ISSN Impresso 1809-3280 | ISSN Eletrônico 2177-1758
www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas

Revista Direito e Liberdade

A EXTRAFISCALIDADE DO IPTU COMO INSTRUMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO URBANÍSTICO

THE EXTRA TAXATION OF URBAN LAND PROPERTY TAX AS AN URBAN PLANNING IMPLEMENTATION INSTRUMENT

Tassia Araújo Cavalcanti*

RESUMO: O crescimento desordenado dos centros urbanos levou o homem moderno a descobrir tamanha importância da tributação para a construção de cidades sustentáveis, ordenadas socialmente. Como efeito da tributação, a extrafiscalidade reside num instrumento para efetivação da função social da propriedade por meio das impostas limitações patrimoniais, tendo como objetivo induzir ao uso adequado da propriedade imobiliária. São facultadas às Municipalidades, a aplicação do instrumento conferido pelo Estatuto da Cidade e a materialização do disposto no Plano Diretor, destacando-se o imposto predial e territorial urbano. A aplicação do IPTU progressivo no tempo consiste numa medida eficaz para atender à função social da propriedade, melhoramento da qualidade de vida populacional e promovedor da inclusão social.
Palavras-chave: Extrafiscalidade. IPTU. Progressividade. Função social.

ABSTRACT: The disordered growth of urban centers led the modern man to discover the huge importance of taxation for the construction of sustainable cities, socially ordered. As the effect of taxation, the extra taxation lies as an instrument for the property social function's effectuation through the imposed financial constraints having as objective to induce the appropriate use of real property. Municipalities is allowed to apply the instrument issued by the City Statute and the materialization of the Director Plan provisions, featuring the urban land property tax. The progressive application of property tax in time is an effective measure to attend the social function of property, improving the population quality of life and promoting social inclusion.
Keywords: Extra taxation. Urban land property tax. Progressivity. Social function.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Carta Magna de 1988, o Estado brasileiro definitivamente consolidou-se como Estado Democrático de Direito ao

* Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN. Advogada. Natal – Rio Grande do Norte – Brasil.

proclamar um extenso rol de direitos e deveres fundamentais, bem como meios de garantia para sua efetivação. Nessa linha, visa-se, prioritariamente, a ponderar as garantias fundamentais, para que possa ser alcançado um meio termo entre elas, estando sua aplicação, sempre que possível, em conformidade com todos os princípios que regem nosso ordenamento constitucional.

Contudo, ao propugnar simultaneamente por um Estado que preze, de um lado, as garantidas do direito de propriedade, e, do outro, a função social da propriedade, faz-se necessário que o Estado de bem-estar social não se atenha apenas à intervenção sobre a economia e às preocupações sociais, mas que, também, se apresente como um Estado ativo e incisivo, ao dispor de diversas ações governamentais para assegurar a efetivação desses direitos e deveres.

Ao almejar esse fim ativista, a arrecadação tributária surge como meio pelo qual o Estado, ente soberano, faz jus às despesas decorrentes da sua atuação na sociedade. Sendo a principal maneira de intervenção estatal na vida dos cidadãos, os tributos também exercem a importante função de instrumentalização da economia.

Por outro lado, a destinação não arrecadatória da atividade tributária conferida pelo Estado, conhecida como extrafiscalidade – utiliza dos tributos para propiciar impactos diretos sobre a economia e o comportamento das pessoas –, dessa forma, almeja sempre fins políticos ou sociais.

A extrafiscalidade vem se mostrando cada vez mais efetiva na busca pela função social da propriedade no âmbito municipal, na medida em que cria limitações financeiras para coibir o uso inadequado da propriedade imobiliária, sendo esse caráter tributário de deveras importância para se alcançar as exigências do planejamento das cidades disciplinadas em seu Plano Diretor, conforme a competência dada aos entes municipais para a promoção do adequado ordenamento territorial expressa no art. 30 da Carta Magna.

Por fim, faz-se imprescindível analisar a utilização do IPTU como instrumento de política urbana, tendo como fito demonstrar que esse imposto apresenta também importante função extrafiscal, ou mesmo de intervenção no domínio econômico, especificamente no planejamento

urbanístico, conforme ditames previstos no artigo 182, §4º da Constituição Federal e no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), sendo este o contexto no qual se passa a expor importantes considerações.

2 EXTRAFISCALIDADE: CARACTERÍSTICAS E LIMITES

Como sabido, o fenômeno tributário tem a importante finalidade de arrecadar recursos financeiros para atender às mais diversas necessidades coletivas e é tido como meio de intervenção estatal para assegurar que as condutas sociais estejam sempre em estrita consonância com os valores constitucionais. Por isso, impende destacar o dever fundamental de pagar tributos, entendimento desenvolvido por Nabais[1] e sintetizado na seguinte forma:

> Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem com mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar num (pretenso) *direito fundamental* a não pagar impostos (grifos do autor).

