

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URNABA-IPTU: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E GERAIS .

Bianca Xavier¹

Resumo

O presente texto tem como objetivo traçar as linhas gerais que definem o Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU.

Inicialmente será analisada a importância do IPTU nas finanças públicas municipais.

Em sequência, serão analisados os princípios constitucionais tributários aplicáveis a este imposto, bem como, as principais características da sua incidência, assim entendido, os aspectos material, espacial, subjetivo e quantitativo do IPTU.

Palavras chave:

IPTU. Aspectos Gerais. Princípios Constitucionais Tributários e Aspectos do Fato Gerador.

Histórico

O Imposto Predial e Territorial Urbano, conhecido como IPTU, teve sua origem na denominada “décima urbana”. Há registros do início da sua existência na carta de 19.05.1799 da Rainha D. Maria, como destaca o saudoso mestre Aliomar Baleeiro nos seguintes termos: “Atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho estabelecer o imposto de décima, nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa”.²

Fazendo-se uma retrospectiva constitucional, no que se refere à competência para legislar sobre o IPTU, a Constituição de 1891 concedia a competência para legislar esse tributo aos Estados, tendo sido transferida competência para os Municípios pela Constituição de 1934. A competência municipal foi mantida pelas constituições que a sucederam, incluindo-se, também, a Constituição de 1988.

¹ Coordenadora do LLM em Direito Tributário e Contabilidade Tributária do IBMEC, Secretária-Geral da Sociedade Brasileira de Direito Tributário-SBDT, Sócia da Siqueira Castro Advogados, Doutoranda em Direito Tributário na PUC/SP, Mestre em Direito e Desenvolvimento pela UCAM e Professora de Direito Tributário da Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário da UFF.

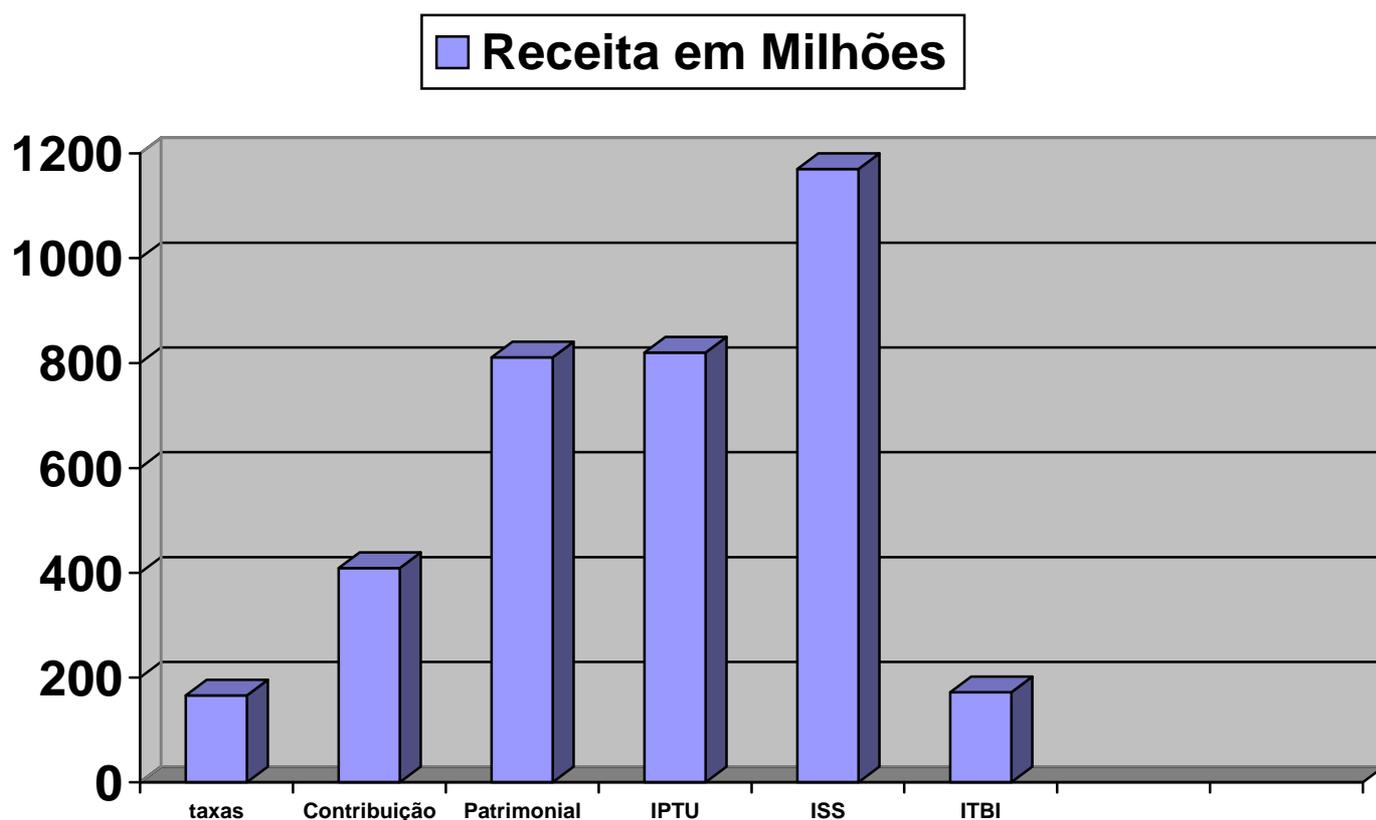
² BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 11ª edição, 2003, pg. 243.

Arrecadação do Imposto

O IPTU, juntamente com o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza-ISSQN assume grande importância nas finanças municipais, tendo em vista que os tributos citados representam 34,6% da arrecadação municipal no Rio de Janeiro.

A título de exemplo, pode-se destacar que em 2015, a arrecadação do IPTU totalizou R\$ 1.209.248 dos R\$ 8.830.345 da receita total do Município do Rio de Janeiro.³

Segue abaixo um gráfico demonstrativo das receitas do município do Rio de



2003:⁴

A efetividade da cobrança desse tributo pode ser confirmada por meio dos dados publicados pelo IBGE, até o ano de 2012, 84,9% dos municípios possuíam cadastro informatizado na administração tributária para fins de realização da cobrança do IPTU, destacando-se que nos municípios que apresentam mais de 500 mil habitantes o cadastrado encontra-se 100% informatizado, permitindo, dessa forma, a cobrança mais eficaz do tributo em questão.⁵

³ Dados disponíveis em: <http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/exibeconteudo?id=4257592>. Acesso dia 09/06/2015.

⁴ Dados extraídos do IBGE. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas_2003/default.shtm. Acesso em 09/06/2015.

⁵ Disponível em: ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2012/munic2012.pdf. Acesso me 09/06/2015.

Características Fundamentais do IPTU

O IPTU está adstrito à competência dos municípios, conforme o disposto no art. 156 da Constituição Federal⁶, assim sendo, os municípios possuem o poder de legislar sobre o imposto, devendo, contudo, observar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Além disso, trata-se de um imposto direto, ou seja, o seu fato gerador naturalmente não comporta a transferência do ônus pelo pagamento do tributo. Em outras palavras, a propriedade, posse ou domínio útil não estão ligados a uma cadeia econômica que necessariamente acarrete o repasse do tributo ao consumidor final do produto como ocorre, por exemplo, no ICMS.

No ICMS o comerciante ou o revendedor da mercadoria embute o valor do tributo pago desde a saída da fábrica no preço da mercadoria, repassando, por conseguinte, o ônus do tributo pago na cadeia econômica ao consumidor da mercadoria.

