguns tributos, quando possível, ressalvados os casos dos impostos reais, a exemplo destes o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Logo, deve-se respeitar o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, sob pena da lei instituidora do tributo poder ser objeto de controle de constitucionalidade, seja pela forma concentrada seja por via difusa, uma vez que iria de encontro ao texto expresso da Constituição Federal de 1988, que exige a observância do princípio para a incidência dos impostos, bem como, partindo-se de uma

interpretação extensiva e sistemática da Constituição, para a incidência de qualquer tributo.

Não obstante o entendimento explanado a respeito da capacidade contributiva, há autores que diferenciam a capacidade contributiva econômica objetiva, ou absoluta, da subjetiva, ou relativa e pessoal. Segundo alguns deles, a capacidade objetiva restringe o legislador a discriminar como hipóteses de incidência de algum tributo apenas os fatos que sejam indicativos de capacidade econômica.

Nesse sentido, vejamos os dizeres de Alberto Xavier (1974, p.108), apontando que o legislador pode:

**... escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimita-los por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo...**

Sendo assim, ao se aplicar tal entendimento para a elaboração de impostos, não se faculta livremente ao legislador a eleição de hipóteses de incidências tributáveis, uma vez que a própria Constituição já discrimina a competência tributária para a instituição de impostos, enumerando todos os impostos possíveis, ressalvado o caso da competência residual da União, de acordo com o artigo 154, inciso I, para instituir impostos novos, observando-se, assim, que a Constituição já delimitou a capacidade econômica objetiva.

De forma complementar, baliza-se também tal entendimento na opinião de Aliomar Baleeiro (2004, p.202), *in verbis*:

**... a capacidade econômica objetiva não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta na quase totalidade dos impostos. É necessário a realização de uma concreção paulatina, que somente se aperfeiçoa com o advento da lei ordinária da pessoa jurídica competente. Ou seja, é necessário que o legislador saiba, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio, a propriedade e seus acréscimos por quaisquer formas de transmissão, autorizar a dedução imprescindível das despesas e gastos necessários à aquisição e manutenção da renda, da propriedade e do patrimônio. E será, no quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganha importância.**

Entretanto a capacidade relativa, ou subjetiva, volta-se para a real e concreta capacidade, ou melhor, aptidão, de determinada pessoa para o pagamento de certo imposto, revelando-se, dessa forma, a pessoalidade da hipótese de incidência referente ao imposto.

Entretanto, segundo Luciano Amaro (2003, p.294), dada pessoalidade se refere apenas à presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador, devendo ele participar pessoalmente, podendo participar também por intermédio de representante legal, do acontecimento fático que realiza o fato gerador.

Em que pese as relevantes considerações de renomados doutrinadores, entendo ser mais razoável a compreensão de que a pessoalidade da hipótese de incidência do imposto, além ser compreendida na identificação dos sujeitos da obrigação tributária, dela também se deve inferir a capacidade do contribuinte para o pagamento desse imposto, ainda que se trate de um imposto real. Dada capacidade será revelada pelo valor do bem, pois se presume que a propriedade de determinado bem, cujo valor tributado em determinada base de cálculo, transparece a capacidade econômica, não importando de que forma se obteve o bem ou qual seja a capacidade financeira do contribuinte, uma vez que a Constituição Federal de 1988 se refere apenas à capacidade econômica.

Entretanto, é importante ressaltar que existem autores que defendem a interpretação de que a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária deve ser relevante para a instituição de impostos, sendo, portanto, a regra, e os impostos que não a observam, exceção, de forma a dar eficácia ao mandamento constitucional somente na instituição de alguns impostos, os que admitem a interferência da capacidade contributiva, podendo-se até adentrar nos liames diretivos de impostos reais, para, no que couber, fazê-los também aplicar o princípio da capacidade contributiva.