Ainda que o tributo tenha a função de instrumentalizar a economia, cumpre ressaltar que a tributação, em *lato sensu*¸ nem sempre apresenta uma instrumentalidade econômica, vez que o tributo não se esgota aí, sendo também fortemente admitido e utilizado como instrumento social. Assim é que, para alcançar essa cidadania plena tão almejada pelo Estado Contemporâneo Tributário, faz-se imprescindível que o tributo seja tido como mecanismo de inclusão social.

No que concerne ao seu aspecto teleológico, os tributos podem assumir diversas particularidades enquanto fiscais, parafiscais ou extrafiscais.

[1] NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 678.

Atendo-se, especificadamente, em seu caráter extrafiscal, constata-se que, diferentemente das demais espécies que visam à arrecadação de recursos, a extrafiscalidade disciplina comportamentos, almejando fins econômicos e sociais, podendo ser percebida em qualquer espécie tributária, e com reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos.

O art. 225 da Constituição Federal exige que sejam assegurados a todos os cidadãos brasileiros um meio ambiente ecologicamente equilibrado e uma sadia qualidade de vida da população, mantendo sempre esse equilíbrio e preservando-o para nossas gerações futuras[2].

Nesse sentido, em meios às discussões que se travam acerca da busca do crescimento socioeconômico sustentável do Estado, a extrafiscalidade dos mecanismos tributários apresenta-se cada vez mais eficaz, sendo ela utilizada seja ao promover, além da inclusão social, a redução da carga tributária visando a incentivar povoamento de determinada região urbana, seja ao proporcionar um aumento do tributo sobre as atividades que prejudicam o ambiente social ou natural, visando minimizar o impacto causado.

Dentre as formas de se exprimirem os fins extrafiscais, destacam-se a isenção, a imunidade e a progressividade. Na primeira forma, seja disposto infraconstitucional ou constitucionalmente, respectivamente, o contribuinte é dispensado de recolher a carga tributária ao Fisco; enquanto na segunda hipótese, é aplicada uma dinâmica progressiva ou regressiva da alíquota a ser utilizada para obtenção do objetivo perquirido. O que faz da extrafiscalidade um glorioso instrumento, dentre tantos outros constitucionalmente admitidos, por meio do qual o Estado se mostra ativo, executando diversas ações governamentais para garantir os direitos constitucionais.

Nesse diapasão, Carraza[3] preleciona no sentido de que:

> Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou

[2] Art. 225: "Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações".

[3] CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 116.

> base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Do mesmo modo que, para qualquer atividade estatal ser válida, deverá estar em conformidade com os limites constitucional ou infraconstitucional estabelecidos, não havendo qualquer direito ilimitado; ressalta-se, entretanto, a proibição de tributação excessiva e a obediência ao princípio da legalidade como norteadores da imposição tributária, seja fiscal ou extrafiscal, regendo os tributos de forma geral.

Quanto ao princípio da legalidade, pode esse limite ser observado no momento em que se exige para qualquer instituição, minoração ou majoração tributária a expedição de lei. O que acaba fazendo com que, para que não se torne arbitrário, qualquer incentivo fiscal, ou qualquer tributação restritiva, a exemplo da que incide sobre os cigarros, não implique em apropriação indevida, e que apenas sejam concebíveis mediante lei, sendo prévio o preceito constitucional estabelecendo tal competência.

Outro limite reside no princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório. Diante da dificuldade que consiste em definir os limites além dos quais a carga tributária torna-se por demais onerosa, confiscatória, tem-se que o princípio em tela oferece-nos apenas uma diretriz, a fim de advertir e informar ao legislador a existência de um limite para a tributação.

A par desses dois princípios supracitados, o princípio da igualdade pode estar também relacionado com a extrafiscalidade, pois não assiste razão à justificativa de que determinado setor ou bem econômico pode ser fortemente beneficiado em detrimento dos demais, sem maiores motivos que justifiquem tamanho tratamento desigual. Contudo, convém ressaltar que esse princípio deve ser almejado de modo indireto na extrafiscalidade, ainda que busque concretizar fins alheios ao propriamente fiscal e, assim, não se utilize efetivamente da capacidade contributiva.

Como já dito, a extrafiscalidade visa garantir fins socioeconômicos do Estado, porém nem sempre busca agir de forma igualitária. Isso porque, diante de situações de aplicação da extrafiscalidade, é necessário relativizar

o preceito da igualdade em prol de outros bens constitucionalmente relevantes ao Estado Democrático de Direito.