Deve-se destacar que a lei do inquilinato, qual seja, a Lei n.º 8.245/91 permite que o locatário seja responsabilizado contratualmente pelo pagamento do tributo, mas esta não é uma decorrência natural de todos que possuem propriedade, posse, ou domínio útil, razão pela qual, mesmo havendo a possibilidade atribuir-se a responsabilidade pelo pagamento do IPTU ao locatário, não é possível afirmar que tal tributo seja indireto, eis que a natureza do tributo deve ser aferida pelas suas características naturais, devendo ser registrado, contudo, a opinião de Aliomar Baleeiro que admitia, como exceção, a natureza indireta do tributo quando prevista a responsabilidade do locatário pelo pagamento do IPTU.⁷

Enquadra-se, ainda, como um imposto real, como elucida Bernardo Ribeiro de Moraes, por ser calculado sem levar em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte, ou, nas suas exatas palavras, o imposto é calculado ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o seu sujeito passivo.)⁸

A compreensão desta característica é de fácil apreensão quando comparada com o imposto diametralmente oposto, qual seja, o imposto de renda. No imposto de renda, ao contrário do IPTU, a pessoalidade é relevante, ou seja, leva em consideração para sua cobrança os aspectos pessoais do contribuinte. Veja-se o seguinte exemplo: Se dois contribuintes recebem um salário correspondente a R\$ 6.000,00 (seis mil reais) não necessariamente recolherão o mesmo montante a título de IR, pois deverão ser observadas as características individuais, como: (i) número de dependentes (filhos por exemplo); (ii) despesas médicas; (iii) despesa com instrução, dentre outros. Assim sendo, se o primeiro contribuinte é solteiro, não estuda, e goza de saúde plena, provavelmente pagará mais IR do que o contribuinte que perceba a mesma renda, mas que tenha três filhos e esteja matriculado em uma faculdade e, por fim, recebendo

⁶ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I-propriedade predial e territorial urbana.”

⁷ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 11ª edição, 2003, pg. 245.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1996, pg. 439.

tratamento de saúde, pois tais despesas poderão ser deduzidas do imposto a ser pago aos cofres públicos.

No entanto, quando se trata da quantificação do IPTU, esses mesmos contribuintes, caso possuam um imóvel no mesmo valor, ou seja, R\$ 6.000,00, pagarão rigorosamente o mesmo IPTU, tendo em vista que a exteriorização da riqueza leva em conta, tão somente, a coisa tributada.

Ocorre que, como veremos a seguir, o Supremo Tribunal Federal, reconheceu a possibilidade de serem levados em consideração alguns aspectos pessoais do contribuinte, por meio da chamada progressividade tributária.

Ademais a Emenda Constitucional 29/00, expressamente autorizou a fixação de alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel, assim como, permitiu a aplicação de alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel.

Registre-se, ainda, que o IPTU é eminentemente um *tributo fiscal*, ou melhor, seu objetivo é arrecadar recursos para o desenvolvimento das atividades financeiras do estado, tendo certa medida de extrafiscalidade, notadamente em relação a permissão da tributação progressiva quando o imóvel não for utilizado, edificado, ou quando for subutilizado.

Para o melhor entendimento da questão é preciso esclarecer o papel da extrafiscalidade no direito tributário brasileiro.

Em apertada síntese, é correto dizer que a fiscalidade é a utilização do tributo como mecanismo de arrecadação de numerário para os cofres estatais, ao passo que a extrafiscalidade consiste na utilização de tributos para outros fins que não puramente arrecadatórios (com finalidades sociais e econômicas, por exemplo).

O imposto de importação é um exemplo de imposto extrafiscal, pois sua cobrança visa estimular ou desestimular o comércio exterior. Isso ocorre, por exemplo, quando a União Federal majora, por exemplo, as alíquotas do imposto de importação sobre um determinado produto com a finalidade de desestimular a entrada desse produto no território nacional.

Vale ressaltar que a extrafiscalidade presente no imposto de importação está ligada ao equilíbrio do comércio exterior, enquanto a extrafiscalidade do IPTU está focada na preocupação constitucional com o exercício da função social da propriedade.

Assim sendo, quando o legislador constitucional prevê a possibilidade do aumento, a cada ano, das alíquotas do IPTU quando não for utilizada a propriedade, o legislador não objetivou pura e simplesmente aumentar a arrecadação do IPTU, teve, certamente, o desejo de desestimular a subutilização de propriedades. De fato, o que verdadeiramente importa para a classificação dos impostos em fiscal ou extrafiscal não é o efeito econômico e sim a finalidade predominante do imposto. O tema da progressividade visando o cumprimento da função social será tratado com maior profundidade nos próximos capítulos.

Princípios Constitucionais Tributários

Os tributos devem observar, sob pena da declaração da sua invalidade constitucional, os princípios constitucionais tributários que norteiam o Sistema Tributário Nacional, imperando, portanto, na instituição do IPTU pelos os municípios brasileiros, a observância obrigatória dos seguintes princípios: (i) legalidade; (ii) irretroatividade; (iii) anterioridade e (iv) capacidade contributiva.

O **princípio da legalidade** obriga que a instituição e a majoração do IPTU sejam realizadas pelo poder legislativo municipal. Neste particular, é importante salientar que o Código Tributário Nacional dispõe sobre os aspectos elementares do IPTU nos artigos 32 a 34, onde se encontra definido o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte desse tributo.

Contudo, nem a Constituição tampouco o Código Tributário Nacional são capazes de instituir o tributo. A Constituição define a competência e os limites do poder de tributar, ao passo que o Código Tributário Nacional, na sua função de Lei Complementar no Direito Tributário, estabelece as normas gerais para a instituição do tributo.

A instituição do tributo só ocorrerá por meio da elaboração, pelo processo legislativo municipal, de lei que, respeitando os limites constitucionais e as diretrizes previstas no Código Tributários Nacional, preveja a cobrança do IPTU.

Nesse contexto, não é demais ressaltar, que não é necessária à instituição do IPTU por Lei Complementar, podendo ser instituído o IPTU por lei municipal sem a necessidade de quorum qualificado.

A questão mais relevante sobre o tema refere-se à possibilidade de se estabelecer por Decreto, ou seja, por ato infralegal, o valor venal (planta de valores) das propriedades, o que será discutido na oportunidade em que traremos a base de cálculo do tributo.

O **princípio da irretroatividade** proíbe que a lei atinja fatos geradores pretéritos, ou seja, que uma lei publicada em 15 de junho de 2015 que aumente a alíquota do IPTU de 1% para 2% surta efeitos sobre o IPTU de 2015, uma vez que o fato gerador do exercício de 2015 ocorreu em 1 de janeiro de 2015, assim como, não poderá atingir os exercícios de 2014, 2013, e assim por diante.

Deverá, ainda, ser observado, o **princípio da anterioridade**, ou melhor, a regra da anterioridade, eis que se deve entender que a fixação de um prazo mínimo para os efeitos da norma tributária tem o objetivo de preservar, na realidade, a não surpresa do contribuinte.

Nessa linha de convicções, pode-se inferir que quando a Constituição Federal proíbe aplicação da lei tributária no mesmo exercício da lei que o instituiu ou o majorou, certamente, o desejo do legislador constituinte foi permitir que o contribuinte se programasse e planejasse, assim como, tomasse conhecimento da obrigatoriedade do recolhimento da exação, impedindo, portanto, que o contribuinte se veja surpreendido

pela necessidade de desembolsar dinheiro com pagamento de mais tributos de forma imediata.

Inicialmente, a Constituição previa que nenhum tributo seria cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada que lei que o institui ou majorou, eis o texto constitucional:

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

De acordo com essa norma constitucional, uma Lei que aumente a alíquota do IPTU em 15 de junho de 2015, só poderá ser cobrada em relação a fatos geradores ocorridos após 1 de janeiro de 2016, ou seja, nos exercícios seguintes. Contudo, se a mesma Lei for publicada em 31 de dezembro de 2015, esta lei poderá atingir o fato gerador ocorrido em 1º de janeiro de 2016, o que estava de acordo com a regra da anterioridade, mas não respeitava, a toda evidência, o princípio da não surpresa tributária.