Corroborando com a idéia acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mostra-se de grande importância a observância aos dizeres de José de Albuquerque Rocha (2003, p.43) quanto à aplicação dos princípios:

**... a função mais importante de qualificar, juridicamente, a própria realidade a que se referem, indicando qual a posição que os agentes jurídicos devem tomar em relação a ela, ou seja, apontando o rumo que deve seguir a regulamentação da realidade, de modo a não contrair aos valores contidos no princípio. De forma que a mais essencial função dos princípios é qualificar a realidade, ou seja, é valorar a realidade, é atribuir-lhe um valor, a indicar ao intérprete ou ao legislador que a realidade deve ser tratada normativamente de acordo com o valor que o princípio lhe confere.**

Enfim, tratando-se a discussão de referência a uma norma constitucional principiológica, verifica-se que sua efetiva aplicabilidade deve ser objetivada por todos os meios possíveis, conforme já exposto anteriormente. Dessa forma, restringindo-se ao

tema proposto, tal mandamento constitucional deve ter sua eficácia ampliada, no que concerne à opinião de alguns doutrinadores, e deve ter interpretação extensiva, para que se faça obedecer ao princípio da capacidade contributiva toda e qualquer instituição de tributos, ainda que se trate de instituição de impostos reais.

### 3.2 Função social da propriedade

Entende-se função social da propriedade como sendo a subordinação do direito individual ao interesse coletivo, já que não se vislumbra mais o direito de propriedade como sendo intangível, uma vez que, atualmente, o mesmo está sujeito a várias limitações que, segundo Washington de Barros Monteiro (2003, p.92), são “*impostas no interesse público e no privado, inclusive nos princípios da justiça e do bem comum*”.

Sendo assim, observa-se que não mais prospera a antiga concepção de que propriedade é um direito absoluto, importando apenas a satisfação do direito privado, devendo toda a coletividade respeitar o direito do proprietário; uma vez que, atualmente, o proprietário permanece com o direito de usar sua propriedade, mas desde que o faça de forma conveniente com o interesse público, em prol do bem comum.

Dessa forma, vejamos os dizeres de Orlando Gomes (*Novos Temas de Direito Civil*, p.271/272 *apud* José Diniz de Moraes, *ob. cit.*, p.20):

**O conceito de função social, conquanto concorresse para instaurar ‘relações mais eqüitativas’, não representava um elemento de ruptura no esquema do direito de propriedade do indivíduo, isto é, na propriedade privada, mas resposta mais sagaz e politicamente mais hábil para justifica-la num sistema do capitalismo maduro. O giro conceitual a que se refere Montés, que da propriedade fez situação jurídica lubrificada pelo conceito válvula de função social, não suprime o interesse do proprietário de utilizar economicamente seu bem, nem colide com a institucionalização da livre iniciativa...**

Ainda sobre o assunto, afirma Kildare Gonçalves Carvalho (2001, p.285):

**A função social da propriedade corresponde a uma concepção ativa e comissiva do uso da propriedade, faz com que o titular do direito seja obrigado a fazer, a valer-se de seus poderes e faculdades, no sentido do em comum.**

Cabe lembrar que, embora a Constituição Federal de 1988 consagre o princípio da função social da propriedade em dois momentos, alocando-o como um dos direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5º, inciso XXIII) e entre os princípios

gerais da atividade econômica (art.170, inciso III), refere-se expressamente apenas à discriminação da função social da propriedade rural, em seu artigo 186 e incisos, não havendo maiores esclarecimentos no que tange à função social da propriedade urbana. Então, presume-se que o constituinte tenha dirigido aos poderes estatais a missão de assinalar a finalidade social da propriedade urbana.

Entretanto, existe ainda o artigo 182, parágrafo segundo, que baseado na política urbana, justifica o aumento progressivo da alíquota do IPTU, quando do não atendimento à função social da propriedade urbana.

Com relação a este dispositivo, vejamos o que diz Uadi Lammêgo Bulos (2005, p.1283):

**Função social da propriedade, no sentido específico do preceito, traduz a idéia de realização concreta das quatro bases do urbanismo moderno: habitação, trabalho, recreação (ou lazer) e circulação.**

Dessa forma, importante se faz também ressaltar a opinião de José Cretella Júnior, (1992, p.3692), *in verbis*:

**O atributo 'Social', que caracteriza de modo preciso a *prioridade urbana*, não se confunde com o 'social' que caracteriza a *propriedade rural*. Como levar em conta os traços específicos desta, para caracterizar aquela?**

**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.**

Embora se tenha exposto a opinião de importantes doutrinadores, ainda assim não se consegue, de forma precisa, determinar a função social da propriedade urbana. Pode-se, no entanto, inferir que dada função social se volta a atender às necessidades da família residente na propriedade, bem como a produção de empregos, em se tratando de propriedade para fins comerciais, ao mesmo tempo em que deve atender ao fim público. Em verdade, compreende-se que não é mais ilimitado o direito de o proprietário utilizar como bem entender a sua propriedade, principalmente no que tange à propriedade urbana.