Entretanto, importante constatar que a capacidade contributiva impõe limite, nem que seja mínimo, ao exercício da extrafiscalidade. O conceito de capacidade contributiva, nesse caso, é, justificadamente, mais flexível do que nas hipóteses fiscais, devendo sempre o tributo com finalidade extrafiscal ser submetido ao princípio da proporcionalidade e da proibição de excessos. Isso porque é preciso haver proporcionalidade direta entre o fim buscado e o sacrifício exigido, limitando-se aos contornos estabelecidos pelo mínimo existencial de cada cidadão e sua capacidade econômica. Sobre o tema, segue trecho de ementa referente ao Agravo Regimental no Agravo de Instrumento julgado pelo Supremo Tribunal Federal[4]:

> A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.

Dentre todas as espécies, os impostos são aqueles em que a extrafiscalidade é aplicada com mais frequência, já que aqui há uma desvinculação do uso das receitas oriundas de suas cobranças, podendo o Estado utilizá-las de acordo com o seu livre arbítrio, quando for mais necessário ou conveniente. Destacando-se o IPI que, por possuir série de possibilidades de hipótese de incidência, apresenta função predominantemente extrafiscal e com enorme potencial para ser instrumento de intervenções em diversos setores, seja estimulando o crescimento da economia nacional e/ou tornando o mercado mais competitivo, forçando a indústria brasileira a melhorar a qualidade de seus produtos.

Em relação ao IPTU, a extrafiscalidade surge como sucedâneo à efetivação da função social da propriedade no momento em que cria limitações financeiras para impedir o uso desordenado da propriedade

4 STF, AI 138344 AgR/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgado em 02.08.1994.

imobiliária e, ao mesmo tempo, serve como fonte de recursos financeiros para os Municípios investirem na minoração de outros dilemas relacionados à moradia e à urbanização. No que tange à função social da propriedade, destaca-se a relevância dada pelo artigo 7º do Estatuto da Cidade à função extrafiscal do tributo, uma vez que possibilita a aplicação do IPTU progressivo no tempo.

3 AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Como dito, a tributação e as demais finanças públicas vêm se mostrando não apenas instrumentos para assegurar as despesas estatais, como, também, e cada vez mais evidente, um meio de intervir na vida social a fim de exercer certa pressão sobre os cidadãos e alcançar determinado *status* organizacional da sociedade.

Dando respaldo a esse entendimento, Meirelles[5] defende tamanha importância da "utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade".

Para alcançar esse almejado fim, é salutar afastar o dogma da neutralidade da tributação e estudar as normas tributárias como instrumento do Estado na intervenção sobre o domínio econômico e social. Assim, surgem as normas tributárias indutoras, sobressaltando a função que desempenham, qual seja a de induzir determinados comportamentos, desde que estejam sempre em conformidade com fundamentos e diretrizes tributárias. Essa função, por sua vez, faz-se sentir ao considerar que, por meio dessas normas, o legislador vincula determinado comportamento a um consequente, o que resultará em um estímulo (vantagem) ou desestímulo (aumento da carga tributária)[6].

Assim leciona Schoueri[7]:

5 MEIRELLES, Hely Lopes *apud* SCHOUERI, Luiz. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 33.

6 SCHOUERI, Luiz. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

7 SCHOUERI, Op. cit., p. 34.

> A expressão "normas tributárias indutoras", por outro lado, tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perderem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e, portanto, sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário.

Segundo os estudos de Elali[8], pode-se afirmar que tais normas vêm a surgir e surtir efeitos nas situações em que economia, por si só, não atinge os efeitos pretendidos pelos governos, o que torna imprescindível a aplicação das normas tributárias indutoras, sendo estas as normas que dão ao sujeito passivo uma escolha e não uma obrigação preestabelecida, ou seja, caberá ao sujeito passivo eleger o que fazer e se irá enquadrar-se ou não na hipótese de incidência, podendo obter, respectivamente, um estímulo ou desestímulo.

Dando continuidade aos estudos, Elali[9] entende ser de grande valia a diferenciação da intervenção por indução e por direção. Explica que as normas de direção vinculam determinada hipótese com apenas um consequente, ficando o agente absolutamente vinculado ao comportamento previsto na norma, de modo que, caso seja ela desrespeitada, haverá aplicação de sanções negativas. Enquanto que a norma indutora, diferentemente, é tida como "verdadeira norma dispositiva, pois o agente não se vê sem alternativas, podendo, ao contrário, receber sanções premiais"[10], em outras palavras, poderá aqui o sujeito passivo adotar comportamento diverso do pretendido pela norma, sem, no entanto, recair no ilícito.

