

## **IPTU: UMA ABORDAGEM ACERCA A EXTRAFISCALIDADE**

**RICARDO SCRAVAJAR GOUVEIA:**  
Advogado

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo averiguar se o imóvel urbano do contribuinte pode ser eventualmente confiscado pelo imposto denominado IPTU (Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana), por meio da aplicação da progressividade extrafiscal de alíquotas, no tempo, ou seja, em razão da utilização da função extrafiscal do IPTU, cuja finalidade é distinta da fiscal ou arrecadatória. A aplicação da progressividade extrafiscal, contudo, tem como pressuposto a não observância do princípio da função social da propriedade urbana pelo contribuinte. A compreensão do tema discutido, no entanto, perpassa também pela análise do princípio do não confisco, norma jurídica que delimita a atuação do Poder Público no que diz respeito à tributação do patrimônio do particular.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrafiscalidade. IPTU. Progressividade. Princípio do não confisco.

### **INTRODUÇÃO**

O presente artigo tem como objetivo estudara extrafiscalidade do imposto sobre propriedade predial urbana (IPTU), função da tributação de grande importância para viabilizar a ordenação da cidade e o progresso urbano, no intuito de incentivar o bom uso do imóvel e combater irregularidades e atos ilícitos advindos de atos praticados pelos contribuintes.

O problema específico a ser esclarecido neste artigo diz respeito à análise da possibilidade de confisco, pela utilização da progressividade extrafiscal do IPTU, do imóvel urbano do sujeito passivo, quando este utiliza seu imóvel sem observar a função social da propriedade.

Iremos dirimir a dúvida levantada esmiuçando a matéria em cada seção e subseção, utilizando na pesquisa a doutrina, a jurisprudência e a legislação nacional.

No tópico inicial, faremos um estudo sobre o Sistema Tributário Nacional, apresentando o conceito de tributo, as espécies tributárias e suas características.

Em seguida, será enfatizado o estudo do IPTU, apresentando as noções introdutórias sobre o referido tributo, tais como: sujeito ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquotas.

Logo após, trataremos da extrafiscalidade do IPTU, do princípio do não confisco e da função social do imóvel.

Por fim, será dado enfoque ao tema da progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, no intuito de averiguar se é possível confiscar a propriedade do contribuinte por meio da utilização da progressividade extrafiscal.

## **1 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO**

### **1.1 Conceito**

No âmbito do Direito, conceituamos o Sistema Tributário Nacional como um conjunto

harmônico, interdependentes, lógico e coerente de normas tributárias, destinadas a implementar uniformemente no território brasileiro a tributação, respeitando o pacto federativo, dotando de receita os entes que compõem a federação (CARNEIRO, p. 345, 2019).

Segundo Machado (2010, p. 283),

Não obstante significasse, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra sistema modernamente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

O Sistema Tributário Nacional é composto por regras constitucionais de natureza tributária, formando um conjunto unitário e ordenado, subordinados aos princípios constitucionais, reciprocamente harmônicos que forma os elementos constitutivos do Estado, sendo a própria Constituição (MAZZA, 2015, p. 81).

O Código Tributário Nacional (CTN) contém as regras gerais cabível à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, propícios aos tributos, fixando os fatos geradores e seus principais aspectos (CASSONE, 2018, p. 28).

De acordo com Cassone (2018, p. 29),

Na hierarquia inferior temos as *normas* ordinárias que constituem as leis Ordinárias (da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, dependendo da competência tributária), que instituem os tributos. Finalmente, vêm os atos legais chamados executórios (porque tornam exequíveis as leis ordinárias), como os Decretos (expedidos pelos chefes dos Poderes Executivos), as Portarias (expedidas pelos ministros e secretários de Governo), as Instruções Normativas, Ordens de Serviços e etc. (expedidas pelos chefes das repartições), e que são denominadas de *atos legais*, porque não podem dispor diversamente do previsto nas leis.

Portanto, a expressão “sistema” é a ideia de uma unidade de um conjunto harmônico de um todo interligado (CARNEIRO, 2019, p. 346).

Já expressão “tributário”, significa que esse sistema se relaciona aos tributos, conforme interpretações dos artigos 145, 148 e 149, todos da Constituição Federal (CARNEIRO, 2019, p. 346).

Por fim, “nacional”, pois em função do pacto federativo o sistema se refere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme previsão legal normativa; artigos 1º, 18 e 60 da Constituição Federal (CARNEIRO, 2019, p. 346).

Carneiro destaca ainda que (2019, p. 346):

O STN possui normas permissivas e proibitivas. As permissivas são ligadas à competência tributária. Já as proibitivas estão ligadas às limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como às demais vedações constitucionais que não se enquadram nas hipóteses anteriores. Exemplificadas nesta categoria com os artigos 150º, 151º e 152º, todos da Constituição Federal.

Importante destacar, por fim, que a Constituição expressa os princípios e as normas a serem observadas; o Código Tributário Nacional trata das regras gerais; e a lei ordinária, como norma, viabilizando tais princípios e regras, estabelece minuciosamente as incumbências e os

direitos dos sujeitos passivos (CASSONE, 2018, p. 29).

## 1.2 Definição de tributo

Amaro (2006, p. 25) define tributo como toda prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

Segundo Machado (2010, p. 61), em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face das controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos, isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, é legalmente determinado.

Nesse sentido, o art. 3º do Código Tributário Nacional prescreve que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

As prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda. Após a LC 104/2001 acrescentou no inciso XI do art. 56 do CTN que estabeleceu o pagamento em bens imóveis para extinção do crédito tributário (ALEXANDRE, 2017, p. 45).