Para tanto, há muito se tenta aplicar institutos jurídicos hábeis para regular o respeito à função social da propriedade. A título de ilustração, menciona-se a época, em 1891, quando o então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, preocupado em

fazer valer o uso racional da propriedade, defendeu a tributação enérgica de lotes baldios e das casas arruinadas, em prol da construção de novos edifícios e aproveitamento racional da terra urbana.

O que se tenta fazer hoje em dia, por meio da instituição do IPTU progressivo, é combater a utilização irracional da propriedade urbana, de modo que esta cumpra de forma integral a sua função social.

### 3.3 Progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU

No capítulo precedente, abordou-se, ainda que sucintamente, o caráter extrafiscal do IPTU, já neste, discorrer-se-á acerca da progressividade de dado imposto.

A progressividade se trata de um fenômeno tributário, cuja manifestação faz aumentar a alíquota de um tributo ao passo que aumenta sua base de cálculo.

Vejamos o que diz José Cretella Júnior (1992, p. 3498):

**Impostos progressivos são aqueles em que a alíquota é fixada em percentuais variáveis e crescentes, conforme a faixa ou elevação de valor da matéria tributável. A fixação do quantum é estabelecida em progressão simples ou graduada, sendo simples, quando em relação a cada valor da matéria tributável é aplicado apenas o percentual para ela estipulado, graduada, quando, relativamente a cada parte de valor da matéria tributável, é aplicado o percentual correspondente, sendo o imposto calculado pelo somatório das parcelas da tributação.**

No que se refere ao IPTU, abstrai-se de sua progressividade duas funções, quais sejam: função fiscal e extrafiscal, sendo esta compreendida de duas formas, como extrafiscalidade seletiva ou como extrafiscalidade sancionatória.

Quanto à progressividade fiscal, remetemos ao primeiro capítulo, no que concerne à explicação da função fiscal dos tributos, cuja função consiste na arrecadação de recursos para os cofres públicos, visando ao desempenho das atividades em prol da sociedade.

Dessa forma, entende-se que dada progressividade faz com que a alíquota do tributo aumente em razão do aumento da base de cálculo, no caso valor venal do imóvel, revelando-se a aplicação do princípio da capacidade contributiva, cuja observância pelo legislador propicia a prática da justiça fiscal, observando-se a concretude da popular expressão “quem tem mais, contribui com mais”.

Nesse sentido, vejamos os dizeres de Becker (2002, p.289):

**Naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao 'princípio da capacidade contributiva', o legislador ordinário tem o dever jurídico de dosar a proporção e a progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional.**

Em decorrência do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, entende-se que a progressividade fiscal deve ser aplicada sempre que possível, como acontece com o IPTU, uma vez que quem tem um imóvel de maior valor deve contribuir com alíquotas mais altas, a fim de proporcionar o bem comum, logo, revelando-se a capacidade econômica do contribuinte por meio do valor do imóvel.

Nesse sentido, manifesta-se Carrazza, (1993, p.62/65), da seguinte forma:

**A nosso ver, a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-senuma presunção *iuris et de iure* de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via de IPTU). Estaria inaugurado o império da incerteza se a situação econômica individual do contribuinte tivesse que ser considerada na hora do lançamento deste imposto.**

Além disso, deve-se considerar que quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa, daí a se considerar que não há como abstrair da instituição do IPTU a aferição da capacidade contributiva.

É importante ressaltar que dada progressividade fiscal foi implementada na Constituição Federal de 1988 somente com a alteração realizada pela Emenda Constitucional nº29 de 2000, que deu a redação do inciso I do parágrafo primeiro do artigo 156.