Particularizando tais normas, impende destacar a regra que distingue a norma primária da norma secundária. De forma que a primeira prescreve um dever a ser obedecido quando ocorrer o fato previsto, enquanto que a segunda prescreve uma ação sancionatória a ser aplicada pelo Estado em caso de descumprimento da conduta disciplinada pela norma primária. Diante disso, a norma tributária indutora apresenta-se como sucedâneo

8 ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do estado. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 118.

9 ELALI, Op. cit., p. 51-52.

10 FERRAZ JR., Tércio Sampaio *apud* ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do estado. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 52.

da norma tributária primária, na qual se faz presente a indução como espécie de ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. E, tão somente quando não se concretizar tal comportamento previsto pelo legislador, nasce a obrigação tributária que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa do que aquela primária[11].

Ademais, a aplicação das normas tributárias gravosas tem seu limite jurídico que, por sua vez, é constatado quando elas passam a produzir certo efeito regressivo, na ocasião em que as desvantagens e desigualdades sociais são ainda mais acentuadas, ficando as extremas capacidades econômicas ainda mais notáveis.

Dessa feita, evidencia-se também a necessidade das normas tributárias indutoras estarem em conformidade com a própria atividade estatal que lhes serve de suporte. Assim, em princípio, não deverão as normas tributárias indutoras contrariar os princípios constitucionais, sejam eles relativos às finalidades econômicas perquiridas pelos tributos ou referentes à própria matéria tributária no geral.

Por fim, sobressalta a possibilidade de o tributo ser aplicado visando à adoção de comportamentos urbanisticamente desejáveis, principalmente quando tido como de cunho extrafiscal, já que a extrafiscalidade pode ser concretizada mediante as normas tributárias indutoras, seja mediante o emprego de subsídios, seja através de isenções ou reduções tributárias, seja por intermédio de incentivos ou agravamentos tributários etc.

4 IPTU E SEUS ASPECTOS RELEVANTES

De acordo com a hipótese de incidência descrita no artigo 32 do Código Tributário Nacional, o imposto 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, desde que localizado na zona urbana do Município[12]. Tendo os respectivos municípios competência tanto para instituir como para cobrar o imposto.

11 SCHOUERI, Op. cit., p. 30-31.

12 Art.32, *caput*, CTN: "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".

Tendo em vista que, no próprio Código Civil, os conceitos de propriedade, posse e domínio útil são diferentes, Coêlho[13] explica que:

> O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Este último é "o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre a propriedade alheia". E a posse se divide em direta e indireta. Direta para quem detém materialmente a coisa, e indireta para o proprietário que cedeu a outrem. [...] O domínio útil (expressão considerada pelos civilistas sem qualquer rigor científico) do enfiteuta opõe-se ao domínio direto (do proprietário). O titular do domínio útil é necessariamente o não proprietário na enfiteuse.

Ainda quanto ao assunto, ensina Coêlho[14]:

> A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre os bens imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma "quase propriedade".

Nessa linha, o IPTU grava a disponibilidade econômica do imóvel e não o imóvel propriamente dito, ou seja, não se pode confundir aqui o fato gerador com a matéria tributável. Determinadas características sobre a propriedade e seu respectivo título são irrelevantes para o cumprimento da obrigação tributária que surge tão somente com a ocorrência do fato gerador. Daí a inclusão na hipótese de incidência do domínio útil e da posse, vez que o essencial é apenas que o bem esteja na disponibilidade econômica do contribuinte.

Aspecto importante no estudo desse imposto diz respeito ao seu critério geográfico, haja vista a dificuldade encontrada em delimitar a zona

13 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 342.

14 COÊLHO, Op. cit., p. 346.

urbana. Em face dessa problemática, a zona urbana é como tal definida pelo legislador municipal, devendo ser observados, no mínimo, dois dos melhoramentos[15] previstos no artigo 32 do CTN.

Quanto ao aspecto pessoal ou subjetivo da hipótese de incidência do IPTU, o sujeito passivo engloba o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, de acordo com o artigo 34 do CTN. Mister esclarecer que proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor do bem, bem como tem o dever de reavê-lo do poder de quem injustamente o possua ou detenha, em conformidade com o disposto no artigo 1.228 do Código Civil. Enquanto isso, o sujeito ativo é o Município que abriga o imóvel, por força do estabelecido no art. 156, II, da Carta Magna.

No que tange ao seu aspecto quantitativo, o artigo 33 do CTN ensina que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, em condições normais de mercado, em outras palavras, é o atual valor de mercado do imóvel excluído os bens móveis nele mantidos. Esse valor venal da propriedade é auferido pelo Poder Público municipal que, ao avaliar o imóvel a partir da sua extensão, localização, tamanho da área construída, dentre outros critérios, insere tais informações no Cadastro Imobiliário.