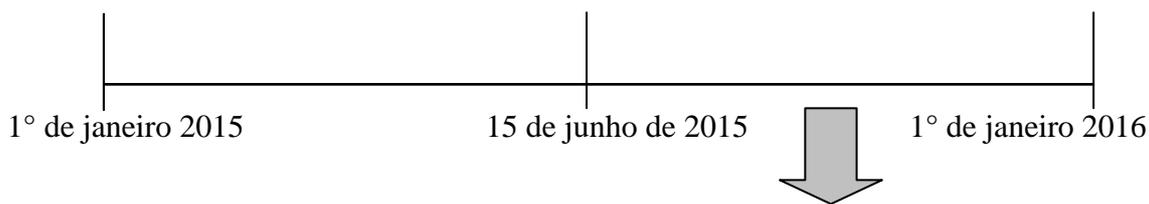
Na tentativa de corrigir o sistema, foi incluída pela Emenda Constitucional 42/2003, mais uma regra para aplicação da anterioridade tributária, incluindo a seguinte alínea ao artigo acima transcrito:

“c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; “

Bem se vê que atualmente para a alteração ou instituição do tributo não bastará que Município se valha da anterioridade máxima, como é hodiernamente conhecida a anterioridade que se refere à observância do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, não basta o Município alterar o tributo no final do exercício para que a alteração seja aproveitada para o fato gerador que irá ocorrer em 1º de janeiro do exercício imediatamente seguinte, deverá, portanto, haver no mínimo 90 dias entre a publicação da lei e os efeitos da norma.

Sob esse prisma propõe-se o estudo de alguns caso concretos:

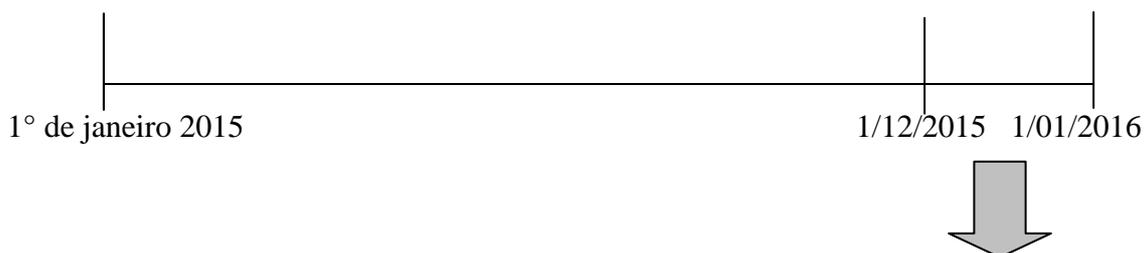
- (i) Majoração do IPTU de 1% para 2% em 15 de junho de 2015:



Mais de 90 dias entre a publicação e o fato gerador

No primeiro exemplo a majoração poderá ser aplicada aos fatos geradores ocorridos em 1º de janeiro de 2016, pois entre a publicação da norma e o exercício seguinte já terá decorrido mais de 90 dias.

- (ii) Majoração do IPTU de 1% para 2% em 1º dezembro de 2015:



Menos de 90 dias entre a publicação e o fato gerador

Nesse exemplo, a alteração realizada em 1º de dezembro não poderá ser aplicada aos fatos geradores ocorridos em 01 de janeiro de 2016, pois não basta o início do exercício seguinte para a adequação do princípio da anterioridade, pois deverá, também, haver um lapso temporal de 90 dias entre a publicação da lei e sua aplicação.

A lei só poderá ser aplicada em 01/03/2016, e como, no caso do IPTU os fatos geradores ocorrem em 1º de janeiro de cada exercício, a nova lei só atingirá os proprietários dos imóveis em 1º de janeiro de 2017.

No entanto, a alteração da base de cálculo, ou seja, quando Município majorar o valor venal da imóvel aplicar-se-á apenas a anterioridade máxima. Assim, caso seja aumentado o valor venal do IPTU em dezembro de 2015, tal aumento já poderá ser aplicado no fato gerador de 01 de janeiro de 2016,

Outro princípio que merece análise consiste no princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, que possui sua matriz constitucional estampada no parágrafo primeiro do art 145 da Constituição Federal, impõe ao legislador que a tributação seja graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Eis o artigo em comento:

“Art. 145.

§ 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.

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva pode se apresentar de quatro formas, ou seja, existem quatro subprincípios ligados à capacidade contributiva, que são: (i) proporcionalidade; (ii) progressividade; (iii) seletividade e (iv) personalização.

A seletividade, princípio aplicável ao ICMS, por exemplo, consiste na aplicação de alíquotas na relação indireta da sua essencialidade, ou melhor, quando mais essencial o produto menor deverá ser a alíquota aplicável.

Assim sendo, os produtos que compõem a cesta básica devem ter alíquotas menores ou até mesmo devem ser isentados ao passo que produtos como cigarro e bebidas alcoólicas assumem alíquotas elevadas.

A apresentação desse princípio pode ser demonstrada da seguinte forma:

<u>Produto</u>	<u>Alíquota</u>
Arroz.....	Próxima a 0%
Leite.....	Próxima a 0%
Cigarro.....	Próximo a 300%

A proporcionalidade, ou graduação, é a regra geral para mensurar a capacidade de contribuir, e consiste na aplicação de uma única alíquota sobre as diversas bases cálculos. O que calibrará a tributação será, tão somente, a base de cálculo.

Veja-se o seguinte exemplo de alíquotas proporcionais:

IPTU: 2% (dois por cento)

<u>Base de cálculo</u>	<u>Alíquota</u>
R\$ 100.000,00.....	2%..... R\$ 2.000,00
R\$ 200.000,00.....	2%..... R\$ 4.000,00

R\$ 250.000,00.....	2%.....	R\$ 5.000,00
R\$ 300.000,00.....	2%.....	R\$ 6.000,00

A progressividade, por sua vez, consiste no aumento da alíquota em razão do aumento da base de cálculo do imposto devido, ou seja, quanto maior a base de cálculo maior será a alíquota.

A progressividade está expressamente prevista no Imposto de Renda e no IPTU, inicialmente, cumpre destacar a aplicação do princípio da progressividade ao imposto de Renda, eis que a sua aplicação no IPTU demanda várias controvérsias na doutrina que serão tratadas de forma particularizadas no presente texto.

Veja-se, portanto, como se dá a progressividade no Imposto de Renda, conforme tabela vigente no ano-calendário de 2014:

<u><i>Base de Cálculo</i></u>	<u><i>Alíquota</i></u>
Até 21.453,42.....	0%
De 21.453,25 até	
31.151,42.....	7,5%
De 32.151,49 até	
42.869,16.....	15%
De 42.869,17 até	
53.656,72	22,5%
Acima 53.655,72.....	27,5%

Demonstrado o alcance e a aplicação do princípio da capacidade contributiva e, principalmente do subprincípio da progressividade, cabe-nos tecer alguns apontamentos sobre o princípio da progressividade em relação ao IPTU.

Da progressividade do IPTU

A progressividade no IPTU apresenta-se de cinco formas: (i) progressividade em relação ***ao valor do imóvel*** esta ligada, portanto, ao princípio da capacidade contributiva; (ii) a progressividade fiscal baseada na ***localização e uso do imóvel***, e que, portanto, não tem função social ou econômica; (iii) a progressividade para terrenos ***não utilizados, subutilizados ou não edificadas***.

Primeiramente, será realizada a análise da progressividade em relação ao uso e a localização do imóvel.

O tema em questão deve ser estudado tendo como principal foco a edição da Emenda Constitucional 29/2000, que expressamente autorizou a tributação do IPTU com alíquotas diferenciadas em razão do uso e localização do imóvel.