**§ 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;**

(...)

Ressalta-se também a importância da Súmula 668 do STF:

**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.**

Já a progressividade extrafiscal do IPTU se com o advento da Constituição Federal de 1988, passando-se a admitir uma progressividade de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Assim, a propriedade predial e territorial urbana passou a ter a obrigatoriedade do cumprimento de sua função social, de forma que, cumprindo-a, fica fora da incidência do imposto progressivo baseado na função extrafiscal, e a

descumprindo, fica adstrita também à incidência da progressividade extrafiscal do IPTU, tratando-se, então, do que constava expressamente no artigo 156 da Constituição, antes deste artigo sofrer as alterações feitas pela Emenda Constitucional nº29 de 2000.

Há autores, entre eles, Aliomar Baleeiro, que dizem não almejar o Estado se prover de meios financeiros para o custeio da progressividade extrafiscal se baseando na capacidade econômica do contribuinte, mas objetiva ordenar a propriedade de acordo com a sua função social, tendo, para tanto, o legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses predominantes da coletividade, seja por meio de encargos tributários, seja por meio de concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Nesse sentido, compreende-se que, para a obtenção do fim maior, preservação da função social da propriedade, é possível o consentimento de uma agressiva tributação, de forma a permitir, até mesmo, acarretamento de desvantagens econômicas àqueles que persistam em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade, sem, entretanto, constituir ofensa ao artigo 182, inciso III da Constituição.

Nesse sentido, José Cretella Júnior (1992, p.3687):

**O legislador constituinte pretendeu adequar o IPTU progressivo apenas à finalidade fiscal de saneamento da regulação urbana, impedindo a injustiça social.**

Observar-se a intenção da intervenção estatal na propriedade no sentido de controlar, ou melhor, desestimular, a especulação imobiliária, bem como outras condutas ilícitas, que acabam por burlar a obediência à função social da propriedade.

Verifica-se que o controle pelo Município dessas condutas é realizado frente à inércia do proprietário em construir em seu imóvel, ou frente à incorreta utilização do mesmo, por meio da tributação com alíquotas progressivas no tempo, independentemente do valor venal, ressaltando-se a necessidade, para a correta tributação extrafiscal sancionatória do IPTU, da observância ao Estatuto da Cidade, Lei Federal nº 10.257 de 10 de julho de 2001, que estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.

Segundo Nazar Carrazza (2000, p.55):

**A progressividade não se consubstancia num traço que diga com a essência do tributo. É expediente que integra a compostura procedimental, na forma de mecanismo à procura de uma incidência tributária racional, sobre atender a**

valores de justiça no implemento da atividade impositiva do Estado (...) Assume o caráter de providência arrecadatória, funcionando admiravelmente como instrumento de extrafiscalidade.

E continua (2000, p.98):

O caráter sancionatório da progressividade no tempo, ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre o fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana.

Apesar da exposição acima de Elizabeth Carrazza, também se reveste de grande importância a opinião de Becker (2002, p.592), vejamos:

Aliás, no tributo extrafiscal 'proibitivo', a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo extrafiscal 'proibitivo'.

Fica claro, então, que o tributo extrafiscal sancionatório, ou proibitivo, não se revela em uma sanção, já que não tem base de cálculo numa conduta ilícita, tratando-se, assim, de uma intervenção estatal que acaba por desestimular condutas ilícitas.

Sob esse aspecto, convém assinalar que dada progressividade não se coaduna com o princípio da capacidade contributiva, pois aquela se revela como um instrumento de política urbana, enquanto que a capacidade contributiva, aplicada pela progressividade fiscal, revela-se como instrumento de política fiscal, como afirma o doutrinador Hugo de Brito Machado.

Vejamos também o que diz Alexandrino (2005, p.213):

Já vimos que a progressividade pode ser utilizada com função fiscal (arrecadatória) e extrafiscal (regulatória). No primeiro caso, é ela uma das técnicas utilizadas para graduação de tributos segundo a capacidade econômica dos contribuintes. No segundo, é artifício utilizado para, por meio de exacerbação da carga tributária, obterem-se resultados diversos, não arrecadatórios, como desestímulo a manutenção de propriedades rurais improdutivas ou à subutilização de solo urbano.

