

## **O IPTU E SUAS CARACTERÍSTICAS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS FRENTE AO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE**

### **THE PROPERTY TAX AND CONSTITUTIONAL FEATURES AND INFRA FRONT PRINCIPLE OF PROGRESSIVE**

**Vilson Machado Vargas**

#### **RESUMO**

O Brasil na atualidade é considerado um dos países que contém a maior carga tributária do mundo, porém, continua ocupando as últimas posições no ranking que mede a qualidade de serviços oferecidos à população em relação aos tributos pagos pelos contribuintes. Diante disso, cabe ao gestor público analisar a melhor forma de aplicação dos recursos arrecadados, a fim de oferecer a prestação dos melhores serviços públicos aos contribuintes que financiam os gastos dos cofres públicos. No presente trabalho buscou-se apresentar as principais características do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) destacando a função progressiva do referido imposto. No mesmo sentido, buscou-se verificar se a progressividade do IPTU não contraria os princípios básicos contidos na constituição e demais leis que disciplinam o IPTU. Para alcançar tal finalidade foi utilizado como técnica de pesquisa a pesquisa documental – bibliográfica. Assim sendo, se observou que o princípio da progressividade no tempo aplicado ao IPTU não contraria os princípios explícitos e implícitos dispostos na Constituição Federal e em leis esparsas, haja vista que a própria constituição fundamenta a sua aplicação em razão do caráter pessoal e da capacidade contributiva de cada contribuinte.

**Palavras-chave:** Tributos; IPTU; Progressividade.

#### **ABSTRACT**

The Brazil today is considered one of the countries that contain the highest tax burden in the world, however, continues to occupy the last positions in the ranking that measures the quality of services offered to the population in relation to the taxes paid by taxpayers. Therefore, the public manager to analyze how best to apply the funds raised in order to offer the provision of better public services to taxpayers who fund the expenses of the public coffers. In this paper we tried to present the main features of the Building urban land tax (property tax) highlighting the role of the progressive tax. Similarly, it sought to verify that the progressivity of the property tax is not contrary to the basic principles contained in the constitution and other laws governing property taxes. To achieve this purpose was used as research technique to document research - literature. Therefore, it was observed that the principle of progressivity in time applied to the property tax is not contrary to the explicit and implicit principles contained in the Constitution and other laws, given that the constitution has based its application on the grounds of personal character and ability to pay each taxpayer.

**Key-word:** Taxes; Property tax; Progressiveness.

#### **1 Introdução**

O Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) vem sendo alvo de discussão ao longo dos anos, principalmente quanto a sua propriedade progressiva. Essa propriedade é caracterizada pelo aumento, em determinados casos, das alíquotas aplicadas na base de cálculo do imposto

em estudo. Desta forma, por estar intimamente ligado à propriedade imobiliária se faz necessário um estudo aprofundado sobre as características gerais e específicas do referido imposto, uma vez que o fato do contribuinte municipal não efetuar o pagamento regular do referido tributo pode gerar a destituição do direito de propriedade de seu imóvel.

Assim sendo, a análise do IPTU e sua majoração em razão da não observância da função social da propriedade é de grande relevância, a fim de verificar se não existe violação ao direito de propriedade previsto na Carta Magna, em seu artigo 5º, inciso XXIII.

Diante do exposto, cabem algumas questões: Qual a origem, definição, aplicação e características gerais do IPTU? A aplicação progressiva do IPTU contraria princípios básicos da Constituição Federal, uma vez que pode resultar ao proprietário a perda do direito real de propriedade sobre o imóvel?

Para responder a esses questionamentos, definiu-se como objetivo geral apresentar a origem, definição, aplicação e características gerais e específicas do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, e como objetivos específicos:

- Analisar a origem histórica do IPTU, a fim de verificar como se originou o referido imposto bem como sua evolução em nosso ordenamento jurídico, e demonstrar quais os dispositivos legais que o ampara;
- Apresentar alguns dos princípios constitucionais e infraconstitucionais que regem a aplicação do IPTU e sua progressividade no tempo, bem como definir o fato gerador, base de cálculo e alíquotas de incidência;
- Analisar a função progressiva e suas consequências;
- Analisar a aplicação dos valores arrecadados através do IPTU, bem como definir o fato gerador, base de cálculo e alíquotas no Município de Palmeira das Missões.

Como técnica de pesquisa foi utilizada a pesquisa documental – bibliográfica, que é aquela que se efetua tentando resolver um problema ou adquirir conhecimentos através de informações obtidas por meio de material gráfico, sonoro ou informatizado, sejam eles internos ou externos (ZANELLA, 2009).

O trabalho em pauta poderá oferecer aos profissionais que trabalham diretamente com o Direito Tributário, como servidores municipais ligados à secretaria da Fazenda de seus Municípios, uma visão mais ampla e atualizada sobre o assunto, a fim de somar o estudo às demais fontes de pesquisa sobre o IPTU.

Além disso, diante da atual crise financeira pela qual passa nosso país, é necessário que o Gestor Público Municipal saiba aplicar os recursos angariados com o IPTU de forma condizente com as reais necessidades clamadas pela comunidade local, bem como oferecer aos seus administrados a devida prestação de contas de forma transparente sobre a aplicação das verbas retidas.

Devido a quantidade de princípios ligados ao IPTU existentes no ordenamento jurídico, buscou-se destacar apenas os mais relevantes, razão pela qual os demais princípios atinentes ao IPTU poderão ser objeto de estudos futuros.

## **2 Origem histórica do IPTU e suas características**

Em primeiro lugar é necessário que se defina o conceito de tributo. De acordo com o artigo 3º da Lei 5.172 de 1966, conhecida como 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” (BRASIL, 2015).

No Brasil há cinco espécies de tributos: Impostos; Taxas, Contribuições de Melhorias; Empréstimo Compulsório e Contribuições Sociais. Essa classificação foi recepcionada pela

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 447 (ADI 447), pois a classificação abarcada pela Constituição Federal foi considerada incompleta. Veja-se:

Embora o artigo 5º do CTN classifique os tributos em três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), interpretando-se o CTN conforme recepcionado pela CF, é possível concluir que a classificação tripartite é incompleta. Deve prevalecer, então, a classificação quinquipartite, que acrescenta entre as espécies tributárias o empréstimo compulsório (CF, art. 148) e as contribuições (compreendem todas as demais contribuições previstas na CF, tais como as dos artigos 149, 149-A, 195 etc) (MARTINS; SCARDOELLI, 2015, p. 17).

O Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) é oriundo em nosso ordenamento jurídico desde a época do Brasil colônia, onde a rainha Dona Maria, a fim de ganhar um empréstimo, recomendou ao governador da Bahia que instituisse “décimas” sobre as casas de cidades marítimas (FRAGA, 2015).

Desde a sua previsão na primeira Constituição da República Federativa do Brasil de 1891 poucas mudanças ocorreram, exceto quanto a sua competência. Na primeira Constituição a competência era declinada aos Estados Membros. No entanto, com o advento da Constituição de 1934, houve ruptura desse tributo em duas formas distintas, passando a vigorar o Imposto Predial e o Imposto Territorial Urbano (SENNA, 2014).

Veja-se que há uma pequena divergência na doutrina a respeito da unicidade do IPTU. Alguns defendem a ideia que o IPTU se trata de dois impostos distintos conforme descrito acima. Porém, grande parte dos doutrinadores entendem que se trata de um único imposto. Assim sendo destaca-se:

Embora o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, conhecido pela sigla IPTU, seja tratado em situação de unidade, cumpre fazemos um primeiro esclarecimento, no sentido de que são dois tributos diversos, abraçados pelo mesmo nome. Trata-se do imposto sobre a propriedade predial urbana e do imposto sobre a propriedade territorial urbana. Essa definição é necessária tendo em vista a previsão de hipótese de incidência, que justifica uma cobrança separada de cada qual (FERNANDES, 2002, p. 55).

Em contrapartida afirma Harada:

A expressão “propriedade predial e territorial urbana” como está no texto constitucional vigente, abarca tanto o imóvel urbano construído com o respectivo terreno, como também o terreno sem edificação. Trata-se de um só imposto que, entretanto, se desdobra em tributação da edificação e em tributação do terreno, geralmente por alíquotas diferentes. Tanto é assim que o imposto é conhecido pela sigla IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Ainda que possa existir terreno urbano sem edificação, não é possível a existência de prédio urbano sem terreno em face dos recuos lateral e frontal impostos pela legislação urbanística (HARADA, 2012, p. 90).

Na mesma ótica afirmou Machado:

É importante saber que se trata de um só, e não de dois impostos. É que ocorrem situações curiosas, especialmente tratando-se de grandes áreas de terrenos, com pequenas edificações. O Município, em situações tais, pode pretender que o imposto sobre as edificações não abrange todo o terreno, o que é inadmissível. Aliás, a separação nos parece inadmissível em qualquer

caso. O imposto é sobre a propriedade imóvel, que abrange o terreno e as edificações no mesmo existente. Isto não quer dizer que a lei não possa estabelecer alíquotas diferentes, para imóveis edificados e imóveis não edificados (MACHADO, 2011, p. 398-399).

Atualmente, o Imposto Predial Territorial Urbano está disciplinado no artigo 156, inciso I, da Constituição Federal. Sua instituição é de competência dos Municípios e seu fato gerador é a propriedade imobiliária (BRASIL, 2015). Além disso, o referido imposto se encontra amparado na Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, também conhecida como Código Tributário Nacional (CTN).

No artigo 32 do Código acima mencionado estão apresentadas as características gerais do IPTU, bem como a afirmação que se considera como zona urbana definida em lei municipal para efeito do IPTU área com pelo menos dois melhoramentos arrolados nesse dispositivo, construídos e mantidos pelo poder público. Veja-se:

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

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (BRASIL, 2015).

Em regra, o IPTU incide sobre o imóvel com base nos dispositivos acima mencionados. Nesse sentido, cumpre destacar a definição de domínio útil. Nos termos do Código Civil Brasileiro, Carlos Araújo Leonetti destacou:

Domínio útil, por seu turno, é o nome dado, pelo Código Civil (arts. 678 e seguintes), ao conjunto de atributos conferidos ao titular de enfiteuse, aforamento ou emprazamento, direito real em favor de terceiro, não proprietário do bem, que lhe permite agir quase como se o fosse. Nos dias atuais, a enfiteuse, no Brasil, como instituto de direito privado, é praticamente inexistente, na prática. O aforamento subsiste, em regra geral, tão somente como instituto de direito público, em especial, o administrativo, incidindo sobre os imóveis federais denominados de terrenos de marinha – Decreto-lei 9.760/46 – (LEONETTI, 2011, p. 10).

Abaixo apresenta-se como ocorre sua efetiva aplicação.

### **3 Aplicação do IPTU e seu embasamento frente aos princípios constitucionais e infraconstitucionais**

Em primeiro lugar é necessário que seja apresentado o significado das normas ditas infraconstitucionais. Não há dúvidas que no âmbito jurídico o jurista e filósofo austríaco Hans Kelsen foi um dos maiores pensadores do século XX (FERREIRA, 2009).

Kelsen foi o protagonista de mais de quatrocentas obras literárias que embasaram e consolidaram o Direito como ciência autônoma, além de várias outras contribuições para o ramo do Direito Internacional e do Direito Público. Em análise aprofundada sobre o controle de constitucionalidade Hans Kelsen criou a teoria da pirâmide jurídica, uma das maiores heranças deixadas pelo jurista ao ramo do Direito. Em sua teoria, Kelsen conclui que o sistema normativo está hierarquizado. Na pirâmide apresentada por ele encontra-se a Constituição no topo e abaixo dela as demais normas que devem estar em consonância com a Constituição. Nesse sentido, entende-se como normas infraconstitucionais todas aquelas que estão abaixo da Constituição Federal, tais como Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, etc. (FERREIRA, 2009).

Dito isso, é válido frisar quem faz parte nos polos ativo e passivo nessa relação jurídica tributária. No polo ativo figura aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, é o credor da relação, aquele que tem o direito de arrecadar o tributo. Em regra, o sujeito ativo não precisa estar disciplinado em lei, pois é o próprio ente federativo o titular da arrecadação tributária, nesse caso o Município. Porém, se esse ente federativo declinar a competência ativa a ente diverso, tal fato deverá ser expresso (CERUTTI, 2006).