Salienta-se também Ricardo Alexandre que (2017, p. 45):

[...] não se pode tornar a autorização como uma derrogação da definição de tributo no ponto em que se exige que a prestação seja "em moeda". Pois o próprio dispositivo oferece a alternativa "ou cujo valor nela [em moeda] se possa exprimir". Assim, é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, que no seu art. 141 afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

Paulo de Barros Carvalho destaca (2019, pp. 61-62) que “instituída em lei” significa que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Ou seja, ao mencionar instituído em lei, automaticamente são afastadas as obrigações convencionais que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades.

Com isso, entretanto, abraça o legislador tributário a clássica divisão das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate*, consoante o surgimento da lei ou da vontade das partes (CARVALHO, 2019, p. 62).

Alexandre (2017, p. 48) salienta que o tributo não tem finalidade sancionatória, mas visa arrecadar e intervir em situações sociais e econômicas. Já a multa é sanção por ato ilícito, não visa arrecadar, mas coibir a conduta ilícita.

No entanto, Amaro (2006, p. 26). Registra o caráter não sancionatório do tributo, dele distinguindo-se, portanto, as prestações pecuniárias que configurem punição de infrações.

Consoante a Alexandre (2017, p. 50). A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo.

A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de

discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta devem cobrar o tributo (ALEXANDRE, 2017, p. 51).

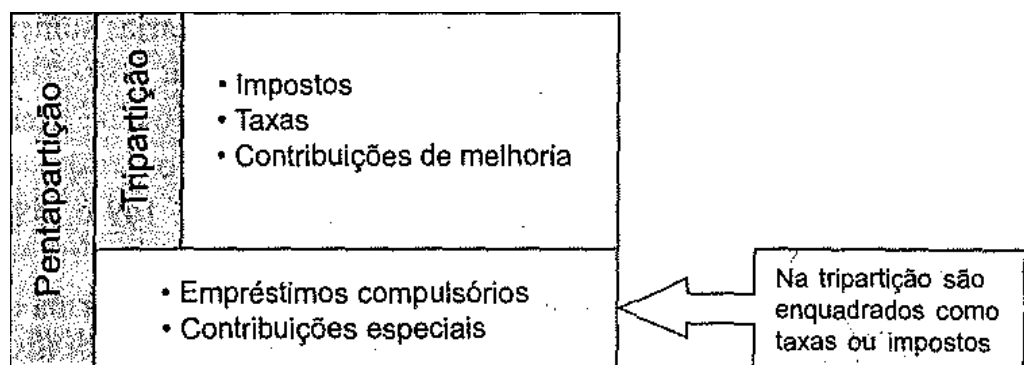
Assim, restam excluídas do conceito de tributo certas prestações, como a de alimentos, ou a de pagar gratificação natalina aos empregados, não obstante se trate de obrigações impostas pela lei e não de deveres estabelecidos pela vontade das partes (AMARO, 2006, p. 26).

### 1.3 Espécies tributárias

Quanto às espécies tributárias, de acordo com o art. 5 do CTN, são tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

A Constituição Federal, por sua vez, nos termos dos arts. 148 e 149, estabelece mais duas espécies de tributos: empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Alexandre (2017, p. 54), ao se debruçar sobre o tema, lembra que o Supremo Tribunal Federal tem adotado a teoria da pentapartição, conforme demonstrado na figura abaixo:



Enfim, neste trabalho, parte-se do pressuposto de que são espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

#### 1.3.1 Impostos

O Código Tributário Nacional, no art. 16, define imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Luciano Amaro, por sua vez, entende que:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte. Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado (AMARO, 2006, p.

30).

Podemos dizer que o imposto é um tributo, por excelência, de finalidade fiscal, ou seja, de cunho meramente arrecadatório. É uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte (CARNEIRO, 2019, p. 251).

Nos termos da Constituição federal, os impostos devem observar a capacidade econômica do contribuinte:

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

I - impostos; [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O imposto é um modelo de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não tem atuação estatal. Mesmo assim, Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado (CARRAZA, 2002, p. 463).

Como destaca Carraza (2002, p. 463), “[...] Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade”.

O mesmo autor destaca, por fim, que alguns juristas chamam o tributo de sem causa, pois não há necessidade de oferecer contraprestação direta a quem o paga (CARRAZA, 2002, p. 464).

### **1.3.2 Taxas**

A taxa é um tributo vinculado. Seu caráter é ligado a uma atividade estatal específica. Ao contrário do imposto. O seu pagamento é uma contraprestação do contribuinte pelo serviço que lhe presta e a vantagem que lhe proporciona (MACHADO, 2010, p. 443).

Segundo Carneiro (2019, p. 263),

Essa vinculação se dá em razão de uma atividade estatal específica, seja o exercício regular do poder de polícia, seja a utilização efetiva ou potencial de um serviço de um serviço público essencial, específico e divisível. Assim, verifica-se que a materialidade do fato gerador da taxa (hipótese de incidência) é sempre um fato produzido pelo estado (serviço público ou um ato de polícia) em prol do administrado, ou seja, um fato realizado pelo estado diretamente relacionado (vinculado) ao contribuinte.

Conforme Carvalho (2019, p. 71), as taxas têm características que apresentam hipótese de norma, descrição de atividade estatal direta e especificada ao contribuinte, e sua base cálculo deve exibir a medida de intensidade de participação do Estado.

O fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado, ou seja, de todos os entes federativos, por isso as taxas possuem dois fatos geradores distintos (BRASIL,



1988).