Assim sendo, há um marco temporal no estudo da progressividade do IPTU, qual seja, a promulgação da Emenda 29/00.

Para elucidar a questão posta, segue abaixo o quadro demonstrativo das alíquotas progressivas aplicadas no Município do Rio de Janeiro antes da Emenda Constitucional 29/00.

A título de exemplo, nos exercícios de 1999 a 2001, nos termos da Lei n.º 2.687, de 26 de novembro de 1998, aplicava-se a seguinte tabela de acordo com o tamanho, destinação e localização do imóvel.

I – Imóveis Edificados

I. Unidades Residenciais:

Faixas de Testada Fictícia	Alíquotas (%)			
	A⁹	B	C	ORLA
a) com até 50m ² e fração de área	0,15	0,15	0,35	0,80
b) com 51 até 100m ² e fração de área	0,30	0,35	0,75	0,90
c) com 101 até 150m ² e fração de área	0,60	0,70	1,10	1,15
d) com 151 até 300m ² e fração de área	0,75	0,85	1,15	1,20
e) com 301 até 500m ² e fração de área	0,90	1,00	1,30	1,35
f) com 501 até 1000m ² e fração de área	1,00	1,20	1,50	1,55

II. Unidades não-residenciais:

Faixas de Testada Fictícia	Alíquotas (%)			
	A	B	C	ORLA
a) com até 50m ² e fração de área	0,65	1,00	1,30	1,90
b) com 51 até 100m ² e fração de área	1,10	1,35	2,00	2,30
c) com 101 até 150m ² e fração de área	1,70	2,00	2,50	2,70
d) com 151 até 300m ² e fração de área	2,05	2,40	3,00	3,05

⁹ A, B, C se referem as zonas de localização da propriedade imobiliária.

e) com 301 até 500m ² e fração de área	2,40	2,70	3,20	3,25
f) com 501 até 1000m ² e fração de área	2,80	3,00	3,30	3,35
g) com 1001m ² de área em diante	3,00	3,30	3,50	3,55

III. Imóveis não-edificados:

Faixas de Testada Fictícia	Alíquotas (%)			
	A	B	C	ORLA
a) até 10m ² e fração	0,35	0,70	1,60	2,80
b) de 11 até 20m ² e fração	0,50	1,10	2,10	3,20
c) de 21 até 50m ² e fração	0,65	1,50	2,50	3,50
d) de 51 até 100m ² e fração	0,80	1,90	3,10	4,00
e) de 101 até 200m ² e fração	1,30	2,00	3,50	4,50
f) de 201 até 300m ² e fração	2,00	2,10	4,30	5,00
g) de 301m ² em diante	3,50	3,60	5,00	6,00

Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000 o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a adoção das alíquotas acima demonstradas, ou seja, progressivas, valendo-se da seguinte argumentação: (i) inexistência de previsão constitucional da aplicação da progressividade para o IPTU e (ii) o IPTU é um imposto real não admitindo a progressividade.

Cabe registrar que a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal não acarretou a intributabilidade da propriedade territorial urbana, mas, declarou à impossibilidade da aplicação das alíquotas progressivas, aplicando-se, então, a alíquota mínima para todos os imóveis.

Pode-se se extrair do voto exarado no julgamento do IPTU progressivo pelo STF antes da Emenda 29/00, que o entendimento corte maior era a de que regra para a aplicação do princípio da capacidade contributiva era a técnica da proporcionalidade da tributação, ou seja, uma única alíquota para todos os imóveis, sendo a diferenciação dos contribuintes mensurada por meio da base de cálculo aplicada em cada caso.

Para que se tributasse de forma progressiva, naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu que era imprescindível a expressa previsão constitucional.

Acrescente-se ao argumento da falta de previsão legal para a progressividade do IPTU, que o Supremo Tribunal Federal havia entendido que esse imposto é real, e assim sendo, a progressividade não poderia ser aplicada.

“EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.”

(STF,. RE 153771 / MG - MINAS GERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Julgamento: 05/09/1997 Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. IMPOSSIBILIDADE. 1. IPTU. Não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto. 2. A progressividade da alíquota do IPTU, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 156, I, § 1º e art. 182, § 4º, II, CF). 3. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(STF, AI-AgR 463679 / MG - MINAS GERAIS, AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 21/09/2004, Órgão Julgador, Primeira Turma Publicação: DJ 15-10-2004 PP-00008 EMENT VOL-02168-04 PP-00726)

Ocorre que mesmo com a pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto a inconstitucionalidade do IPTU progressivo, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000, alterando a redação do §1º do art. 156 da CF para permitir a progressividade em razão do valor do imóvel, bem como, distinguir as alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel, eis a nova redação constitucional:

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.

A inexistência da previsão constitucional para a progressividade fica então superada com a promulgação da Emenda Constitucional 29/00, pois segundo o entendimento do Ministro Marco Aurélio, a Emenda Constitucional é válida porque não afastou garantia individual, sendo possível, por conseguinte, a existência da progressividade do IPTU, pelo que esta posição passou a ser a majoritária no STF.

É forçoso reconhecer que atualmente o Supremo Tribunal Federal consagra a aplicação do princípio da capacidade contributiva em sua plenitude, ou seja, sempre que possível, como informa o preceito constitucional, deverá ser observada a mais justa e equânime forma de tributação.

Em resumo, a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite a progressividade do IPTU e até mesmo do ITCDM (Imposto de Transmissão causa mortis e doação), mesmo sem expressa previsão constitucional.

Da progressividade e a não utilizada do terreno

O inciso II, do §4º, do art. 182 da Constituição Federal, prevê que o IPTU poderá ser progressivo para regular a função social da propriedade urbana. A finalidade do tributo neste caso é promover o desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar social e de seus habitantes.

Para sua realização deverá ser observada: (i) a inserção prévia da área a ser tributada progressivamente na lei do Plano Diretor da Cidade, que só pode ser aprovado por 3/5 dos vereadores, após duas audiências públicas não podendo sofrer mais de uma alteração anual; (ii) a definição da função social da propriedade urbana exclusivamente pela lei que aprova o Plano Diretor, que é impositivo para Municípios com mais de vinte mil habitantes; (iii) a concessão de prazo para o proprietário construir ou lotear imóvel incluído no Plano Diretor; (iv) apenas após descumprida a obrigação de fazer é que surge a faculdade de o ente político de lançar mão da tributação progressiva com o fito de demover a teimosia do proprietário, que insistir na disfunção social da propriedade urbana, finalmente (v) o fator temporal, isto é, o aumento da alíquota irá ocorrendo a cada ano em que o proprietário descumprir a obrigação de fazer, o que afasta a progressividade fundada no valor venal do imóvel, ou na sua destinação.

O Estatuto da Cida de prevê a progressividade nos seguintes termos:

“Lei nº 10.257/01

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.

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.”

Outra questão discutida na literatura tributária consiste no possível caráter sancionatório da progressividade prevista no art. 182 da Constituição Federal.

Isto porque de acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional *"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"*, assim, a primeira vista, poderia se entender que a aplicação das alíquotas progressivas prevista no art. 182 da Constituição Federal corresponderiam a uma sanção pela a não utilização ou a subutilização do imóvel.

Tal entedimento não deve prevalecer, pois nosso ordenamento jurídico estimula a ulilização da propriedade, sendo, na realidade, este o fudamento que a justifica. Ademias, a não utilização da propriedade não caracteriza uma atividade ilícita, assim sendo, a IPTU progressivo no tempo é uma expressão da extrafiscalidade fiscal (desestimular a não utilização da propriedade), e não uma snção de ato ilícito.