Por sua vez, o sujeito passivo da relação é o contribuinte figurando como devedor da obrigação tributária. É aquele que terá seu patrimônio diminuído com a arrecadação tributária. No presente caso será aquele que possui a propriedade, posse ou domínio útil, ou seja, aquele que tem capacidade passiva (CERUTTI, 2006).

O IPTU é um tributo com natureza de imposto. Logo, sua arrecadação destina-se a custear qualquer espécie de gasto do poder público, uma vez que sua arrecadação não se vincula a qualquer atividade estatal específica (ELLWANGER, 2014).

Quanto ao ônus tributário trata-se de imposto direto, sendo certo que sua incidência repercute diretamente sobre o patrimônio do contribuinte, ocasião em que não é passível a transmissão da obrigação a terceiros (ELLWANGER, 2014).

Quanto ao objeto, classifica-se como imposto real que incide sobre coisas, no qual sua incidência independe da condição do contribuinte. No mais, tem por finalidade duas funções: a fiscal e extrafiscal. Aquela, visa a arrecadação de recursos, ao passo que a extrafiscal visa o controle de gestão do patrimônio em solo urbano (ELLWANGER, 2014).

Além disso, é oportuno referir que pessoas jurídicas como autarquias e pessoas políticas são imunes aos impostos, o que se denomina de imunidade recíproca. Sobre esse fato a doutrina explica:

Imunidade é o obstáculo constitucional à incidência da regra jurídica de tributação. É uma supressão do poder de tributar. A Constituição Federal confere competência tributária, poder de tributar, e, ao mesmo tempo, limita ou suprime a competência tributária quando configurados certos pressupostos, situações ou circunstâncias. Imunidade, assim, é uma limitação ao poder de tributar, consistente em impedir que a lei instituidora do tributo defina como hipótese de incidência certas situações protegidas pela Constituição (GAMBA, 2013).

Essa imunidade é atribuída pelo próprio constituinte a fim de resguardar determinados valores que o próprio constituinte considerou de suma importância para a sociedade. Assim, tais valores restaram resguardados retirando do legislador infraconstitucional a possibilidade de criar tributos que incidam sobre as pessoas jurídicas imunes (GAMBA, 2013).

No tocante ao IPTU, a incidência da imunidade recíproca está disciplinada no artigo 150, inciso VI, letra “a” da nossa Constituição. No referido diploma restou definido a impossibilidade da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (GAMBA, 2013).

Além da imunidade recíproca, o IPTU relaciona-se com outros diversos princípios elencados no Direito Brasileiro. Um desses princípios denomina-se princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio visa definir a forma como cada contribuinte deve participar no custeio a fim de suprir as necessidades do ente federativo. Trata-se de uma questão de justiça, razão pela qual deve orientar-se por parâmetros adequados (CERUTTI, 2006).

Veja-se que o princípio apontado acima visa retirar de cada um recursos para manter as finanças públicas. Logo, o critério de igualização ou desigualização entre os contribuintes é a riqueza que cada um possui. Após delimitada a quantia de riqueza de cada um, então tratam-se todos de forma igual (CERUTTI, 2006). Por fim, o princípio em comento está disciplinado no artigo 145, § 1º, de nossa Carta Magna.

Além disso, existem outros princípios que orientam a aplicação do Direito Tributário no Brasil, tais como o princípio da legalidade, que proíbe os entes federativos de exigirem ou aumentarem tributos sem lei que os estabeleçam; princípio da vedação do confisco, o qual estabelece a proibição da utilização de tributos com efeito de confisco; princípio da competência que “segundo o ex-ministro do STF e Tributarista renomado Hugo de Brito Machado, a entidade tributária há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada, ou seja, obediência irrestrita à Constituição Federal”, dentre outros (MORAIS, 2013).

Em síntese, o ramo do Direito Tributário se relaciona com diversos princípios, estejam eles dispostos na Constituição ou em leis. No entanto, pode ocorrer dificuldades para o operador do direito em aplicar esses princípios ao fato concreto, em razão da colisão de princípios que disciplinam o mesmo assunto. Desta forma, quando ocorrer conflito entre princípios de mesma hierarquia destaca-se:

Alexy ensina que todos os Princípios a priori têm o mesmo valor e peso. Caso dois ou mais Princípios colidirem, deve ser ponderado no caso concreto qual Princípio deve prevalecer para fazer Justiça. Não se resolve o conflito eliminando um dos Princípios do rol dos Princípios, também não se estabelece uma regra geral, pela qual um Princípio prevalece diante de outro, e tampouco se estabelece uma regra de exceção, pela qual em tese um Princípio prevalece, mas que em certos casos pode prevalecer o outro. Assim, não existe uma precedência absoluta de um Princípio diante de outro, mas uma precedência condicionada.

Alexy escreve: A solução da colisão consiste antes em que, tendo em conta as circunstâncias do caso se estabelece uma relação de precedência condicionada entre os princípios. A determinação da relação de precedência condicionada consiste em que, tomando em conta o caso, se indicam as condições sob quais um Princípio precede ao outro. Sob outras condições a questão da precedência pode ser solucionada da forma inversa (KÖHN, 2012).

Assim sendo, havendo conflito entre princípios deve se aplicar a ponderação no caso concreto, a fim de melhor atender as necessidades da sociedade (KÖHN, 2012).

### 3.1 Base de cálculo, fato gerador e alíquotas do IPTU

Conforme abordado acima, a base de cálculo do tributo em estudo é o valor venal do imóvel, ou seja, o seu valor de venda. É oportuno referir que para auferir a base de cálculo são desconsiderados os bens móveis acréscidos temporário ou permanentemente no imóvel (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Por sua vez, o fato gerador é a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano considerando-se como tal aquele que possui pelo menos dois dos melhoramentos mantidos ou construídos pelo Poder Público arrolados no artigo 32 do Código Tributário Nacional (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Quanto às alíquotas, essas são variáveis de um Município para outro, sendo passível a implementação de sua progressividade após a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000 (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Por fim, o método de cálculo pode ocorrer de duas formas. A primeira forma é proporcional ao valor do imóvel, oportunidade em que ocorre incidência de alíquota fixa. A segunda, por sua vez, é progressiva, ocasião em que a alíquota é variável conforme é maior o valor do imóvel (ELLWANGER, 2014).