O art. 145, § 2, da Constituição Federal prevê que a taxa não poderá ter à base de cálculo própria de impostos (BRASIL, 1988):

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

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (BRASIL, 1988).

O contribuinte da taxa será a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível. Temos assim, taxa de polícia e taxa de serviço (AMARO, p. 32, 2006).

Carvalho (2019, p. 71) adverte que, caso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja a base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade estatal, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.

Frise-se, por fim, que a expressão taxa, por ser uma expressão muito usada no contexto social, pode gerar uma série de dúvidas. Assim, a taxa considerada como tributo, diversamente do imposto, é de natureza vinculada e de competência comum a todos os entes federativos (CARNEIRO, 2019, p. 262).

### **1.3.3 Contribuição de melhoria**

Os entes federativos podem instituir contribuições de melhorias decorrentes de obras públicas, conforme prescreve o art. 145, III, da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

A contribuição de melhoria tem caracterização especial e própria, neste caso foi tratada como espécie distinta do imposto e da taxa. Seu caráter vinculado, seu fato gerador adstrito a atividade estatal, específica e relativa ao contribuinte (MACHADO, 2010, p. 458).

De acordo com o art. 3º do Decreto nº 195, de 24 de fevereiro de 1967:

Art. 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei de acordo com os parágrafos; § 1º, § 2º, § 3º e § 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios (DECRETO, 1967, Nº 195).

O tributo é vinculado e é de competência comum (União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios), e pouco utilizado pelos estados. A vinculação da contribuição de melhoria é diferente das taxas, pois se dá em relação a dois requisitos: realização de obra pública e valorização imobiliária (CARNEIRO, 2019, p. 292).

Nesse sentido, o art. 81 do Código Tributário Nacional prescreve que:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (DECRETO, 1966).

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não está diretamente ligada ao proprietário do imóvel, mas a realização de obra pública que valorize o bem. Sua base de cálculo é o acréscimo valorativo que gera ao imóvel decorrente dessa obra pública (CARRAZA, 2002, p. 497).

### **1.3.4 Empréstimos compulsórios**

O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada (AMARO, 2006, p. 52).

Na locução "empréstimo compulsório", que a doutrina designa como "empréstimo forçado", o adjetivo expressa que o nascimento da obrigação de prestar é determinado pela lei. Não sendo fruto da vontade do sujeito da relação tributária (AMARO, 2006, p. 51).

Assim, importa destacar o que prescreve o art. 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir os empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Vê-se que o empréstimo compulsório é um tributo de competência privativa da União, instituído mediante lei complementar, de caráter vinculado a despesa que fundamentou sua instituição, incabível sua criação, mesmo mediante delegação, pelo Estado, Distrito Federal ou Município.

Mazza destaca (2015, p. 171) que o art. 4 do CTN não se aplica ao empréstimo compulsório, pois, o fato gerador pode ser idêntico a outros tributos, admitindo-se bitributação, dependendo do fato gerador escolhido pelo legislador esse tributo pode ser vinculado ou desvinculado a uma atividade estatal.

### 1.3.5 Contribuições especiais

Segundo Mazza (2015, p. 182), as contribuições especiais são tributos finalísticos, qualificados pela destinação. Assim, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos, é a finalidade para a qual são instituídas.

Condicionando a validade da exigência do tributo à ocorrência do fato gerador que foi qualificado pela Constituição. Significa dizer que a incidência desse tributo está condicionada à exteriorização da situação jurídico-econômica para custeio do sistema da previdência social (CARNEIRO, 2019, p. 316).

Validação finalística é a edição da norma jurídica que pressupõe o alcance de um determinado resultado. Aqui, diferentemente da hipótese anterior, a finalidade da norma é modificar a realidade concreta. A constituição da República indica uma finalidade a ser atingida, passando a ser o parâmetro da validade da exigência. Podemos citar, como exemplo a instituição de novas contribuições sociais (CARNEIRO, 2019, p. 317).

Os recursos das contribuições especiais não são destinados às despesas genéricas do Estado, e por isso alguns autores lhe negam a natureza de tributo, já que estão ligados a uma finalidade da sociedade.

As contribuições parafiscais (ou especiais) não têm fato gerador próprio, distinguindo-se pela destinação à finalidade. Têm fato gerador de imposto, inclusive repetindo os fatos geradores e bases de cálculos destes, mas não contribuições pela destinação ao setor da ordem social (CARNEIRO, 2019, p. 318).

Em segundo lugar, elas visam a preencher os cofres dos entes autônomos, revertendo a sua arrecadação para um orçamento autônomo, distinto do orçamento comum da união federal (CARNEIRO, 2019, p. 318).

Por fim, as contribuições especiais, em regra, possuem natureza parafiscal, tendo como finalidade o desenvolvimento de atividades especializadas privadas (CARNEIRO, 2019, p. 319).

Conforme Mazza (2015, p. 184), muitos nomes diferentes têm sido utilizados para fazer referência à quinta espécie tributária: “contribuições”, “contribuições especiais”, “contribuições sociais”, “contribuições parafiscais”.

O custeio dos integrantes de um grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se referibilidade. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de determinado grupo (PULSEN, 2017, p. 55).

Segundo Leandro Pulsen, “a referibilidade é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal” (2017, p. 56).

Quando as exigências simultâneas emanam da mesma entidade tributante, tem-se o fenômeno do bis in idem (MAZZA, 2015, p. 200).

Já no caso dos tributos incidentes sobre a mesma base de cálculo e/ou fato gerador



decorrerem de entidades tributantes diferentes trata-se da denominada bitributação (MAZZA, 2015, p. 200).