Cabe, finalmente, a transcrição de parte do relatório de gestão de finanças públicas, elabora pelo IBGE em 2001, demonstrando a aplicação da progressividade nos municípios brasileiros:

“IPTU progressivo

O Estatuto da Cidade regulamentou uma série de dispositivos direcionados ao combate da especulação imobiliária nas cidades. Com base nos artigos 5º e 6º, a lei municipal específica poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não-edificado, subtilizado ou não-utilizado em área incluída na lei do Plano Diretor.

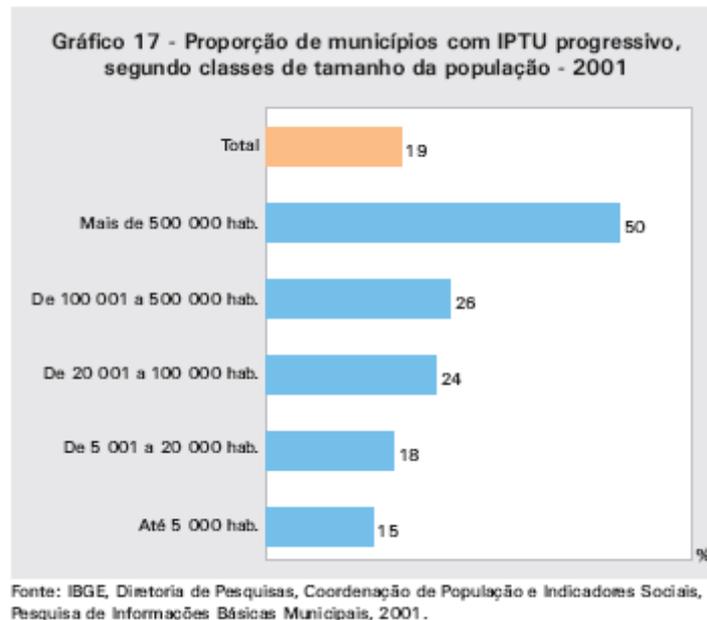
Em caso do descumprimento das condições e prazos que forem estabelecidos para o parcelamento, a edificação e a utilização compulsórios, o município poderá aplicar sobre esses terrenos o IPTU progressivo no tempo. Esse instrumento consiste no aumento progressivo da alíquota de imposto sobre a propriedade predial e territorial, pelo prazo de até cinco anos consecutivos. A alíquota de IPTU poderá dobrar a cada ano, podendo alcançar um teto de 15% do valor venal do imóvel.

Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação legal de parcelamento, edificação ou utilização, o poder público municipal poderá proceder à desapropriação do imóvel efetuando o pagamento da indenização mediante títulos da dívida pública. Conforme destaca Cymbalista (2001), o conjunto desses instrumentos pode representar uma possibilidade de atuar, efetivamente, no crescimento da cidade, uma vez que, ao se promover uma ocupação mais intensa nas áreas onde a infra-estrutura é mais presente, se reduzirá a pressão pela urbanização das áreas periféricas, dotadas de pouca infra-estrutura e ambientalmente vulneráveis.

O IPTU progressivo no tempo é aplicado por 18,8% das administrações municipais brasileiras e sua incidência é mais expressiva nos municípios mais populosos (Gráfico 17). Entre os municípios com até 5 mil habitantes,

cerca de 15% faziam uso deste instrumento. Já para aqueles enquadrados na faixa de 5 mil a 20 mil habitantes, o percentual era de 17,6%, e aumentava para 23,8%, para aqueles com população entre 20 mil e 100 mil pessoas. Entre os aglomerados populacionais de 100 mil a 500 mil pessoas, 26,3% aplicavam o IPTU progressivo no tempo, sendo que entre os municípios com mais de 500 mil habitantes a adoção desse instrumento crescia significativamente e alcançava 50%. As Regiões Norte (24,9%) e Centro-Oeste (24%) detinham as maiores proporções de municípios que aplicavam o IPTU progressivo, seguidas pela Região Sul (20,9%), Nordeste (18,1%) e Sudeste (15%) (calculadas a partir da Tabela 12 de resultados). Entre as Unidades da Federação, apenas em Roraima nenhum município lançava mão deste instrumento de combate à especulação imobiliária. No conjunto das demais Unidades da federação, chamavam a atenção as proporções existentes em Rondônia (42,3%) e na Paraíba (5,4%), respectivamente a maior e a menor do País”

Eis o gráfico citado no relatório:



Hipótese de Incidência e Fato Gerador

Não há definição na Constituição Federal, assim como ocorre no Imposto de Renda, do fato gerador do IPTU.

A Constituição Federal se limita, como é o seu papel, em autorizar que os Municípios institua imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Como sempre, após os regramentos ditados pela norma constitucional, cabe ao Código Tributário Nacional oferecer elementos para nortear a tributação.

Cumprindo esse papel o CTN, em seu artigo 32, assim preleciona:

“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.”

Estabelecidas essas premissas, e traçadas as principais normas que circundam a hipótese de incidência do IPTU, é chegada a hora de se individualizar os cinco aspectos do fato gerador, a saber: (i) material; (ii) temporal; (iii) subjetivo e (iv) quantitativo e (v) espacial.

a) Critério Material

Como anteriormente demonstrado a Constituição Federal legitima a cobrança pelos Municípios do imposto sobre a propriedade predial urbana, tendo o Código Tributário Nacional definido como fato gerador tanto a propriedade como a posse e o domínio útil.

Vale esclarecer que não houve qualquer impropriedade do Código Tributário Nacional ao permitir a tributação da posse e do domínio útil, eis que ambos os institutos denotam poderes ligados à propriedade, e exteriorizam, acima de tudo, capacidade contributiva.

Contudo, tal entendimento não é pacífico, cabendo, portanto, o registro do entendimento contrário, hoje minoritário, bem representado por Jayr Viégas Gavaldão Jr, em textual:

“Tendo em conta o conceito de propriedade, já definido no âmbito do sistema constitucional, entendemos consentâneo com o sistema tributário vigente anunciar que o art. 32 do Código Tributário Nacional é inconstitucional. Isso porque o dispositivo legal desfigurou a competência municipal para a instituição do IPTU, permitindo a incidência do imposto sobre relações jurídicas diversas daquela designada por propriedade.

(...)

A posse, como ocorre com a propriedade, também resulta de comandos normativos que perfazem uma relação jurídica atribuindo ao sujeito ativo dessa relação poderes sobre um bem. Não há na posse, contudo, todos os atributos que acompanham a propriedade, não há domínio pleno.

O sujeito ativo da relação de posse não é proprietário, nem mesmo adotando-se classificação doutrinárias, empreendidas para fins didáticos, que qualificam a posse como exteriorização da propriedade. Se a relação de posse e a relação de propriedade não se confundem, ao se admitir que o IPTU incida também sobre a posse prestigia-se o deslocamento da hipótese de incidência do tributo, contrariando sua matriz constitucional.”¹⁰

Com efeito, a tributação alcança a propriedade dos *terrenos urbanos* e a propriedade de *edifícios urbanos*.

¹⁰ GALVALDÃO, Jayr Viegas, IPTU, Aspectos jurídicos relevantes, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo, Quarte Latin, 2002.

Em resumo, será devido o tributo sobre os bens imóveis, prédios e terrenos, excluídos do conceito os direitos reais sobre o bem, o direito a sucessão aberta, os frutos, as árvores, os bens móveis existente na propriedade.

Os imóveis passíveis de tributação são os por acessão natural ou acessão física, industrial ou artificial.

Entende-se por **acessão natural** o solo com a superfície, o espaço aéreo e o subsolo decorrentes de acontecimentos naturais, como formação de ilhas, aluvião, avulsão e abandono de álveo. **Acessão física, artificial ou industrial** corresponde a tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que não possam ser retirados sem destruição, modificação fratura ou dano.