Ao longo dos anos, desde a criação do IPTU até os dias atuais, a legislação que trata sobre o assunto vem sofrendo pequenas mudanças na forma de sua aplicação. Nesse sentido, existe no ambiente jurídico uma discussão doutrinária acerca da aplicação da progressividade do IPTU em razão da capacidade contributiva de cada contribuinte.

No tocante ao IPTU, por este se tratar de um imposto real, tal faculdade poderia ser considerada inconstitucional, em razão de ferir cláusula pétrea que defende o direito à propriedade, sendo certo que cláusulas pétreas não são passíveis de mudanças através de emendas constitucionais (TELLES, 2002).

O principal argumento sustentado por esses estudiosos é que o princípio da capacidade contributiva apenas autoriza a progressividade em impostos de caráter pessoal. Nesse sentido, tal aplicação não poderia ser abarcada pelo IPTU, em razão deste ser um imposto de caráter real (TELLES, 2002).

Frisa-se que a progressividade antes da Emenda Constitucional nº 29/2000 (EC 29/00) existia apenas em caráter extrafiscal, ou seja, o imposto poderia ser progressivo em razão do cumprimento da função social da propriedade, conforme disciplinava o artigo 156, § 1º da Constituição Federal (LOPES, 2013).

Com a nova redação oferecida pela EC 29/2000, foi retirado a necessidade de a progressividade ocorrer apenas por motivação da função social da propriedade legitimando a progressividade de caráter fiscal do IPTU. O principal fundamento para os defensores desta ideia está no próprio § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, no qual afirma que havendo possibilidade, os impostos terão caráter pessoal, devendo ser graduados de acordo com a capacidade individual de cada contribuinte (LOPES, 2013).

#### **4 Função progressiva do IPTU e suas consequências**

O princípio da progressividade está presente tanto nos impostos com funções fiscais ou extrafiscais. Além disso, essa característica é aplicada em países com Portugal, Espanha, Argentina, Uruguai, entre outros (FREIRE, 2011). Nesse sentido, entende-se pelo princípio da progressividade o seguinte:

Os tributos podem ser *regressivos* ou *progressivos*. O tributo é regressivo quando sua onerosidade RELATIVA cresce na razão inversa da capacidade econômica (ou contributiva) do contribuinte; i. é, quando mais pobre o sujeito passivo, maior será o peso relativo do imposto. É o caso dos tributos *indiretos* em geral (aqueles em que o ônus financeiro é suportado por outra pessoa, o consumidor final, diferente da do contribuinte de direito; v.g. IPI, ICMS, ISS, COFINS, etc.) e da maioria dos tributos diretos (v.g. IPVA, ITBI, e o próprio IPTU, como regra geral).

Já no tributo progressivo, sua onerosidade relativa (i. é, o peso do valor devido) cresce na medida em que aumenta a capacidade contributiva do

contribuinte. Ou seja: os mais ricos pagam proporcionalmente mais do que os mais pobres. O exemplo típico de imposto progressivo é o imposto de renda – pessoa física, embora, atualmente, com a redução das faixas de renda a, apenas, três, a sua progressividade resta prejudicada (LEONETTI, 2011, p. 12).

A aplicação do princípio da progressividade conforme já exposto ocorre com a aplicação de alíquotas maiores de acordo com o valor do imóvel. Esse princípio tem característica fiscal e extrafiscal, já que não visa apenas a arrecadação de renda, mas a fiscalização do uso dos imóveis em zona urbana (ELLWANGER, 2014).

Sendo o IPTU também de caráter extrafiscal, entende-se que o Estado busca coibir determinadas atitudes do contribuinte ou incentivar determinados comportamentos. Assim sendo, ocorrerá a extrafiscalidade quando a progressividade ocorrer em razão de não atendimento de regras estipuladas no Plano Diretor municipal, ou em virtude do uso inadequado da propriedade, seja pelo uso ineficiente ou até mesmo pelo não uso (CERUTTI, 2006).

A hipótese de punir o proprietário caso ele não atente para a regular adequação de uso do imóvel urbano está disciplinada no artigo 182 da Constituição Federal. Veja-se:

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 23 termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (ELLWANGER, 2014).

O princípio da progressividade do IPTU foi debatido diversas vezes ao longo do século XIX, pois possuía caráter meramente arrecadatório, além de ter sido ferramenta de confisco, fruto do comunismo. Ao passar dos anos, os idealistas marxistas defenderam a ideia da progressividade, alegando que tal atitude amenizaria as desigualdades sociais trazidas pelo mundo industrializado na época. Veja-se:

Para Zilveti, a teoria de que a progressividade seria um meio de redução das desigualdades sociais e econômicas carece de respaldo. Isto porque estudos estatísticos comprovam que a progressividade não atinge esse fim. Primeiramente por que os ricos têm meios lícitos de evitar a maior carga tributária através do planejamento de suas atividades. Em segundo lugar, por que falta base científica, além de um compromisso entre a progressividade e a distribuição de renda. Não há prova de que há a efetiva redistribuição daquilo que a progressividade retira das classes abastadas (CERUTTI, 2006, p. 11).

Assim sendo, a progressividade aos olhos de alguns doutrinadores representa a única forma de se atingir a igualdade tributária, a fim de afastar as injúrias tributárias vedadas por nossa Constituição (CERUTTI, 2006).

A partir disso tem-se como argumento para o estudo que a aplicação do IPTU progressivo no tempo não é inconstitucional, em razão da própria constituição fundamentar sua aplicação, que autoriza a majoração de tributos em razão do caráter pessoal e da capacidade contributiva de cada contribuinte.

A instituição das alíquotas cabe ao município através de lei. Sabe-se que o município goza de plena liberalidade para estabelecer suas alíquotas, desde que respeite os princípios tributários explícitos ou implícitos tais como o princípio da isonomia tributária e o princípio da vedação do uso de tributo como efeito de confisco previstos na Constituição Federal no artigo 150, incisos II e IV (LEONETTI, 2011).