Com a Emenda Constitucional nº29 de 2000, veio à baila a progressividade extrafiscal seletiva do IPTU, no inciso II do parágrafo primeiro do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, dando uma conotação alternativa ao que se entendia por progressividade extrafiscal, permitindo que o IPTU tenha alíquotas diferentes em razão da localização e do uso do imóvel. Dessa forma, ter-se-á

progressividade extrafiscal devido à possibilidade de cobrança de alíquotas diferentes em razão da forma de utilização do imóvel ou em razão da localização do mesmo.

**Art.156. (...)**

**§ 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 - (...)**

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

Cabe observar que tal progressividade do IPTU permite que o Município estabeleça melhor forma de controle e planejamento urbano, no que tange à propriedade de bens imóveis, seja incentivando o adensamento de algumas áreas cujos imóveis se submetem à tributação desse imposto com alíquotas menores, seja diminuindo ou estancando o crescimento de outras.

Referido planejamento urbano é realizado por meio do plano diretor de desenvolvimento urbano, que determina as áreas da cidade para determinado tipo de uso, bem como todas as outras disposições acerca das diversas áreas da cidade, portanto, sendo tal plano essencial para a aplicação da progressividade seletiva.

Entretanto, ressalta-se também que é perfeitamente possível que as progressividades do IPTU sejam aplicadas de forma simultânea. Vejamos o que afirma Becker (2002, p.587/588):

**Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.**

Em síntese, com relação ao IPTU, na progressividade fiscal, aumenta-se a alíquota do imposto em razão do aumento da base de cálculo, atendendo-se ao princípio da capacidade contributiva, enquanto que na progressividade extrafiscal utiliza-se na cobrança do imposto uma forma de garantir a aplicabilidade da função social da propriedade e a eficácia do controle e do planejamento urbano, enfatizando-se a necessidade de atenção ao princípio da função social da propriedade. Dessa forma, dada progressividade extrafiscal pode se manifestar por meio da extrafiscalidade seletiva, que promove o aumento da alíquota de acordo com o uso ou localização do imóvel, ou por meio da extrafiscalidade sancionatória, ou progressividade no tempo, que faz com que a alíquota aumente em função do tempo, independente do valor venal do imóvel, de forma a desestimular as condutas que não se assemelham com a ordem constitucional nem com a proteção à função social da propriedade.

### **3.4 Princípio da capacidade contributiva versus princípio da função social da propriedade para a aplicação da progressividade extrafiscal do IPTU**

Conforme o que foi exposto no tópico antecedente, faz-se importante estabelecer uma sucinta digressão acerca do conflito aparente entre os princípios mencionados, quando da aplicação da progressividade extrafiscal do IPTU, ora dando maior ênfase ao princípio da capacidade contributiva, ora ao princípio da função social da propriedade.

Dessa forma, observa-se que a aplicação da progressividade fiscal atende perfeitamente ao princípio da capacidade econômica, enquanto que a progressividade extrafiscal o mitiga em razão do princípio da função social da propriedade.

Nesse sentido, observa-se, que, no caso da segunda progressividade supramencionada, o interesse maior tutelado, preservação da função social da propriedade urbana chega a ultrapassar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, não o mitigando de forma absoluta. Assim, embora ambos os princípios sejam adotados na tributação do IPTU, ainda que sob duas vertentes, verifica-se a existência de um conflito aparente entre esses princípios constitucionais, cuja resolução se dá por meio dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Entretanto, sabe-se que isso não é o procedimento adotado pelo ordenamento, uma vez que o mesmo consagra na progressividade extrafiscal do IPTU a solução para tornar-se exigível tanto a efetivação de um preceito constitucional, respeito à função social da propriedade urbana, quanto do próprio crédito tributário, deixando-se de fazer menção à possibilidade de se atribuir o princípio da capacidade contributiva, no que couber, para a progressividade em comento.

Segundo o princípio da razoabilidade, tem-se que interpretar o ordenamento jurídico de forma razoável, baseando-se na justiça e na razão, podendo referir-se à relação das normas gerais com as individuais do caso concreto, à vinculação das normas jurídicas com as situações fáticas as quais elas fazem referência, ou mesmo, à relação de equivalência entre duas grandezas.