Assim, por ausência de impedimento constitucional, contribuições podem bitributar e incidir em bis in idem, admitindo multirributação (MAZZA, 2015, p. 201).

Segundo Carvalho (2019, p. 73), as contribuições não têm um fato gerador próprio, mas sim uma destinação própria. Não iremos aplicar a regra do art. 4, II, do CTN. Observa-se, ainda, a possibilidade dessa espécie ser instituída pelos municípios: trata-se da contribuição para custeio de iluminação pública (art. 149-A da CF).

Apresentada as noções gerais sobre o sistema tributário nacional, importante se faz, a partir de agora, analisar o IPTU, objeto específico deste trabalho.

## **2 IPTU**

O IPTU está previsto na nossa carta magna de 1988, no art. 156, inciso I, e nos arts. 32 a 34 do Código Tributário Nacional.

Segundo art. 32 do Código Tributário Nacional:

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: I; II; III; V; § 2º, Artigo 33 e Artigo 34 (DECRETO, 1966).

Em atenção ao art. 156, I, da Constituição Federal, o critério material do IPTU é ser proprietário do imóvel urbano:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (BRASIL, 1988).

O IPTU incide sobre o imóvel, precisamente sobre prédios e terrenos localizados na área urbana. Vale dizer, não sobre todo o patrimônio do contribuinte, amplamente considerado, mas apenas sobre uma parte dele: a propriedade imobiliária localizada na área urbana (FURLAN, 2004, p. 32).

O imposto possui caráter predominantemente fiscal, sendo marcante sua fonte de arrecadação, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal, prevista no art. 182, §4, II, da CF/1988 (ALEXANDRE, 2017, p. 741).

Nesse sentido, importante se faz destacar o texto constitucional:

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:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (BRASIL, 1988)

[...]

Destaque-se ainda que o IPTU tem característica de imposto real, pois se refere a coisa, neste caso seria a propriedade, referindo-se ao imóvel urbano (FURLAN, 2004, p. 35).

## 2.1 Competência e sujeito ativo

A Constituição Federal de 1988 dar a competência exclusiva ao município e ao DF para criar o referido imposto, mediante lei ordinária aprovada pela câmara dos vereadores, em vista do princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária (BERTI, 2009, p. 125).

Ao mesmo tempo, em lei municipal, que o ente pode acrescentar eventuais modificações relativas a metodização do imposto, como aumentar ou reduzir alíquotas e instituir isenções e outros benefícios fiscais (BERTI, 2009, p. 125).

A constituição não cria tributos, mas confere competência aos entes federativos para que estes os instituem por lei, em regra, ordinária (CARNEIRO, 2019, p. 368). Nesse sentido, cabe salientar as palavras de Carrazza:

Realmente estamos convencidos de que a constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a união, os estados, os municípios, e o distrito federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Preferindo, toda via, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência (CARRAZZA, 2003, p. 444).

Segundo Carraza (2003, p. 457), o Brasil não é um Estado Unitário, mas um Estado Federal. Nele, a União e os Estados membros são reciprocamente autônomos e legislam, inclusive em matéria tributária.

A par disto, em nosso País, os Municípios, e o Distrito Federal, embora não façam parte do pacto federativo, também são pessoas políticas e também legislam em matéria tributária (CARRAZA, 2003, p. 458).

De acordo com Amaro,

Como regra, a *lei ordinária* é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, a sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa. Respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo (AMARO, 2006, p. 99).

Saliente-se que, por força do princípio da autonomia municipal, a pessoa política é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência' (CARRAZA, 2003, p. 167).

A vista do conceito legal de sujeito ativo da obrigação, sua determinação se faz mediante a identificação da pessoa que pode exigir o cumprimento da obrigação. Como ensina Amaro, "Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento" (2006, p. 292).

Vale ressaltar que, havendo territórios municipais, a competência para instituir o imposto é da União, conforme determina o art. 147 da Constituição Federal:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais (BRASIL, 1988).

O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (DECRETO, 1966, art. 119).

Dada a circunstância de que o sujeito ativo é o Estado, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública. A própria designação de *Estado* empregase, em certas situações, para identificar o credor do tributo (AMARO, 2006, p. 292).

## 2.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo da relação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. O Código Tributário Nacional trata da matéria nos arts. 121 a 123. (CARNEIRO, 2019, p. 521).

Sujeito passivo da obrigação principal é gênero, abrangente de duas espécies: o contribuinte e o responsável. Com efeito, na letra do Código, o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte", quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (AMARO, 2006, p. 298).

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, assume a obrigação por expressa disposição em lei. Assim, enquanto a obrigação do contribuinte é originária, a do responsável é derivada (FURLAN, 2004, p. 82).

Conforme o Art. 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

1.1.2. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

1.1.3. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (DECRETO, 1966).

Já o artigo 122 do referido diploma, traz o sujeito passivo da obrigação acessória, identificando-o como a pessoa meramente instrumental que visa à fiscalização e formalização da obrigação principal (DECRETO, 1966).

Para Amaro (2006, p. 298), sujeito passivo da obrigação acessória, por sua vez, "é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto" (art. 122). Ou seja, se o objeto da obrigação acessória é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, §2), o devedor dessa obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva prestação.

Sujeito passivo da relação jurídica tributária nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano (FURLAN, 2004,

p. 80). De acordo com Art. 34 do Código Tributário Nacional, "O Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Para Furlan (2004, p. 80), para os que sustentam à incidência do IPTU também sobre o domínio útil ou sobre a posse a qualquer título, têm-se como sujeito passivo do aludido imposto tanto o titular do domínio útil como o possuidor, a qualquer título, de imóvel urbano.