Assim sendo, “quanto a este último, cumpre lembrar que não se aplica nas hipóteses em que o imposto é utilizado, preponderantemente, como tributo extrafiscal, como, v.g., instrumento de estímulo para o cumprimento da função social da propriedade” (LEONETTI, 2011, p. 12).

Antes da publicação da Emenda Constitucional nº 29/2000, o Superior Tribunal Federal (STF) afastou reiteradas vezes o caráter fiscal progressivo do IPTU sob o argumento do referido tributo ser de caráter real e não pessoal. Após o advento da emenda 29, houve a alteração no dispositivo constitucional resultando na permissão da progressividade em razão do valor, bem como em razão da localização e destinação do imóvel (CERUTTI, 2006).

No entanto, a discussão doutrinária acerca da nova redação do artigo 156, § 1º da Carta Maior está longe de encerrar. O STF até o presente momento não decidiu sobre a eventual inconstitucionalidade da Emenda nº 29. Há um entendimento que a progressão fiscal do IPTU fere cláusula pétreia da própria Constituição, em razão dessa prever o direito do contribuinte em ser tributado apenas sobre impostos pessoais.

Diante do exposto conclui-se que a progressividade presente na Constituição Federal pode ocorrer em duas formas:

Assim, pode dizer que há previsão constitucional de dois tipos distintos de progressividade, em sede de IPTU, a saber: a progressividade *simples*, i. é, a adoção de alíquotas variáveis, proporcionais à base de cálculo do imposto (IPTU e ITR); é a prevista nos arts. 153, § 4º, II e 156, § 1º); a progressividade no tempo (aumento a cada ano, por exemplo), prevista, de forma expressa, apenas para o IPTU e subordinada a normas a serem veiculadas por lei federal, ainda não editada (LEONETTI, 2011, p. 13).

Frisa-se que na progressividade simples a alíquota utilizada não cresce com o tempo, mas em razão de outros motivos relacionados ao contribuinte, como número de bens imóveis de sua propriedade, valor de base de cálculo global; área total dos imóveis, etc. (LEONETTI, 2011).

## **5 O IPTU no Município de Palmeira das Missões**

O Município de Palmeira das Missões está localizado na região noroeste do estado do Rio Grande do Sul. Atualmente conta com população aproximada de trinta e cinco mil habitantes e de acordo com dados coletados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), apresenta-se abaixo algumas informações acerca das finanças angariadas pelo Município.

A figura 1 demonstra a quantificação das receitas arrecadadas pelo município em comparação com suas despesas no ano de 2014.

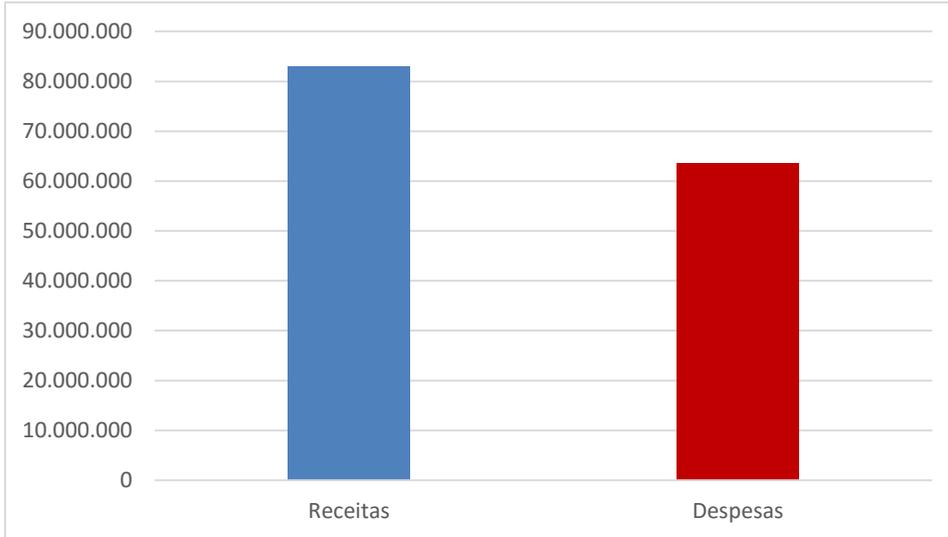


Figura 1: Despesas e Receitas Orçamentárias do Município de Palmeira das Missões/RS.  
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015).

Nos moldes da figura 1, o município de Palmeira das Missões arrecadou no ano de 2014 a quantia de R\$ 82.994.000,00 e gastou R\$ 63.491.000,00 (IBGE, 2015).

A figura 2, por sua vez, apresenta de forma detalhada em que consistem as receitas arrecadadas pelo município estudado.