Para sabermos o alcance do critério material da hipótese de incidência do IPTU é imperiosa a análise dos conceitos civilistas de propriedade, pois, conforme o art 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou delimitar competência tributária.

Essa vedação impede que a voracidade arrecadatória decida tributar, por exemplo, as aeronaves a título de IPTU, pois no direito privado as aeronaves são classificadas como bens móveis, estando, portanto, fora do campo de incidência do IPTU.

Resta claro, portanto, que a propriedade, a posse, o domínio útil, as acessões, são conceitos que necessariamente devem ser retirados da legislação civil e respeitados pela norma impositiva tributária.

A **posse** está prevista no artigo 1.196 do Código Civil brasileiro de 2002 que preleciona:

“ Art 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes à propriedade.”

O conceito de posse é muito bem diferenciado pela legislação do conceito de detentor, uma vez que devem ser excluídos todos aqueles que não exercem a posse com *animus domini*, assim, o possuidor está na posse do bem se colocando como dono da coisa, ao passo que a detentor conserva a posse sobre a ordem e instrução de outrem como decorrência de uma relação de dependência, como por exemplo, um empregado que reside no imóvel do empregador para prestar serviços a este, sem, no entanto, possui qualquer expectativa de adquirir o bem.

Nos termos do arts. 678 e 694 Do Código Civil, o **domínio útil** é o direito real de fruição ou gozo de coisa alheia, consistente na atribuição da enfiteuse, espécie de arrendamento perpétuo do imóvel, pelo proprietário. O domínio direto continua com o proprietário, mas o domínio útil passa ao enfiteuta, o titular do domínio útil é

necessariamente o não proprietário na enfiteuse, também conhecida por aforamento ou empraçamento.

Contudo, não basta o estudo dos conceitos de propriedade para delimitar o aspecto material do IPTU, ou seja, nem toda propriedade, posse ou domínio útil será tributada por este imposto, eis que há a necessidade de que esses bens estejam localizados na zona urbana.

A zona urbana é caracterizada pela existência de pelo menos dois dos melhoramentos executados ou mantidos pelo poder público federal, estadual ou municipal, referidos no §1º do art. 32 do CTN que são:

- (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de água;
- (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 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

O §2º faculta, ainda, à lei municipal considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio.

Percebe-se, assim, que a caracterização de imóvel urbano não leva em consideração a sua destinação e sim a atuação do poder público, é importante ressaltar que para fins de tributação, já que não há limitações constitucionais quanto a caracterização de zona urbana, é possível a definição pelo direito tributário. Assim, o imóvel urbano e rural como é concebido no direito civil (baseado na destinação) não se aplica para a conceituação de zona urbana para fins tributários.

Destaca-se, nesse sentido, a definição de João Damasceno Borges de Miranda sobre o tema:

“Ao visitarmos o teor do quanto dispõe o §1º do art. 32, do CTN entendemos que o município pode, por exemplo, cobrar IPTU de imóveis industriais, comerciais e de prestadores de serviços que não se encontrem dentro do núcleo urbano, do seu cinturão habitacional. Sim, pois para tanto, deverá atender o preenchimento de pelo menos dois requisitos mínimos previstos na referida norma em comento. E o critério espacial do imposto em tela restringe-se à definição, por lei municipal, de sua zona urbana, para efeito de exação do mesmo. Esta definição deverá, necessariamente, observar os critérios definidos no artigo supra citado do CTN.

E, a contrário senso, não pode lei alguma prevê uma ordem impositiva com inteligência que não esteja em conformidade com a construção lógica do tributo em tela, que não tome por fundamento a titularidade da propriedade e o exercício da posse com ânimo de apropriar-se. Quer-se dizer que não

poderá considerar para efeito do imposto a destinação do imóvel, por exemplo.”¹¹

Como é sabido e consabido, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela atual Carta Constitucional com status de Lei Complementar, assim, a lei municipal não pode definir a destinação como elemento caracterizador do IPTU, uma vez que a Lei Complementar possui definição diversa.

Deve-se apenas destacar que nos casos de imóveis, independentemente de sua localização, mas que comprovadamente sejam destinados à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial, estarão sujeitos ao ITR segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 15, do Decreto-lei 57/66, recepcionado com status de lei complementar.

Portanto, a regra geral é a de que a definição da incidência do ITR e do IPTU depende da existência das melhorias executadas e mantidas pelo Poder Público, com exceção dos contribuintes que provem exercer exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial.

b) Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo é composto da *base de cálculo* e da *alíquota* aplicáveis ao fato gerador.

De fato, o art. 33 do Código Tributário Nacional fixa o valor venal como elemento quantificador do tributo.

De acordo com essa diretriz deve o legislador municipal definir os critérios que serão utilizados para a definição dessa base de cálculo.

Neste sentido, é lição de Xavier de Albuquerque, em textual:

“Tal como simplesmente enunciado no Código Tributário Nacional valor venal constitui exemplo de conceito indeterminado, que assim se denomina, no ensinamento de outro saudoso tributarista pátrio, o Prof. Almicar de Araújo Falcão: (...) não porque ele seja indeterminável, mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipóteses concreta disporão.”¹²

Acrescentem-se, ainda, as observações de Ricardo Malachias Cionelo¹³:

¹¹ MIRANDA, João Damasceno Borges, IPTU, Aspectos jurídicos relevantes, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo, Quarte Latin, 2002.

¹² ALBUQUERQUE, Xavier de, Imposto predial e territorial urbano. Atualização da base de cálculo-plantas de valores. Revista de Direito Tributário São Paulo, n. 25, p 53.

¹³ CIONELO, Ricardo Malachias, IPTU, Aspectos jurídicos relevantes, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo, Quarte Latin, 2002.

“Analisando a definição de valor venal, Aires Fernando Barreto afirma que “é possível conceituar valor venal como o valor normal que qualquer bem comercial obtém no mercado. A seu turno, valor venal de imóvel nada mais é do que espécie desse gênero e como tal não foge às regras que ditam a apuração dos demais valores venais. Os valores venais, quaisquer que sejam, são sempre decorrentes das forças econômicas que caracterizam a lei da oferta e da procura; todavia, ademais disso, são valores altamente influenciados por fatores psicológicos ou subjetivos. Por isso, é temerário afirmar que na sua busca se venha a encontrar alguma coisa mais precisa do que um “valor provável de venda”.

Portanto, foi eleito o preço de venda do imóvel no mercado como valor de base de cálculo da exação.

Ocorre que o mercado de imóveis como os demais mercados sofrem influências externas que determinam mudanças periódicas nos seus preços, como por exemplo, a desvalorização em razão da instauração de favelas próximas ao imóvel.

Dada à oscilação presente no mercado imobiliário o Poder Executivo passou a estabelecer por Decreto a planta de valores que embasam a cobrança do IPTU.

Neste sentido, é o ensinamento de Misabel Derzi:

“Como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes, medidas de simplificação da execução das leis têm sido tomados pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas de valores ou tabela de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem. (Assim como funcionam as pautas de valores no imposto de imposto ou no imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços).”¹⁴

A finalidade das pautas de valores, como se percebe, é a de permitir a justa adequação dos valores, consagrando, assim, o princípio da capacidade contributiva, eis que o valor pago estará em real consonância com o valor de mercado.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a fixação de planta de valores por Decreto, exigindo a edição de lei para a fixação desses valores.

Impende destacar, conforme observado por Cíntia Estefania Fernandes¹⁵ que o Supremo reconheceu a validade constitucional da fixação por decerto do valor venal, desde que haja expressa previsão legal, com a imposição de parâmetros para o ato infra legal.