Ademais, diferentemente do que ocorrer com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Imposto sobre Transmissão de Bens imóveis (ITBI), ambos os tributos de competência estadual, pode o legislador municipal fixar essas alíquotas ao seu livre arbítrio, de modo que não há, diretamente, dispositivo constitucional e nem tributário que cerceie diretamente sua liberdade nessa atuação.

Inteligente foi o legislador ao prever, taxativamente, que caberia à lei municipal determinar a progressividade desse imposto, pois não se pode olvidar que todos os municípios apresentam seus singulares problemas, o que exige específica adequação da propriedade urbana ao seu bem-estar social.

[15] Esses requisitos estão previstos nos seguintes incisos do §1º do artigo 32 do CTN, sendo tais: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Em se tratando da progressividade do IPTU, importa estabelecer distinções entre a progressividade fiscal exigida pelo §1º, do art. 145, c.c. artigo 156, §1º, I, que só surgiu com advento da Emenda Constitucional n. 29/00, e a progressividade extrafiscal, prevista no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, todos da CF, a qual mais nos interessa.

Diz-se que um imposto é progressivo quando sua alíquota cresce em função do aumento de sua base de cálculo. A progressividade tida como ordinária ou fiscal é a que propriamente atende ao princípio da capacidade contributiva. Já a progressividade no tempo, também tida como extrafiscal, possui conceituação distinta por ser ela instrumento da política urbana. Nela a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte desobedece ao plano de urbanização da cidade.

Inegável foi o avanço obtido com a EC 29/00 ao trazer consigo a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor do imóvel, principalmente quando se tem em mente que, em momento anterior, como dito, havia o Supremo Tribunal, na já revogada súmula 589, acolhido a inconstitucionalidade da alíquota progressiva para o IPTU sob o argumento de que, por ser este um imposto real, não se pode aplicar o princípio da capacidade contributiva ao sujeito passivo[16].

Nesse diapasão, historicamente, o STF sempre tendeu a associar o princípio da capacidade contributiva aos impostos pessoais e a admitir que, por ser o IPTU um imposto real, não deveria ser levada em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor[17]. Assim, entendia a Suprema Corte que a sistemática da progressividade fiscal das alíquotas de impostos não se aplicava ao IPTU.

Entretanto, apenas após a vigência dessa Emenda, pôde o fisco municipal exigir a progressividade fiscal do IPTU, mesmo que, anteriormente, já existisse a regra genérica de progressividade tributária constante no artigo 145, §1º, da CF. Assim, como se verificará no texto do dispositivo adiante, percebe-se que a modificação constitucional trazida

16 Seguindo essa linha, a jurisprudência atualmente admite a progressividade e aplicação de alíquotas diferentes à razão do valor, localização e do uso do imóvel, senão vejamos: STF, RE 432.989 AgR/MG, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 28.03.2006.

17 STF, RE 153.771/MG. Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20.11.1996.

pela EC 29/00, a qual consistiu apenas no parágrafo primeiro deste artigo, visa concretizar a capacidade contributiva ao prever graduação em razão da capacidade econômica do contribuinte[18]. *In verbis:*

> 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: (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).

No que tange à progressividade extrafiscal, tida como instrumento de política urbana conferido ao legislador municipal para aplicar as diretrizes do plano diretor das cidades, segue o disposto no artigo 182 da CF/88, prioritariamente em seu parágrafo quarto:

> 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;

[18] Legitimando esse entendimento trazido pela EC 29/00, tem-se a seguinte jurisprudência: STF, RE 423.768/SP, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01.12.2010.

> 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.

Com a entrada em vigor da EC 29/00, surgiu importante celeuma sobre a constitucionalidade dessa modificação percebida no artigo 156, o que dividiu opiniões entre aqueles que entendiam ser o IPTU um imposto real, filiados a essa corrente a vasta maioria doutrinária e, principalmente, o STF, e os que entendiam ser um imposto pessoal.

Dentre a minoria que entendia ser o IPTU pessoal, destaca-se Coêlho, ao aduzir ser este imposto pessoal por incidir sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo sua capacidade econômica, já que quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa, devendo ele prestigiar a pessoalidade[19]. E justifica Coêlho[20]: "O Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico-tributária do IPTU. Não existe direito sem titular. Tributa-se o direito do titular".