Furlan (2004, p. 81) ressalta que o sujeito passivo do IPTU é aquele que realiza o fato imponible, isto é, aquele que se encontra na situação econômica descrita na hipótese de incidência tributária: será o proprietário se, de fato, este revelar sua capacidade econômica por ser o proprietário (isto é, por usar, gozar e dispor do imóvel a título oneroso ou gratuito).

Será, doutra parte, não o proprietário, mas aquele que detiver o domínio útil ou aquele que detiver a posse por usucapião, já que são situações que demonstram claramente que estes – e não o titular da propriedade, que detém apenas o domínio direto, a substância mesma da coisa, desprovida de utilidades –, realmente, participam da natureza econômica do fato imponible (FURLAN, 2004, p. 82).

O titular é o sujeito passivo do IPTU. São o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião (SABBAG, 2011, pp. 981 e 982).

O enfiteuta é uma relação jurídica entre o proprietário e a outra pessoa, chamada de enfiteuta, envolvendo terras não cultivadas ou terrenos não construídos, visando a fins econômico, ou seja, promover real aproveitamento (FURLAN, 2004, p. 84).

Já o usufrutuário tem o uso e o gozo da coisa. Comparando-se as figuras do enfiteuta e o do usufrutuário é fácil compreender por que somente o enfiteuta pode figurar domínio útil do imóvel, portanto uma gama de direitos bem mais ampla que a do usufrutuário (FURLAN, 2004, p. 88).

Por fim, importa frisar que o possuidor alcança as pessoas que se encontrem numa situação que lhes permite tornarem-se proprietários, bem como as pessoas que usufruem do domínio útil do imóvel e, portanto, revelem conteúdo econômico (FURLAN, 2004, p. 86).

### **2.3 Fato gerador**

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza ou por acessão física, entende-se que incidirá esse imposto apenas quando for exercida a posse e o domínio útil, ou a intenção do domínio da coisa (MINARDI, 2017, p. 85).

Assim, o locatário, o arrendatário, o comodatário e o mero detentor não pratica o fato gerador do IPTU, pois não apresentam a intenção do domínio da coisa (MINARDI, 2017, p. 85).

Fato gerador do IPTU, segundo o art. 32 do Código Tributário Nacional:

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 (DECRETO, 1966).

Bens imóveis por natureza são imóveis que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais (SABBAG, 2011, p. 982). Já a propriedade de imóveis por acessão física, é tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra (SABBAG, 2011, p. 982).

Destaca Machado (2010, p. 411) que o IPTU incide sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Assim, significa que o imposto sobre a ITR não incide sobre edificações, mas somente sobre a terra, enquanto o IPTU incide sobre a terra e também sobre as edificações.

Com relação ao imóvel urbano, a regra é a da localização e não da destinação do imóvel. Assim, considera-se um imóvel urbano aquele situado dentro da zona urbana (MINARDI, 2017, p. 85).

Machado adverte (2010, p. 411) que o critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece, em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito a incidência do imposto ITR, e não ao imposto IPTU.

Nesse sentido é o que prescreve o art. 15 do Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados (DECRETO-LEI, 57/66).

Em síntese, hoje o critério geográfico é a regra. O imóvel deve ser considerado urbano, ou rural, conforme esteja situado na zona urbana, ou fora dela. Porém, para ser classificado para fins tributários como imóvel rural, dentro da área urbana, deve obter as determinações no art. 15 do Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966 (MACHADO, 2010, p. 413).

## **2.4 Base de cálculo**

A base de cálculo *in abstracto* - também designada por base normativa ou base tributável - é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência tributária (FURLAN, 2004, p. 95).

A base de cálculo será o valor venal do bem imóvel, não se considerando o valor dos bens moveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel. Pode-se afirmar que será o preço à vista que o imóvel alcançaria no mercado imobiliário (SABBAG, 2011, p. 984).

A função da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, sua



combinação gera a definição do débito tributário (CARVALHO, 2019, p. 356).

Ou seja, como destaca Furlan (2004, p. 85), a base de cálculo

[...] fornece o critério para determinação do “quanto é devido”, uma vez que a coisa posta na materialidade da hipótese de incidência é sempre passível de dimensão, como, por exemplo, o conceito de peso, volume, comprimento e largura.

Ou seja, a base do cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário. Entende-se que a base de cálculo, juntamente com a alíquota, discrimina o valor do imóvel, sem avaliar o contribuinte (ALEXANDRE, 2017, p. 746). Saliente-se que atualização do valor monetário da base de cálculo não implica majoração do tributo, podendo ser feita por meio de ato infralegal. Se o Decreto se exceder em relação aos índices oficiais, o excesso será declarado indevido, haja vista violar-se o princípio da legalidade tributária (SABBAG, 2011, p. 984).

Nesse sentido, é o que dispõe o art. 97, § 2º, do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I- a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II- a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo [...]

A esse respeito, importa destacar a Súmula n. 160 do Supremo Tribunal de Justiça, cuja transcrição segue descrito: “E defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

## 2.5 Alíquotas

A alíquota é um elemento integrante do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, em seu bojo traz relevante função de graduar o montante devido, proporcionalmente à capacidade contributiva do sujeito (FURLAN, 2004, p.110).

Para Carvalho (2019, p. 368), “[...] as alíquotas podem assumir duas feições:

a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo ou b) uma função, percentual ou não, da base de cálculo”.

O mesmo autor destaca ainda que:

Revelando-se como forma de fração, a alíquota pode ser proporcional invariável (seja qual for seu valor monetário): proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção) ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do nosso IR – pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar (CARVALHO, 2019, 367).