Neste sentido, seguem os conteúdos normativos e as ementas para comparação e reflexão:

¹⁴ Ob cit. Pg. 249

¹⁵ FERNANDES, Cíntia Estefania, IPTU-Texto e Contexto, São Paulo, Quartier Latin, 2005, pg. 344

“Conteúdo na Lei

-fixação em cifras dos valores do metro quadrado (Cr\$ 6,00, Cr\$ 5,00 e etc; CR\$ 100,00, CR\$ 75,00 etc), segundo a localização do terreno e a classe da construção;

-previsão de revisão e ajustamento anula em tabela aprovada pelo Legislativo.

Conteúdo de decreto

-fixação em cifras de novos valores do metro quadrado (Cr\$20,00, CR\$ 150,00 etc), segundo a localização do terreno e a classe de construção.”

(RE 87.763, Julgou Ilegítimo o Decreto)

Eis a ementa do acórdão:

“Imposto predial. Alteração do valor venal do imóvel mediante Decreto. O § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional diz respeito, somente, a correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando a reavaliação mesma (reavaliação econômica) desse valor venal. Para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do anterior mais a correção monetária, e mister lei, não bastando, para isso, simples decreto. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

“Conteúdo da Lei

-previsão de critérios para a determinação do valor venal: a) prédios: área construída x valor unitário do metro quadrado do tipo padrão, + OU – fatores de correção; b) terrenos:área x valor unitário do metro quadrado, + ou – fatores de correção;

-previsão de instrumentos para a apuração: a) plantas de valores estabelecidas pelo Executivo, com indicação do valor do metro quadrado dos terrenos em função de sua localização; b) informações de órgãos técnicos da construção civil sobre o valor do metro quadrado das construções; c) fatores de correção (situação pedagógica ou topográfica dos terrenos, categoria e estado de conservação dos prédios).

Conteúdo do Decreto

-fixação de fórmula: valor venal é igual ao valor do terreno mais o valor da edificação ($V_{vi}=V_T+V_E$);

-fixação em cifra do valor base do metro quadrado;

-fixação do valor corretivo, pedagógico ou topográfico, de conservação, de tipo de edificação etc.

(RE 95.973. Decreto legítimo)

Veja-se a síntese da decisão:

“Imposto predial. Base de cálculo. Valor venal (majoração). Regulamento. Princípio da anualidade. - a fixação do valor venal pela administração segundo critérios postos em norma regulamentar, sob os parâmetros de lei precedente, a que se visa dar execução, não envolve alteração ou inovação da base de cálculo a comprometer o princípio constitucional da anterioridade da lei tributaria. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

A simplificação da tributação com a conseqüente aplicação do princípio da praticidade é bastante aceita pela doutrina, que vê na realidade um certo exagero na aplicação do princípio da tipicidade no direito pátrio.

Neste diapasão, são as doudas opiniões de Ricardo Lodi Ribeiro¹⁶ e Misabel Derzi¹⁷:

(...) Desse modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo coma definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao direito tributário.

Em conseqüência desse entendimento, se revela bastante equivocada a posição do Superior Tribunal de Justiça espelhada no verbete n.º 160 de sua súmula, que prevê que só a lei poderá elevar o valor venal do imóvel para fins de definição da base de cálculo do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária. Ora, tanto o CTN, quanto o legislador municipal já definiram a base de cálculo do IPTU: o valor venal, que se traduz em valor de mercado. A definição do valor de mercado de cada imóvel é função essencialmente administrativa, no desempenhada atividade lançadora. Não cabe ao parlamento municipal deliberar sobre o valor dos imóveis em cada região. É ato administrativo, a partir da realidade do mercado, que irá valorar o valor real, (a base de cálculo legal), no caso concreto, sendo a planta de valores uma mero mecanismo interno facilitador da atividade lançadora, que, nesse caso, deve se dar de ofício, nos termos do art. 149, I, do CTN.”

“De fato, os mapas ou plantas de valores têm como objetivos a fixação de fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado de terreno e de construção. Contêm, portanto, padrões numericamente definidos, que são índices gerais aplicáveis a quadras, áreas, zonas ou bairros e a espécie de construção (luxo, normal, popular, etc...). portanto, a confecção desses mapas de valores é tarefa técnica afeta a Administração Pública, que, para isso, se vale de pesquisa no mercado imobiliário. São ou devem ser “aproximações” ou “estimativas” que devem nortear o encontro do valor venal de cada imóvel em particular. O cumprimento fiel da lei, que dispõe ser o valor venal a base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não pode se limitar a apurara o montante a pagar, segundo a singela multiplicação do valor unitário do metro quadrado de terreno ou de construção pelo número de metros quadrados possuídos por cada contribuinte.

No aspecto material também cabe à análise das alíquotas aplicáveis ao valor venal do imóvel.

A possibilidade da aplicação das alíquotas progressivas foi objeto de exame anteriormente, cabendo ainda tecer alguns comentários acerca da impossibilidade do efeito confiscatório em se tratando do imposto predial territorial urbano.

¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária, Edirora Lumem Iuris, Rio de Janeiro, 2003, p. 39.

¹⁷ Ob cit. Pg. 250.

Preliminarmente, é importante frisar que o princípio da capacidade contributiva deve ser visto sob dois prismas, o de preservar o mínimo existencial e o de impedir o efeito confiscatório.

O primeiro aspecto, qual seja, a preservação do mínimo existencial, visa a impedir que a tributação atinja parcela do patrimônio ou da renda do contribuinte de forma a ferir o princípio da dignidade da pessoa humana. Em outras palavras, o pagamento do tributo por parte do contribuinte não pode levá-lo a um estado de miserabilidade e de desamparo econômico.

Sob outra vertente mesmo que o indivíduo possa contribuir sem afetar a sua dignidade, deverá o poder de tributar observar o limite máximo da tributação que reside na preservação do patrimônio do contribuinte pela expressa vedação da utilização do tributo com efeito de confisco.

De fato, na prática é muito difícil estabelecer parâmetros numéricos de aceitabilidade da tributação, contudo quando o tributo recai sobre patrimônio tal fato pode ser verificado pelo somatório no tempo do valor total a ser pago.

A aplicação, por exemplo, de uma alíquota no percentual de 25% sobre o valor venal do bem, acarretará a perda do patrimônio em quatro anos, sendo de fácil percepção o caráter confiscatório da tributação.

c) Aspecto temporal

Considera-se ocorrido o fato gerador do IPTU no primeiro dia do exercício a que corresponder o imposto, ou seja, em primeiro de janeiro de cada ano.

Assim sendo, se um imóvel é vendido e a transcrição imobiliária é realizada com sucesso no dia 2 de janeiro, caberia ao vendedor do imóvel o pagamento do tributo, pois o fato gerador é anterior a compra.

Contudo, por força do art. 131 do Código Tributário Nacional será responsável pelo pagamento do tributo o adquirente do imóvel caso não possua o comprovante de quitação dos tributos a ele inerentes.

Eis o que dispõe o art 131 do Código Tributário Nacional:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
I-O adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos com inobservância do disposto no art. 191
(...)”

Assim sendo, mesmo que o fato gerador tenha ocorrido antes da realização da compra, caso não seja exigido o comprovante do pagamento do tributo, o adquirente poderá ser instado a adimplir o IPTU não recolhido pelo vendedor do imóvel.

d) Aspecto subjetivo

O aspecto subjetivo diz respeito aos sujeitos obrigados ao pagamento do tributo, caberá a lei municipal nos limites previsto no Código Tributário Nacional, dispor sobre o assunto.

Vale lembrar, portanto, que nos termos do art. 34 do CTN, o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu titular a qualquer título.

Em relação à posse, conforme ressaltado quando da análise do aspecto material, é preciso diferenciar a posse desprovida de qualquer conteúdo econômico como, por exemplo, a posse do mero locatário daquele que efetivamente possui o imóvel com *animus domini*.