Já os que admitiam ser o IPTU um imposto real, a exemplo da Suprema Corte, no início, demonstraram grande barreira para aceitar a sua progressividade fiscal, sob o argumento de qual tal gravame não seria o melhor instrumento de redistribuição de riqueza. Porém, posteriormente, quando essa mudança constitucional começou a surtir efeitos, percebeu-se que a adoção dessa progressividade poderia amenizar as injustiças tributárias, já que ela era justa ao proporcionar maior distribuição de renda e também eficaz para realização da justiça social.

Entretanto, impende ressaltar que não existia na Constituição Federal qualquer vedação à utilização do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais e, ao contrário disso, já se admitia que a alíquota

19 COÊLHO, Op. cit., p.547.
20 COÊLHO, Op. cit., p.341.

do IPTU pudesse ser progressiva em função do adequado aproveitamento do imóvel. Corrobora com esse entendimento Machado[21], ao defender que: "Não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado imensamente em relação a eles".

Para melhor compreensão, uma vez superados os aspectos mais relevantes sobre o tributo em estudo, na sequência, passa-se a analisar qual o papel da função social da propriedade, do Plano Diretor e do Estatuto da Cidade na efetivação da devida utilização do solo urbano.

5 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E O PAPEL DO PLANO DIRETOR NA SUA CONCRETIZAÇÃO

Diante dos inúmeros problemas que enfrentamos atualmente, merece destaque o caos ocasionado pela explosão demográfica das cidades resultante do êxodo rural acentuado. Esse aumento da população urbana trouxe diversos desafios para a administração municipal, dentre eles a ocupação desordenada das cidades, que levou ao crescimento das cidades periféricas, em virtude de lá se obter moradia mais barata, por serem elas desprovidas de serviços públicos essenciais; e o consequente acesso ilegal da propriedade imobiliária, que provocou a criação de grupos sociais de baixa renda e marginalizados.

Essa crise urbana se generaliza ainda mais com a ausência de moradias dignas para todos, o que enseja a proliferação de condições subumanas nas cidades, principalmente no contexto da economia informacional, o que vem gerando consequências danosas, a exemplo da exclusão social e aumento da violência urbana.

Outro relevante problema urbano consiste na especulação dos imóveis acarretada pelo grande número de pessoas que retém suas propriedades, sem realizar qualquer benfeitoria, até o momento em que elas estejam tão valorizadas a ponto de seus proprietários vendê-las com grande lucro. Essa

[21] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 76.

especulação colide diretamente com o interesse da administração local em implantar o planejamento urbanístico.

Com tudo isso, para se coibir tal situação, deve-se combater as práticas de especulação imobiliária, assim como também a dispersão dos aglomerados populacionais, vez que isso dificulta a prestação, por parte do Município, de melhoramentos condizentes com a vida urbana.

Sabendo da necessidade do planejamento urbanístico para ordenar o crescimento das cidades, pode o Município se utilizar de mecanismos para dar ensejo a essa ordenação, merecendo destaque a extrafiscalidade. Assim, diante de tantos prejuízos causados pela urbanização ao desenvolvimento sustentável dos centos urbanos, restou ao Poder Público a necessidade de intervir diretamente na situação, inclusive com a aplicação progressiva do IPTU no tempo.

Seguindo essa linha, ao defender tamanha importância da extrafiscalidade e da sua concretização mediante a progressividade no tempo, Pinto[22] leciona que:

> O desestímulo à manutenção de propriedade em descumprimento à sua função social, além de contribuir para a autopoiese do sistema econômico, tem por objetivo proporcionar a inserção econômica de terceiros, quer pela oferta no mercado da propriedade em si mesma, oportunizando a regeneração da escassez imobiliária de *alter* e, com isso, a redução do déficit habitacional, quer pela possibilidade de criação de novos empregos, com a construção e manutenção de edificações no perímetro urbano. O aumento da carga tributária almeja impedir o estabelecimento de situações de sobreinclusão econômica do contribuinte fatalmente acompanhadas do inverso, a subinclusão de terceiros.

Quanto ao IPTU, imposto que mais interessa ao presente estudo, tem-se que, objetivando o ordenamento da cidade, uma vez escolhida a

22 PINTO, Flávia Sousa Dantas. **Tributos, tribunos, tribunais e policies:** uma análise sistêmica da participação estratégica dos tributos nas políticas públicas. 513 f. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 407.

técnica e a zona a ser privilegiada, poderá o ente competente utilizar desse imposto com base na progressividade de suas alíquotas, com intuito de induzir a satisfatória utilização das propriedades.

O texto constitucional, ao disciplinar sobre a política urbana no parágrafo segundo do artigo 182, dispõe que "a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor". Tais exigências têm como principal fito assegurar o atendimento das necessidades básicas dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento de atividades econômicas, conforme disposto no artigo 39 do Estatuto da Cidade.