Segundo Alexandre (2017, p. 744), as diferenciações das alíquotas não têm expressão numérica, apenas situações de fato. A alíquota pode variar com o uso do imóvel, existindo alíquotas diferentes, como a variação da alíquota, de acordo com a localização do imóvel, com a classe do bairro, por exemplo.

A progressividade em função do valor do imóvel é instituída com finalidade puramente arrecadatória (progressividade fiscal), realizando a exigência de tributação graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte (MAZZA, 2015, p. 453).

A progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo. O critério diz com o aspecto quantitativo, do que decorre tanto a progressividade fiscal, como a progressividade extrafiscal (SABBAG, 2011, p. 485).

A primeira alia-se ao brocardo “Quanto Mais Se Ganha, Mais Se Paga”, no intuito meramente arrecadatório, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior. A segunda, por sua vez, fia-se a modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório (SABBAG, 2011, p. 485).

Segundo Alexandre (2017, p. 743), no objetivo extrafiscal, o intuito da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento. A arrecadação de tal tributo é mero efeito colateral.

Portanto, apresentadas as noções básicas relativas ao IPTU, passaremos, a partir de agora, a tratar do objeto específico deste trabalho.

### **3 EXTRAFISCALIDADE DO IPTU**

O IPTU é um tributo regido essencialmente por duas funções da tributação: a fiscal e a extrafiscal. Embora nos dias de hoje a extrafiscalidade seja aplicada de forma moderada, com finalidades diversas pelo ente político, existem dúvidas se é possível que haja o confisco do patrimônio do contribuinte em virtude da aplicação das alíquotas progressivas no tempo, na forma autorizada pela constituição, para viabilizar a observância do princípio da função social da propriedade urbana.

Diante disso, parece-nos que a resposta do problema proposto requer, previamente, a análise das funções da tributação, do princípio do não confisco e da função social da propriedade urbana.

### 3.1 As funções da tributação: fiscal, parafiscal e extrafiscal

O tributo tem função fiscal quando o seu objetivo é meramente arrecadatório para o estado, com fins de obter recursos para o ente custear as despesas públicas e exercer suas atribuições e gerar a máquina pública (CARNEIRO, 2019, p. 246).

Segundo Carvalho (2019, p. 260),

[...]fiscalidade é quando a organização jurídica denuncie os objetivos que superintenda a instituição, ou que governe aspectos estruturais, indicados ao fim exclusivo de munir os cofres públicos, restringindo interesses sociais, políticos ou econômicos que possam intervir em sua atividade impositiva.

Parafiscalidade, por sua vez, é fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear um sujeito ativo adverso, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos para implemento de seus objetivos peculiares (CARVALHO, 2019, p. 263).

No entendimento de Alexandre (2017, p. 44),

[...] na parafiscalidade, o objetivo da cobrança do tributo é arrecadar, mas o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que institui a exação. Por óbvio, o beneficiário dos recursos sempre será uma instituição que desempenhe uma atividade tipicamente estatal ou de interesse do estado, como os denominados serviços sociais autônomos.

A função extrafiscal, por outro lado, não tem natureza diretamente fiscal, mas seus instrumentos tributários são para fins intervencionistas e regulatórios, pois sua utilização é para intervir nos comportamentos dos indivíduos através de incentivos fiscais ou desestimulando algumas práticas específicas de interesse estatal (CARNEIRO, p. 246).

Pode-se dizer, assim, que a função extrafiscal tem a finalidade de intervenção de situação social e econômica, assim não pode ser confundida como “não arrecadatória” e possui funções político-sociais e econômicas (ALEXANDRE, 2017, p. 43).

Infer-se, portanto, que o IPTU poderá ser utilizado no seu viés extrafiscal, para exigir a adequada utilização do imóvel urbano, por exemplo, em observância ao princípio da função social da propriedade.

No entanto, antes de adentrarmos nessa discussão, que é central para este trabalho, importante se faz estudarmos o princípio do não confisco e da função social da propriedade.

### 3.2 O Princípio do não confisco

O princípio do não confisco é matéria controversa na doutrina, na medida em que leva a uma aparente antinomia: de um lado, o ente estatal que arrecada tributos para custear gastos públicos; do outro, a propriedade do cidadão, como garantia constitucional, não poderá ser confiscada pelo Poder Público (BERTI, 2009, p. 145).

A esse respeito, prescreve o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988

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

[...]

#### IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Carvalho (2019, p. 195) frisa que o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal adverte ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhe que existe limite para carga tributária.

Costuma-se identificar o confisco com a tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação (PULSEN, 2017, p. 143).

Segundo Berti (2009, p. 145), tal princípio é fundamental para garantir o direito do contribuinte, limitando o direito à propriedade para não ser confiscada, e ao mesmo tempo delimita o poder de tributar do fisco.

Um exemplo apresentado por Berti (2009, p. 146) é, no âmbito do Direito Administrativo, o Instituto de “Tombamento” afim de propiciar a garantir o interesse do estado em manter o patrimônio histórico e cultural.

A sanção, segundo Carvalho (2019, p. 550), estampa como uma tarefa designada pelo estado para desestimular condutas indesejáveis pelo ente municipal, desta forma, não deve desviar sua finalidade, estipulando percentuais elevados, sob contrariedade da vedação do não confisco.

Destaca Mazza (2015, p. 257) que fica certo que o referido princípio impede o estabelecimento de alíquotas próximas de 100%, por exemplo, na medida em que teriam o efeito de praticamente desapropriar o contribuinte ao contrário de tributar.