De acordo com o pensamento de Luís Roberto Barroso, esse princípio se refere a um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público, a fim de aferir se eles

estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Portanto, o princípio da razoabilidade se revela mais fácil de ser compreendido do que conceituado, posto que é dotado de subjetividade. Devido a isso, acredita-se que, para ser aplicado ao caso concreto, o mesmo deve se adequar à abrangência da norma geral, servindo, assim, como instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente para sua aplicação.

A idéia de razoabilidade pode ser compreendida pela adequação entre meio e fim, pela exigibilidade da medida ou pela proporcionalidade em sentido estrito. Quanto a esta, observa-se que se revela pela ponderação entre ônus imposto e o benefício trazido, a fim de constatar se a medida é legítima.

Enfim, o princípio da razoabilidade permite ao Judiciário invalidar tanto atos legislativos como atos administrativos. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal vem, de forma intensa, utilizando-o, tanto para que seja decretada a invalidação de atos administrativos como para o pronunciamento de inconstitucionalidade de leis.

No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, tem-se que este versa sobre sua aplicação a situações em que há uma relação de causalidade entre os elementos, meio e fim, interpretando-se as normas dentro de condições do ordenamento jurídico, observando-se, então, o procedimento de adequação, necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito.

A diferença entre tais princípios se encontra na presença da relação de causalidade entre um meio e um fim, tal como faz o postulado da proporcionalidade que exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Já o princípio da razoabilidade, cujo conteúdo substancia um dever de equidade, atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devam ser consideradas, presumindo-se estarem dentro da normalidade, ou mesmo para expressar que a aplicabilidade da regra geral depende do enquadramento do caso concreto nela, ou melhor, depende da possibilidade de sujeição eficaz da situação fática ao que está determinado pela lei.

A razoabilidade como dever de harmonização do Direito com suas condições externas exige uma relação pacífica, ou mesmo, proporcional, das normas do ordenamento com suas condições reais de aplicação. Assim, como dever de vinculação

entre duas grandezas, impõe uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona, baseando-se, sobretudo, na equidade.

No Dicionário Técnico Jurídico, organizado por Deocleciano Torrieri Guimarães, (2003, p.289), encontramos a definição de equidade, vejamos:

**Equidade – Conjunto de princípios imutáveis de Justiça, fundados na igualdade perante a lei, na boa razão e na ética, que induzem o juiz a um critério de moderação ao dar a sentença, para suprir a imperfeição da lei ou modificar seu rigor, tornando-a mais humana e amoldada à circunstância ocorrente. Interpretação mais branda das normas jurídicas. Igualdade, retidão, equanimidade. Aplicação ideal da norma no caso concreto, sem o excessivo apelo à letra da lei.**

Nesse contexto, ao se fazer referência aos dois princípios, razoabilidade e proporcionalidade, como forma de solução do conflito aparente entre os princípios constitucionais, tentou-se demonstrar que se retira um pouco da eficácia de um deles em prol da eficácia do outro, utilizando-se da razoabilidade para que não se prevaleça tão somente ao fim público quando da intervenção no direito individual de propriedade do particular.

Verifica-se que são aplicados os dois princípios, capacidade contributiva e função social da propriedade, para a instituição e cobrança do IPTU. O primeiro manifesta-se na cobrança progressiva fiscal, enquanto o segundo aparece na exigência progressiva extrafiscal. Vale ressaltar que, nesta última hipótese, o princípio da capacidade contributiva cederá espaço, ainda que não totalmente, para a aplicação do princípio da função social da propriedade, eleito pelos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, como prevalente nesta hipótese.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico versou sobre a aplicação de princípios constitucionais quando da instituição do IPTU.

Primeiramente, fizemos um estudo sistemático acerca do Sistema Tributário Nacional, explanando todos os elementos constitutivos para a incidência de um tributo, alocando-os quanto ao IPTU.