Com isso, no atual paradigma, entende-se que a função social da propriedade consiste em um dever-poder do proprietário de usar seu bem em prol de uma finalidade coletiva, combatendo a especulação e buscando efetivar os direitos fundamentais. Sendo a função extrafiscal do IPTU tida como instrumentalização da função social da propriedade pelo Estatuto da Cidade e concretizada por força do Plano Diretor dos Municípios.

O Estatuto da Cidade tem o objetivo de estabelecer diretrizes gerais da política urbana, tendo ingressado no nosso ordenamento jurídico pátrio como instrumento necessário à administração e atividade legiferante municipal, haja vista que o artigo 182 da Carta Constitucional estabelece a necessidade de tais diretrizes serem fixadas em lei federal. Assim, suprido esse requisito constitucional, possibilitou-se a cada Município de, mediante leis específicas, instituírem o supracitado tributo de forma progressiva.

Nesse sentido, o aludido Estatuto traz no seu artigo 2º, como objetivo da política urbana, o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante algumas diretrizes gerais, dentre as quais a justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização e da ordenação e controle do solo.

Com o advento do Estatuto da Cidade, Lei Federal n. 10.257/01, surgiu a necessidade de implementação do Plano Diretor para as cidades com mais de 20 mil habitantes, englobando integrantes de regiões metropolitanas e de aglomerações urbanas, principalmente para que o Poder Público municipal pudesse fazer valer o disposto no já estudado parágrafo quarto do artigo 182 da CF, conforme redação do artigo 41 do Estatuto.

Sendo o principal mecanismo municipal para formulação de diretrizes específicas para o desenvolvimento sustentável e socialmente equilibrado, o Plano Diretor visa a solucionar problemas que incidem sobre o âmbito territorial de sua competência. E, apenas mediante lei específica, tida como plano urbanístico, é que se pode exigir do proprietário do solo, que não cumpre as condições do art. 182 da CF, o adimplemento do IPTU progressivo no tempo.

Nesse sentido, o artigo 5º do Estatuto da Cidade dispõe que, também, apenas mediante lei municipal específica para área incluída no Plano Diretor, é que poderá ser exigido o parcelamento, edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, entendendo a maioria jurisprudencial ser esta uma competência vinculada do Município[23]. Dessa determinação, deverá, preferencialmente, o respectivo proprietário ser notificado pessoalmente para cumprimento da obrigação. Quanto aos prazos para seu cumprimento, tem-se que, de acordo com o artigo 4º e 5º, tais prazos não poderão ser inferiores a um ano, a partir da notificação, para que se apresente o projeto ao órgão competente, e de dois anos, uma vez aprovado esse projeto, para dar-se início ao empreendimento.

Contudo, caso não sejam cumpridos os referidos prazos pelo proprietário, ou as suas condições, poderá o Município, segundo o artigo 7º do Estatuto da Cidade, utilizar-se da aplicação de alíquotas progressivas de IPTU no tempo, as quais poderão chegar a dobrar de um ano para outro, até alcançar ao teto de 15% do valor da propriedade ao fim de cinco anos, assim estagnando-se até o cumprimento das exigências que visam à obtenção da função social. Vale ressaltar que esse agravamento da alíquota encontra respaldo no próprio fim extrafiscal, haja vista ser esse fim constitucionalmente permitido e o agravamento das alíquotas dar-se em razão de objetivo também constitucionalmente previsto. Mesmo porque se amena fosse essa progressividade, restaria infrutífera tal indução, tendo em

[23] Nesse sentido, tem-se: STJ, REsp 194.732/SP, Relator Ministro José Delgado, julgado em 23.02.1999; STJ, REsp 124.714/SP, Relato Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 25.09.2000; STJ, REsp 131.697/SP, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 07.04.2005.

vista que a manutenção da propriedade não seria insuportável e não haveria razão para utilização dessa progressividade, já que a mesma seria ineficaz[24].

Ato contínuo, decorridos os cinco anos da cobrança progressiva do IPTU sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação estabelecida, em conformidade com o artigo 8º do Estatuto, poderá o Município proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública, já aprovados pelo Senado Federal[25], sendo expressamente vedada aqui a concessão de isenções ou anistias relativas ao IPTU progressivo (§3º).

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, é indiscutível a ampla aceitação dos fins extrafiscais tributários no Estado Democrático de Direito, principalmente quando se tem em vista a utilização do Imposto Predial e Territorial Urbano como instrumento da política municipal de ordenamento urbanístico. Ademais, além da sua função extrafiscal, o IPTU consiste também importante instrumento da justiça distributiva, uma vez que desconcentra riqueza imobiliária e arrecada receita para que o respectivo ente municipal invista em políticas urbanas.