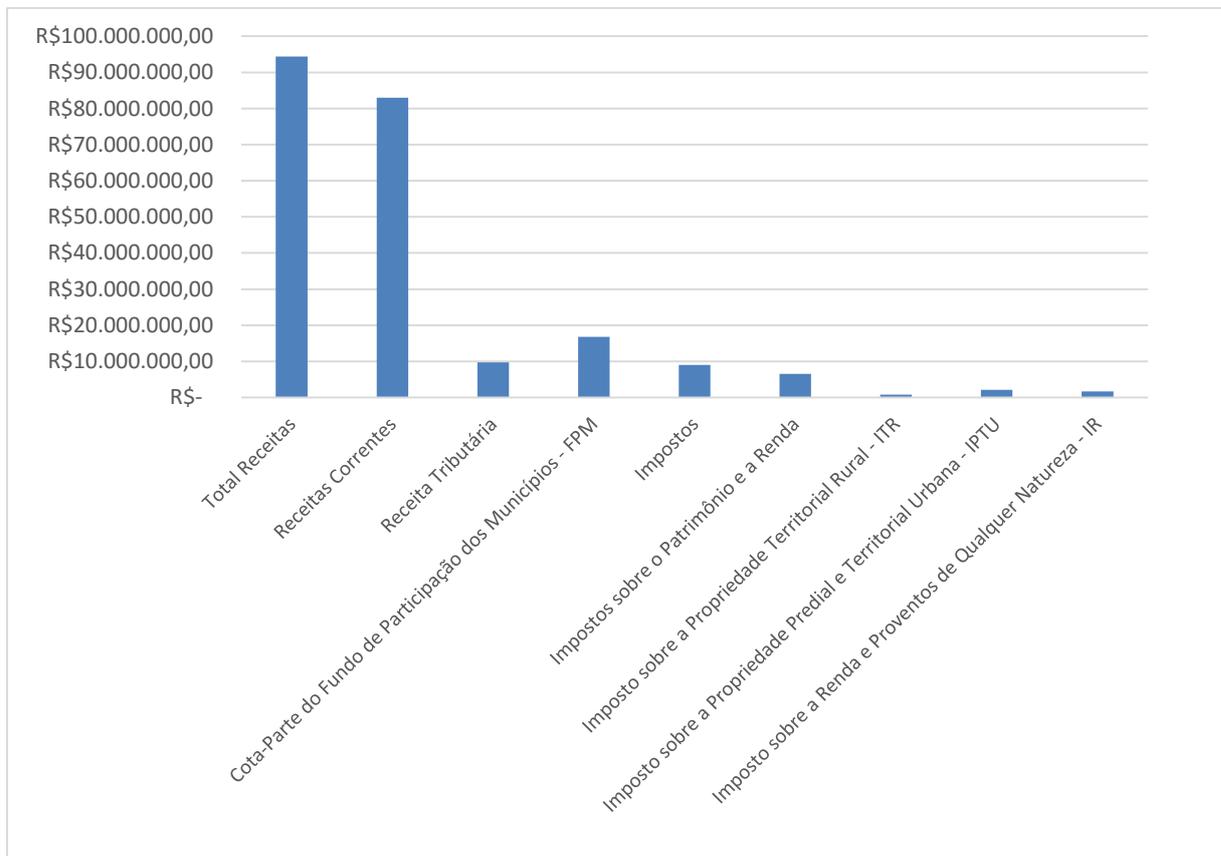


Figura 2: Receitas orçamentárias de Palmeira das Missões/RS.  
Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE, 2015).

Observa-se através da figura acima que o IPTU não representa a principal fonte de arrecadação municipal. Veja-se que dentre as receitas correntes há um destaque para a arrecadação oriunda do Fundo de Participação dos Municípios (FMP) seguida das receitas tributárias (TCE, 2015).

No ano de 2014 o município arrecadou com impostos a quantia de R\$ 9.024.731,02, sendo que desse montante o IPTU foi responsável por R\$ 2.170.630,94 representando cerca de 24% dos impostos angariados. Quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, a receita auferida apresentou a quantia de R\$ 16.833.429,56 (TCE, 2015).

Ato contínuo, destaca-se a quantificação do Produto Interno Bruto (PIB) movimentado pelo município em estudo (figura 3).

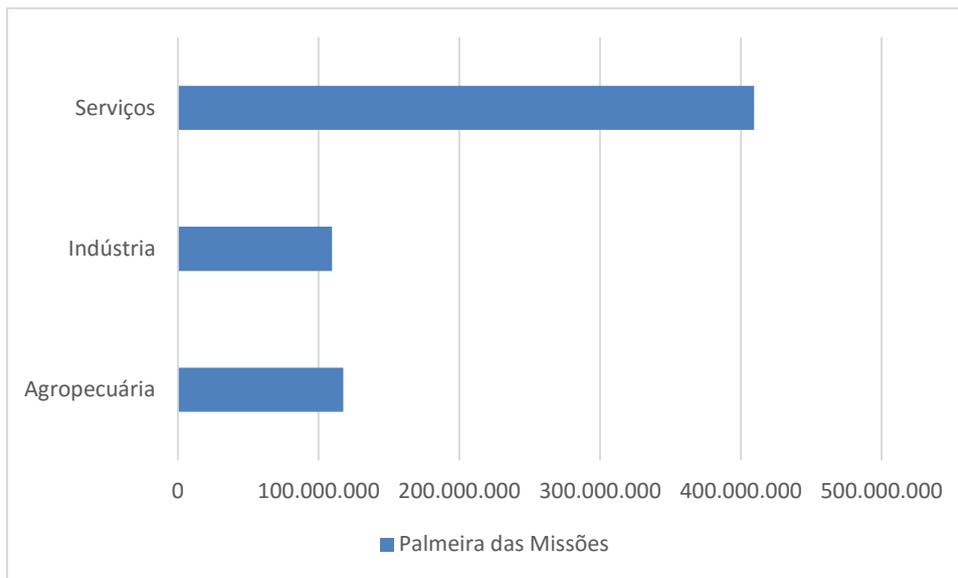


Figura 3: Produto Interno Bruto (PIB) do Município de Palmeira das Missões/RS.  
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015).

O Produto Interno Bruto (PIB) representa a soma de todos os produtos finais produzidos em um intervalo de tempo (IBGE, 2011). Nesse indicador entram todos os bens e serviços consumidos tanto pelas pessoas, como pelas empresas e pelo próprio governo. No caso em tela, o município de Palmeira das Missões obteve movimentação no setor agropecuário de R\$ 117.558.000,00; já no setor da indústria o indicador apresentou o valor de R\$ 109.603.000,00; e no setor de serviços R\$ 409.525.000,00.

Veja-se que um dos impostos arrecadados responsável pela manutenção na área de infraestrutura é o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU). Nesse sentido, cabe ao Gestor Público Municipal saber manusear com eficiência os recursos arrecadados através desse imposto, a fim de buscar o interesse público e o crescimento ordenado da região urbana.

A figura 4 demonstra os valores arrecadados pelo IPTU em Palmeira das Missões nos últimos anos e demonstra a porcentagem dessa receita diante de outras angariadas pelo município.