Com efeito, o possuidor, nos termos do art. 34 do Código Tributário Nacional é aquele detentor de posse de conteúdo patrimonial. O possuidor não precisa, necessariamente, ter título formalizado, como acontece na posse por apreensão física, regulada pelo art. 485 do Código Civil. E isto porque o IPTU é um imposto imobiliário direto, que grava a disponibilidade econômica efetiva, e não o título patrimonial.

Hugo de Brito Machado¹⁸ defende que :

“O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário, se este reúne em seu patrimônio os dois domínios do imóvel. Se há enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil. E, finalmente, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe, para ser proprietário, apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte”.

Destaca-se que conforme a pacífica jurisprudência dos tribunais, o promissário comprador também se enquadra no perfil constitucional e legal de contribuinte do IPTU.

Registre-se, ainda, que alguns juristas que defendem tese contrária, ou seja, a de que o proprietário propriamente dito é o contribuinte preferencial do imposto, e na impossibilidade de se determinar o real proprietário, legitimada estaria a Fazenda Municipal a proceder à cobrança do titular do domínio útil e, sucessivamente, do possuidor a qualquer título, havendo, portanto, uma ordem preferencial para a cobrança do imposto.

Contudo, esta não é a tese vencedora no Superior Tribunal de Justiça. Esse tribunal entende que legislação municipal pode eleger como contribuinte e, conseqüentemente cobrar o IPTU, do proprietário ou do possuidor a qualquer título (promitente comprador).

Neste sentido é o conteúdo do seguinte acórdão:

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 367.

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. AUSÊNCIA DE REGISTRO. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL.

I - A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).

II - O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU "é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título", cabendo ao legislador municipal eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN.

III - No caso concreto, não há notícia de que a lei municipal tenha eleito o promitente-comprador como contribuinte do IPTU de forma a excluir o proprietário, hipótese em que afastada fica a retirada do proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU.

Precedente: REsp nº 475.078/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 27/09/2004.

IV - Recurso especial improvido.”

(STJ, Recurso Especial nº 475.078, DJ 18/08/2005)

É imperioso ressaltar que a legislação tributária do município do Rio de Janeiro, por exemplo, estabelece expressamente como contribuinte do IPTU o promissário comprador inexistindo qualquer ordem preferencial de cobrança, conforme o Código Tributário Municipal do Rio de Janeiro (*Lei n.º 691, de 24 de dezembro de 1984*):

“**Art. 62** Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes-compradores imitidos na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.”

Assim sendo, o proprietário ou possuidor a qualquer título poderá figurar como contribuinte nas legislações municipais.

Nessa linha de entendimento poderá a lei municipal eleger os seguintes sujeitos como contribuintes do imposto:

- (i) o proprietário;
- (ii) o fiduciário ou fideicomissário;
- (iii) o nu proprietário;
- (iv) o promissário comprador do imóvel;
- (v) o enfiteuta;
- (vi) o proprietário com propriedade resolúvel;
- (vii) o possuidor uso *ad usucapionem*.

e) Aspecto Espacial

O critério espacial do IPTU é a Zona Urbana do Município em que se localiza a propriedade, nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional.

Considerações Finais

O IPTU é uma fonte de receita importante para os cofres municipais, pois se trata de um tributo no qual administração tributária já possui os dados para cobrança e independe de qualquer ato por parte do contribuinte, devendo ser destacado o fato de que a maior parte dos municípios possui cadastro informatizado permitindo a cobrança eficaz do imposto.

A competência para legislar sobre o IPTU pertence aos municípios brasileiros, que devem, por meio de lei ordinária, disciplinarem a incidência e a cobrança do tributo em questão.

Contudo, o legislador ordinário deve observar os princípios constitucionais da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade contributiva, bem como, os limites estabelecidos no Código Tributário Nacional.

A fixação da planta de valores, por exemplo, deve ser realizada por lei, ou pelo menos, os parâmetros para sua fixação devem estar previstos na lei e a correlata delegação para ato infralegal.

Outro aspecto importante foi o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal da constitucionalidade das alíquotas progressivas do IPTU, portanto, o legislador está legitimado a estabelecer alíquotas diferenciadas a depender da localização do imóvel e sua destinação.

Deve-se ressaltar, ainda, que as alterações promovidas pelo legislador ordinário que comportem no aumento do IPTU só podem ser implementadas no 1º dia do exercício seguinte a publicação da lei, respeitada, igualmente, a necessidade de que a entre a publicação da lei e sua incidência tenha transcorrido mais que 90 dias.

A única exceção no IPTU no que diz respeito ao princípio da noventena refere-se a majoração do valor venal dos imóveis. Neste caso, deve ser observada apenas a anterioridade do 1º dia do exercício seguinte, assim, o aumento do valor venal do imóvel publicado em 31 de dezembro, terá validade sobre o fato gerador de 1 de janeiro do exercício seguinte.

Por fim, no que refere aos aspectos principais do fato gerador, ou seja, os aspectos material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo do IPTU podemos concluir que:

- a) Aspecto material: o tributo recai sobre a propriedade, a posse e domínio útil de bens imóveis localizados na zona urbana. Considera-se zona urbana os imóveis localizados em áreas que tenham, pelo menos, dois

dos melhoramentos mantidos e executados pelo Poder Público previstos no art. 32 do CTN. Os imóveis, ainda que localizados em zonas urbanas, mas que comprovadamente se destinem a exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial estarão sujeitos ao ITR.

- b) Aspecto espacial: o tributo é devido ao município em que estiver localizado o imóvel.
- c) Aspecto temporal: como regra geral, o fato gerador do IPTU ocorre no dia 1º janeiro de cada exercício.
- d) Aspecto subjetivo: o proprietário ou possuidor com *animus domini* que possuir imóvel em 1º de janeiro de cada exercício será considerado contribuinte. O comprador do imóvel com dívidas do IPTU será responsável pelo tributo devido pelo vendedor caso não tenha exigido o comprovante de quitação.
- e) Aspecto quantitativo: a base de cálculo do imposto é o valor de venal do bem imóvel, assim estabelecido pela edição de planta de valores, bem como pela idade do imóvel, pela posição (frentes, fundos ou encravado) e pela tipologia (casa, apartamento, casa de vila, etc). As alíquotas podem ser progressivas de acordo com o valor do imóvel, localização e uso do imóvel ou caso os imóveis não sejam utilizados, ou seja, subutilizados ou não edificados.

REFERÊNCIAS:

ALBUQUERQUE, Xavier de, *Imposto predial e territorial urbano. Atualização da base de cálculo-plantas de valores*. Revista de Direito Tributário: São Paulo, n. 25.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2000, 11ª ed.

CAETANO, Marcelo. *História do Direito Português*. Lisboa: Editorial Verbo, 1972.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Comentários ao Estatuto da Cidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, 2ª ed. rev. e atual.

CIONELO, Ricardo Malachias, IPTU, *Aspectos jurídicos relevantes*, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo: Quarte Latin, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 2002, 2ª ed. rev. atual. e ampl.

FERNANDES, Cíntia Estefania, *IPTU-Texto e Contexto*, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

FURLAN, Valéria. *IPTU*. São Paulo: Malheiros, 2004, 2ª ed.

GALVALDÃO, Jayr iegas, IPTU, *Aspectos jurídicos relevantes*, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo, Quarte Latin, 2002MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, 21ª ed. rev. atual. e amp.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, 26ª ed. rev. atual. e ampl.

MIRANDA, João Damasceno Borges, *IPTU, Aspectos jurídicos relevantes*, Coordenador Marcelo Peixoto, São Paulo: Quarte Latin, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

REBOLLO, Enrique Orduña. *Historia del Municipalismo Español*. Madrid: Iustel, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, Edirora Lumem Iuris: Rio de Janeiro, 2003.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 18ª ed. rev. e atual.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, 11ª ed.