Para isso, é necessário que o Estado se mostre controlador da economia e interventor na sociedade, principalmente para efetivar o controle da aplicação sensata de instrumentos de políticas públicas, tal como o objeto do presente estudo. Assim, entende-se que os recursos angariados pelos Municípios, ao longo da cobrança progressiva no tempo do IPTU, deverão, prioritariamente, ser utilizados em prol de melhorias para o planejamento urbanístico, como em construção de habitações populares, em melhorias das vias urbanas e, enfim, proporcionar melhor qualidade de vida social.

Por outro lado, é imperioso que a função extrafiscal não se desvirtue e incorpore fins estritamente fiscais. Devendo, necessariamente, ocorrer o parcelamento, edificação ou utilização compulsória do solo ou, em caso de insistente descumprimento, desenvolver um processo sério e eficaz de desapropriação. Assim, decorridos cincos anos com o recorrente silêncio

24 COÊLHO, Op. cit., p. 348.
25 Art. 8º, Lei 10.257/01.

do proprietário do imóvel, devem, efetivamente, as Municipalidades darem início ao processo de desapropriação, não havendo nenhum interesse social na continuidade da cobrança progressiva do IPTU, ainda tal decisão seja facultada apenas ao respectivo ente político. Caso contrário, teria ele adquirido caráter unicamente arrecadatório e confiscatório, não contribuindo de modo algum com a função social da propriedade.

Ademais, imperioso se faz conscientizar a sociedade sobre esse imprescindível objetivo do tributo enquanto extrafiscal, fazendo-a não ter a antipatia, que, por sua vez, já se é conhecida e peculiar, quando se pensa em tributo apenas como meio arrecadatório, situação em que, na mentalidade social, o Estado, grande vilão, destina-se exclusivamente a "retirar" significante parcela do salário da população para criar exorbitantes receitas nos cofres públicos. É preciso mais. É preciso, a princípio, que esse processo de arrecadação e implementação (utilização) das verbas públicas se dê de modo mais democrático e transparente possível, devendo a sociedade estar sempre ativa e a par de tudo que acontece para que, só então, possa ser mudada essa concepção existente e o tributo, finalmente, ser tido como importante meio de inclusão social, ainda que extrafiscal.

Assim, seja a sociedade participando na determinação das zonas municipais a serem privilegiadas no planejamento, seja opinando sobre como as verbas arrecadadas pela extrafiscalidade poderão ser mais bem utilizadas para erradicar problemas socioeconômicos dentro do próprio Município, ou mesmo opinando sobre critérios da progressividade tributária, tal democracia se mostra hoje bastante eficaz na modificação da conscientização social e imprescindível para se alcançar o *statu quo* em que o cidadão não pagará o tributo compulsoriamente, mas sim o fará voluntariamente, tendo em vista a sua real necessidade, bem como verá no tributo um meio de inclusão social e melhoria do bem-estar social.

Seja por meio do estímulo ou desestímulo tributário, a possibilidade de propiciar condições básicas de inclusão social urbanística leva-nos a alcançar satisfatória integração social, por fomentar não somente a inclusão de terceiros, como também a solidariedade.

Portanto, além de diversos outros avanços sociais percebidos, a efetiva capacidade de solucionar problemas de ordem territorial comprova,

definitivamente, a eficácia desse instrumento de implementação do planejamento urbanístico, motivo pelo qual não poderá nunca deixar de ser incentivado.

REFERÊNCIAS

ANASTASIA, Antônio Augusto Junho. O IPTU como instrumento de administração urbana. **Análise e Conjuntura**, n. 01, 1986, Belo Horizonte. Disponível em: <http://www.fjp.mg.gov.br/revista/analiseeconjuntura/viewarticle.php?id=10>. Acesso em: 26 maio 2012.

BARD, Fernanda Matos. IPTU como instrumento da política de desenvolvimento urbano. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 175, p. 75, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

DENARI, Zelmo. Breves considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista* **Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 76, 2006.

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais:** concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do estado. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

PINTO, Flávia Sousa Dantas. **Tributos, tribunos, tribunais e policies:** uma análise sistêmica da participação estratégica dos tributos nas políticas públicas. 513 f. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Correspondência | Correspondence:

Tassia Araújo Cavalcanti
Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Campus Universitário, s/n, Lagoa Nova, CEP 59.072-970. Natal, RN, Brasil.
Fone: (84) 3215-3487.
Email: tassiaaraujo@hotmail.com

Recebido: 22/06/2012.
Aprovado: 23/10/2012.