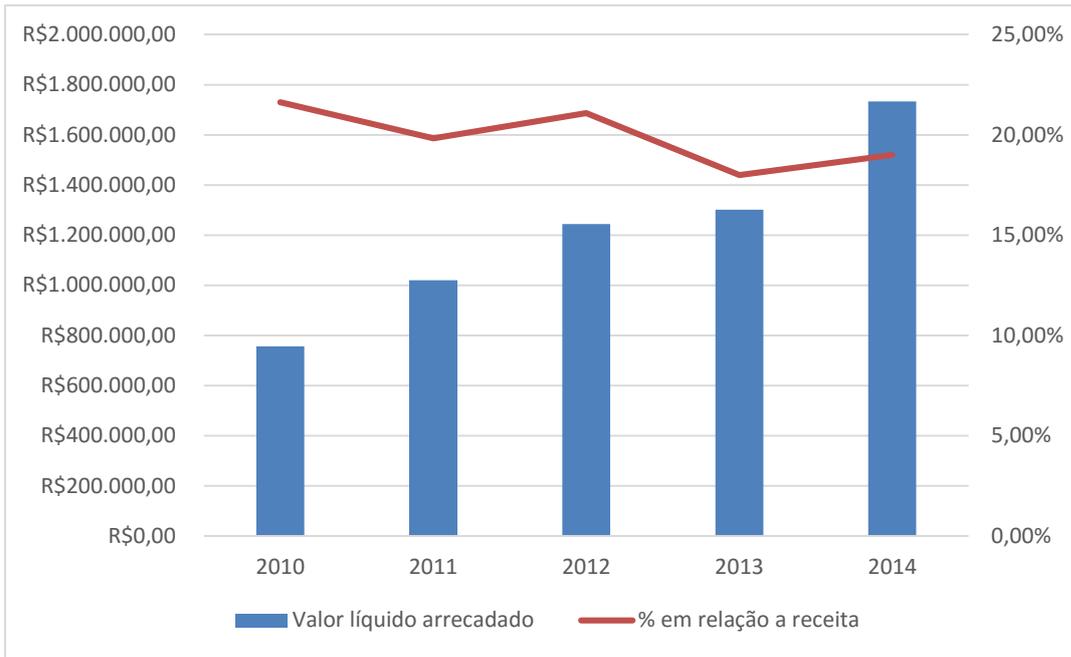


Figura 4: Arrecadação de IPTU em Palmeira das Missões/RS  
 Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE, 2014).

Verifica-se um aumento gradativo na arrecadação a partir do ano de 2010. Um dos fatores apontados para tal acontecimento é o aquecimento da economia na área da construção civil no período, além de incentivos fiscais para a quitação do IPTU em débito, como descontos e parcelamentos.

Conforme já exposto, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, sobre o qual incide uma alíquota. Em Palmeira das Missões, o IPTU está previsto no Código Tributário Municipal instituído pela Lei Municipal nº 1.022/1977, no artigo 5º.

As alíquotas previstas no Código Tributário Municipal são variáveis e levam em conta o tamanho do imóvel bem como sua localização. No Município de Palmeira das Missões, a alíquota de IPTU está fixada em 1% sobre o valor venal para imóveis utilizados como residência e 1,5% para imóveis utilizados com outros fins. Quanto ao reajuste dessas alíquotas, tais alterações são realizadas através de Decreto Executivo expedido pelo chefe do executivo (PALMEIRA DAS MISSÕES, 1977).

Nesse sentido, as alíquotas para o exercício de 2015 foram alteradas na data de 30 de dezembro de 2014 através do Decreto Executivo nº 184 expedido por Eduardo Russomano Freire, Prefeito de Palmeira das Missões. No referido decreto foi estabelecido os prazos para pagamentos parcelados e descontos para os casos de pagamentos à vista (PALMEIRA DAS MISSÕES, 2014).

A tabela 1 apresenta como estão definidas as alíquotas estabelecidas em lei e que devem ser aplicadas nos imóveis urbanos, conforme sua tipificação.

Tipo de imóvel	Alíquota
<b>Terrenos Urbanos</b>	
Loteamento até 05 anos	0,50%
Lote até 02 anos	2,00%
Lote com mais de 02 anos (bairros nobres)	4,00%
<b>Edificações</b>	
Residencial	1,00%
Não residencial	1,50%

Tabela 1: IPTU- Alíquotas sobre tipo de imóvel.

Fonte: Secretaria da Administração do Município de Palmeira das Missões/RS (PALMEIRA DAS MISSÕES, 2016).

Quanto aos reajustes no valor do IPTU, a tabela 2 demonstra o percentual reajustado em cada ano.

Ano Base	Reajuste ou desconto em %	Data final para pagamento
2014/2015	3,67% de reajuste	10/04/2015
2013/2014	25% de desconto para pagamento até 31/01/2014 20% de desconto parcelamento 1ª 31/01/2014 15% de desconto parcelamento 2ª 28/02/2014 10% de desconto parcelamento 3ª 31/03/2014	
2012/2013	7,82% de reajuste	30/04/2013
2011/2012	10% de reajuste na tabela referente a Planta de valores dos terrenos	30/04/2012
2010/2011	30% de reajuste na tabela referente a Planta de valores dos terrenos	30/04/2011
2009/2010	0,00%	30/04/2010
2008/2009	9,81% de reajuste	30/04/2009
2007/2008	7,75% de reajuste	30/04/2008
2006/2007	3,83% de reajuste	28/04/2007
2005/2006	1,21% de reajuste	28/04/2006
2004/2005	12,41% de reajuste	29/04/2005
2003/2004	8,71% de reajuste	27/02/2004
2002/2003	25,31% de reajuste	04/04/2003
2001/2002	10,38% de reajuste	05/04/2002

Tabela 2: Reajustes ou descontos nos valores de IPTU.

Fonte: Secretaria da Administração do Município de Palmeira das Missões/RS (PALMEIRA DAS MISSÕES, 2016).

## 6 Considerações finais

Sem dúvidas, o IPTU é um dos tributos que mais geram receitas para o Município. Assim sendo, o objetivo geral deste trabalho foi apresentar a origem, definição, aplicação e demais características atinentes ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU). Tal tarefa foi alcançada através da utilização de pesquisa bibliográfica e documental, tanto em livros como em materiais disponíveis na internet.

O IPTU é originário em nosso sistema tributário desde o Brasil-Colônia vindo a ser implementado de fato na primeira Constituição Federal de 1891. Com o advento da evolução histórica houve poucas mudanças, exceto quanto a sua competência, que foi modificada na Constituição de 1934.

Diante da importância desse tributo em nosso ordenamento jurídico foi apresentado alguns princípios que regem a aplicação do IPTU no caso concreto. Frisa-se que diante da vastidão de princípios dispostos tanto na Constituição Federal como em leis diversas, buscou-se dar evidência para alguns princípios, razão pela qual os demais princípios poderão ser objeto de estudos específicos sobre sua incidência de aplicação junto ao IPTU.