O princípio do não confisco proíbe também elevações muito súbitas nas alíquotas aplicáveis. Entretanto, a doutrina e jurisprudência encontram enorme dificuldade prática para delimitar outras aplicações concretas para o referido princípio (MAZZA, 2015, p. 257).

Significa dizer que não é permitido ao fisco lograr, direta ou indiretamente, mediante a instituição e cobrança de tributos, o efeito confiscatório da propriedade do contribuinte sujeito a norma impositiva em referência (BERTI, 2009, p. 150).

Segundo BERTI (2009, p. 152), é nítida a relação desse princípio com a capacidade econômica do contribuinte, distinguindo do que o artigo 145, §1, da CF cita que obriga o legislador graduar o tributo de acordo com o agente econômico.

### 3.3 Função social do imóvel

A Constituição Federal assegura o direito de propriedade em seu art. 5º, XXII, acentuando a sua função social que será atendida pelo proprietário. Em outras passagens manifesta preocupação com a função do imóvel (FURLAN, 2004, p. 145).

Nesse sentido, destaca Furlan (2004, p. 146) que:

O direito de propriedade não mais é tido como natureza absoluta, sem fronteiras, e sim, ao revés, suscetível de restrições quer de direito civil (no que tange ao direito de vizinhança), quer de direito público com limitações, exportações, servidões etc.

Assim, a propriedade privada e sua função foram elevados como princípios da ordem econômica, sendo não mas considerada como direito individual, pois, os princípios da ordem econômica são preordenados a vista a cumprir sua finalidade (FURLAN, 2004, p. 146).

Com isto, o proprietário apresenta faculdade de possuir um imóvel, sujeitando-se ao dever de utilizá-lo em plena consonância com o bem-estar comum e, respeitando a propriedade de outrem, ou seja, andam juntos o direito de possuir e o dever de cumprimento da função social (FURLAN, 2004, p. 147).

Segundo Machado (2010, p. 410), é facultado ao ente municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário o aproveitamento da função social sob pena, sucessivamente, de IPTU progressivo no tempo (art. 182, § 4, “a”, inc. II).

Assim, compreendidos os princípios do não confisco e da função social da propriedade, a partir de agora adentraremos no objeto específico deste trabalho, qual seja: aplicação da progressividade extrafiscal de alíquotas do IPTU e a (im) possibilidade de confisco do patrimônio do contribuinte.

### **4.3 A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU**

De início, importa ressaltar que progressividade fiscal é a majoração de alíquotas e bases de cálculos com a função de buscar, por via tributária, abastecer os cofres públicos, com objetivo de cunho arrecadatório, baseando-se no valor venal do imóvel (FURLAN, 2004, p. 188).

Existem dois princípios basilares que conjuga a progressividade fiscal. Segundo Furlan (2004, p. 120), um deles é o princípio da isonomia que significa que o imposto do sujeito passivo deve receber tratamento igual, proporcional aos demais, com isto a progressividade é a melhor maneira de garantir essa igualdade tributária.

Derivando-se desta igualdade, tem o princípio da capacidade contributiva que permite a progressividade, majora suas alíquotas e bases de cálculos conforme a capacidade econômica do sujeito, dando um tratamento isonômico (FURLAN, 2004, p. 123).

A EC 29/01, nesse contexto, autorizou expressamente a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, da CF/88), sem prejuízo da progressividade extrafiscal já prevista originariamente no art. 182, § 4º, da CF.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel; IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

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



[...]

Destaque-se que o STF entende que as leis, que antes da EC 29/01 estabeleciam a progressividade fiscal do IPTU, são inconstitucionais, conforme Súmula 668: “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”.

A progressividade extrafiscal, por sua vez, tem caráter ordinatório de tributação, não fiscais, ou seja, disciplina conduta do sujeito passivo, induzindo-se a fazer ou se abster de fazer alguma coisa, regulando sua função social (FURLAN, 2004, p.144). A progressividade fiscal, conforme dito anteriormente, é a majoração de alíquotas e bases de cálculos.

Segundo Furlan (2004, p. 144),

A diferença jurídica entre tributos fiscais e extrafiscais somente pode ser observada examinando-se a forma com que o legislador cuidou do princípio da capacidade contributiva em cada caso. Assim, designam-se tributos fiscais aqueles nos quais a capacidade aparece não apenas como pressuposto legitimador do tributo, mas também como critério de estruturação e de aplicação do mesmo.

Com base no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), o contribuinte não é observado pela sua capacidade econômica, mas sim por seu bem imóvel, sua localização, dimensões, luxo e características que comprove avaliação do bem. Portanto, a progressividade é em função do valor do imóvel (CARRAZA, 2003, p. 95).

Nesse sentido, a Constituição Federal quer, além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, que o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, assegurar o cumprimento da função social da propriedade, conforme o plano diretor (CARRAZA, 2003, p. 98).

Pode-se afirmar, assim, que a progressividade fiscal do IPTU, está ligada à capacidade contributiva, elencada nos arts. 145, § 1º, e 156, § 1º, I, da CF/88, e que ela independe da existência de um plano diretor do Município, em razão de seu caráter fiscal.

A progressividade extrafiscal, por outro lado, está prevista no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal/88, 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.

Vê-se, portanto, que a progressividade extrafiscal das alíquotas do IPTU depende da edição do plano diretor do Município que efetuará a ordenação da cidade, e que haja, previamente, a exigência de parcelamento ou edificação compulsória do imóvel.

Enfim, pode-se afirmar que a progressividade fiscal prestigia o princípio da capacidade contributiva; a progressividade extrafiscal, por sua vez, prestigia a função social da propriedade urbana, nos termos do plano diretor do Município.