Estabelecemos as principais classificações dos tributos, diferenciando-as, de forma, que nos foi possível elaborar a compreensão do que seria um imposto real, pessoal, fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Dessa forma, pudemos discriminar o contexto do IPTU, que se trata de um imposto real, uma vez que o fato gerador da hipótese de incidência recai sobre um bem imóvel, cujas funções se exteriorizam na forma fiscal e extrafiscal. Assim, pudemos também compreender que dado fato gerador engloba a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, bem como o seu lançamento será efetuado de ofício pela autoridade arrecadadora, uma vez que, cabe somente ao fisco verificar a existência e ocorrência de todos os elementos que compõem a relação jurídico-tributária, sem a necessidade de participação do respectivo contribuinte no procedimento administrativo de lançamento.

Não obstante tais esclarecimentos, verificamos que a evolução do IPTU, cuja origem remonta à época colonial, teve seu ápice com a Constituição Federal de 1988, em especial, com o advento da Emenda Constitucional nº29/2000, conjugada com o Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001, quando a aplicação de tais mandamentos para a instituição do IPTU realçou a aplicação dos princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva.

Vimos que a aplicação simultânea desses princípios gerou alguma problemática quando da aplicação das progressividades do IPTU. Estas compreendidas em: progressividade fiscal, relativa à majoração da alíquota de acordo com o valor da base cálculo, no caso, valor venal do imóvel; progressividade extrafiscal seletiva, cuja tributação depende da localização e do uso do imóvel, observadas as disposições do plano diretor do município; e a progressividade extrafiscal sancionatória, criada para que o proprietário utilize de forma adequada e racional o imóvel urbano não utilizado ou

subutilizado, nos termos do plano diretor, de forma a dar eficácia à função social da propriedade.

Nesse contexto, concluímos por atender ao princípio da capacidade contributiva a aplicação da progressividade fiscal, já que o valor do imóvel revela a real capacidade econômica do contribuinte, não importando sua capacidade financeira nem a forma de aquisição desse imóvel, de modo a promover uma justiça fiscal, dando ênfase ao pensamento de Rui Barbosa (*Oração aos Moços*, Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 1949), “A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam.”, bem como à expressão popular “quem tem mais, paga mais”.

Entretanto, já não entendemos que dado princípio seja aplicado de forma integral pelas progressividades extrafiscais seletiva e sancionatória, quando sofre mitigação em prol da aplicação do princípio da função social da propriedade.

A ênfase à função social da propriedade se deu frente à necessidade social de um processo de urbanização, que atendesse à demanda contingencial dos emigrantes das áreas rurais para as áreas urbanas, sobretudo, a partir da década de 50, quando Juscelino Kubitschek promoveu o desenvolvimento econômico-industrial no país, provocando uma aceleração no crescimento das cidades.

Isso, sem dúvida, acabou por fundamentar uma Constituição, que, embora tardiamente promulgada, conseguiu elencar uma série de direitos fundamentais individuais, entre eles o direito de propriedade, bem como princípios orientadores da atividade produtiva, entres eles, o atendimento à função social da propriedade. Dessa forma, tais dispositivos, complementados pela lei federal supramencionada e pelo plano diretor dos municípios visam ao atendimento do bem comum e à resolução de graves problemas de ordem social que envolvem a utilização dos espaços urbanos.

O ideal seria que, paralelamente a toda essa preocupação com o espaço urbano, houvesse um trabalho social que garantisse ao trabalhador rural condições de sobrevivência no campo de forma digna. Assim, não só o problema de ocupação do solo estaria sendo resolvido, mas também inúmeras mazelas que assolam as grandes cidades, tais como: marginalidade, desemprego, fome, etc.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 9. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição; fundamentos de uma dogmática constituição transformadora**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade – Igualdade e capacidade contributiva**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional Didático**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

**Dicionário Técnico Jurídico**. Organização: Deocleciano Torrieri Guimarães. 5.ed. São Paulo: Rideel, 2003.

JÚNIOR, José Cretella. **Comentários à Constituição Federal Brasileira de 1988**. v. 7. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Cf. Comentários**. v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil, v.3: direito das coisas**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6. ed. Livraria do Advogado, 2004.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária, parte geral**. 4. ed. Edições Financeiras, 1964.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. v. 1. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.