#### **4.4 Análise da possibilidade de confisco da propriedade pelo IPTU progressivo extrafiscal**

No que diz respeito à possibilidade de confisco do imóvel do contribuinte pela aplicação da progressividade extrafiscal, importa destacar, inicialmente, que sanção é um dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza para impedir ou desestimular um ato ou fato que ordem jurídica proíbe (FURLAN, 2004, p. 149).

O tributo extrafiscal proibitivo, por outro lado, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica já permite (FURLAN, 2004, p. 149).

Nesse sentido, Furlan (2004, p. 149) entende que, ao se tratar de tributação fiscal ou extrafiscal, o dever tributário não pode assumir feição confiscatória, tendo em vista que a natureza jurídica da sanção se distingue perfeitamente da natureza jurídica do tributo extrafiscal.

Cabe destacar, ademais, que a aplicação da progressividade extrafiscal do IPTU deve observar o disposto no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal/88, bem como os requisitos previstos na Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade), que regulamento o referido dispositivo constitucional.

Nesse sentido, prescrevem os arts. 5º, 7º e 8º da referida lei:

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.

[...] (grifo nosso)

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º. § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. [grifo nosso]

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

[...] (LEI, 2001).

Percebe-se, da análise dos dispositivos citados, que a aplicação da progressividade extrafiscal do IPTU deve ocorrer pelo prazo máximo de 5 (cinco) anos consecutivos, com a majoração das alíquotas anual, não podendo esta ultrapassar o limite máximo de 15%. Ou seja, a progressividade das alíquotas do IPTU não poderá confiscar indiretamente o imóvel, pois o somatório das alíquotas aplicadas no período de 5 (cinco) anos jamais atingirá 100% do valor do imóvel, já que o máximo de IPTU a ser cobrado seria 75% (5 anos x 15% a cada ano) do valor do imóvel.

Observa-se ainda que, 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.

Ressalte-se, contudo, que a realização da função social é tão importante que o Estado pode, ocorrendo ofensa ou não atendimento da propalada função social, desapropriar o imóvel, “tomar o imóvel do proprietário” mediante decreto expropriatório publicado em diário, claro que não “tomar-se-á” a propriedade fortuita e gratuitamente, mas depois, advirão outras medidas, antes que a atuação do Poder Público culmine com o ato expropriatório (BERTIN, 2009, p. 133).

Por fim, nota-se que o intuito constitucional de exigência do cumprimento da função social da propriedade segue uma forma, com a adoção das seguintes medidas: parcelamento e a edificação compulsória, adoção de uma tributação progressiva e finalmente a desapropriação do imóvel, que será feita mediante o pagamento de indenização em títulos da dívida pública.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente artigo teve como objetivo estudar a extrafiscalidade do IPTU, função da tributação de grande importância para viabilizar a ordenação da cidade e o progresso urbano, no intuito de incentivar o bom uso do imóvel e combater irregularidades e atos ilícitos advindos dos atos praticados pelos contribuintes.

Colocou-se como problema central da pesquisa a análise da (im)possibilidade de confisco do imóvel urbano do sujeito passivo com a utilização das alíquotas progressivas do IPTU.

No tópico inicial, foram discutidas noções gerais sobre o Sistema Tributário Nacional, apresentando o conceito de tributo, a classificação das espécies tributárias e as características destas. Em seguida, deu-se ênfase ao estudo do IPTU, apresentando as noções gerais, tais como: competência, sujeito ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquotas. Logo após, tratou-se da extrafiscalidade do IPTU, do princípio do não confisco e da função social do imóvel urbano. Em seguida, discutiu-se sobre a progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, chegando-se à conclusão de que não há autorização constitucional, tampouco legal, para confiscar o patrimônio do contribuinte por meio da tributação extrafiscal.

Enfim, em verdade, a instituição da progressiva extrafiscal do IPTU, com a finalidade de regular o uso do imóvel urbano para observar a função social da propriedade, deve ser viabilizada na forma e nos limites previstos no art. 182, § 4º, II, da CF/88 e na Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), adotando-se as seguintes medidas: primeiro, exigindo o parcelamento e/ou edificação compulsória; em seguida, adotando a tributação progressiva; e, finalmente, desapropriando o imóvel, mediante o pagamento de indenização com pagamento em títulos da dívida pública.

## **REFERÊNCIAS**

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. ed. 11. Salvador: Juspodivm, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. ed. 12. São Paulo. Saraiva, 2006.
- BERTIN, Flavio de Azambuja. **Impostos extrafiscalidade e não-confisco**. ed. 3. Curitiba: ABDR, 2009.
- BRASIL. República, Presidência da. **Código tributário nacional**. Brasil. Casa Civil. 1966.
- \_\_\_\_\_. República, Presidência da. **Constituição da república federativa do brasil**. Casa Civil. 1988.
- \_\_\_\_\_. República, Presidência da. **Decreto – lei Nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Brasil. Casa Civil. 1967.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. ed. 19. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CASSONE, Vitorino. **Direito tributário**. ed. 28. São Paulo: Atlas GEN, 2018.
- CAVARLHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. ed. 30. São Paulo: Saraiva, 2019.
- FURLAN, Valéria. **IPTU – Imposto sobre propriedade territorial urbana**. ed. 2. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. ed. 38. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. ed. 5. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MINARDI, Josiane. **Direito tributário**. ed. 5. Salvador: Juspodivm, 2017.
- PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. ed. 8. São Paulo: Saraiva, 2017. SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. ed. 3. São Paulo: Saraiva, 2011.