O IPTU está intimamente ligado aos princípios da capacidade contributiva e ao princípio da progressividade. Muitos doutrinadores abordaram o princípio da progressividade, a fim de

verificarem se a sua aplicação era inconstitucional ou não, em razão desse princípio ser aplicado somente em tributos de caráter pessoal, sendo certo que o IPTU possui caráter real, ou seja, sua incidência está condicionada ao patrimônio e não sobre pessoas. Assim sendo, concluiu-se que sua aplicação não fere a Constituição Federal, em razão da própria constituição prever sua aplicação em condições progressivas em seus artigos 153, § 4º, II; e 156, § 1º.

Ao longo do trabalho buscou-se apresentar dados concretos sobre a arrecadação do IPTU. No caso em tela foi escolhido o município de Palmeira das Missões/RS para demonstrar em síntese a receita auferida com a arrecadação do IPTU frente as demais receitas. Nesse sentido, apresentou-se a forma de incidência do IPTU bem como a base de cálculo e alíquotas aplicadas no Município de Palmeira das Missões/RS, bem como a forma de alteração dessas alíquotas.

Veja-se que no Brasil há cinco espécies de tributos, sendo que algumas delas se subdividem em outras espécies, porém, apesar da pesada carga tributária imposta aos contribuintes, em geral é notório que os serviços públicos financiados com as verbas angariadas através desses tributos deixam a desejar. De fato o contribuinte está descontente com o tratamento dado pelo governo ao dinheiro do povo. No caso de Palmeira das Missões, apesar do aumento da arrecadação do IPTU nos últimos anos, tal recurso pouco se vê aplicado no caso concreto. No que tange ao IPTU, por se tratar de imposto não vinculado, muitas vezes os valores arrecadados com o IPTU são destinados a outras áreas de aplicação estranhas a esse imposto, razão pela qual ainda verifica-se nos bairros do município várias ruas sem pavimentação, ou sem algum dos melhoramentos arrolados no artigo 32 do Código Tributário Nacional.

Por fim, a contribuição do presente trabalho consiste em apresentar um compilado sobre a definição, características gerais e aplicação do IPTU para aqueles que desejarem se aprofundar sobre o assunto, em especial sobre o princípio da progressividade. Aponta-se como limitação à pesquisa o fato de haver vários princípios ligados ao IPTU, razão pela qual torna-se inviável apresentar cada princípio individualmente no presente artigo. Nesse sentido, considera-se o presente trabalho inacabado, onde os interessados pelo assunto poderão aprimorar, atualizar e complementar o tema exposto.

### **Referências bibliográficas**

BRASIL. **Constituição da República**. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em:  
25 maio/2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 set/2015.

CERUTTI, Eliza. **A progressividade fiscal do IPTU**. Disponível em: <  
<http://goo.gl/5mYbNw>>. Acesso em 02 set/2015.

ELLWANGER, Ericksen Prätzel. **Temas polêmicos sobre IPTU, ITBI e Contribuição de Melhoria**. Disponível em: <  
[http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.106219001300307675\\_apostila\\_tributos\\_bens\\_imoveis\\_\\_iptu\\_\\_itbi.pdf](http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.106219001300307675_apostila_tributos_bens_imoveis__iptu__itbi.pdf)>. Acesso em 28 set/2015.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito tributário municipal**. Curitiba: Juruá, 2002.

- FERREIRA, Eduardo Oliveira. **Hans Kelsen**. Disponível em: <<http://revistavisaojuridica.uol.com.br/advogados-leis-jurisprudencia/42/paginas-da-historia-hans-kelsen-158859-1.asp>>. Acesso em 25 out/2015.
- FRAGA, Henrique Rocha. **O IPTU e suas principais características**. Disponível em: <[http://rochaefraga.com.br/publicacoes/o\\_ipitu\\_e\\_suas\\_principais\\_caracteristicas.pdf](http://rochaefraga.com.br/publicacoes/o_ipitu_e_suas_principais_caracteristicas.pdf)>. Acesso em: 25 maio/2015.
- FREIRE, Adriana Amorim. **Progressividade Tributária**. Disponível em: <[http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/k217643.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k217643.pdf)>. Acesso em: 02 jan/2016.
- GAMBA, Luíza Hickel. **A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <[http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa\\_Gamba.html](http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html)>. Acesso em 15 set/2015.
- HARADA, Kiyoshi. **IPTU Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012.
- IBGE. **Infográficos: despesas e receitas orçamentárias e PIB**. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/painel/economia.php?lang=&codmun=431370&search=rio-grande-do-sul|palmeira-das-missoes|infogr%EFicos:-despesas-e-receitas-or%E7ament%E1rias-e-pib>>. Acesso em 25 out/2015.
- IBGE. **Produto Interno Bruto dos Municípios**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, 2013.
- KÖHN, Edgar. **A solução da colisão de princípios e conflito de regras**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/solucao-da-colisao-de-principios-e-conflito-de-regras>>. Acesso em 24 nov/2015.
- LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU Progressivo no tempo e os princípios da função social da propriedade e da preservação do meio ambiente. **Revista Jurídica da Universidade do Sul de Santa Catarina**, Santa Catarina, v. 1, n. 2, p. 9-22. Disponível em <[http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/U\\_Fato\\_Direito/article/view/1046/870](http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/U_Fato_Direito/article/view/1046/870)>. Acesso em 02 nov/2015.
- LOPES, Paulo Henrique Soares. **As formas de progressividade do IPTU**. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=4083&idAreaSel=6&seeArt=yes>>. Acesso em: 25 maio/2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MARTINS, Alan; SCARDOELLI, Dimas Yamada. **Direito Tributário: Coleção Técnico e Analista Tribunais**. Salvador: Juspodivm, 2015.
- MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Princípios constitucionais tributários vigentes no Brasil**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8219/Principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-Brasil>>. Acesso em 01 dez/2015.

PALMEIRA DAS MISSÕES (RS). **Código Tributário Municipal**. Lei nº1.022, de 30 de dezembro de 1977. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-palmeira-das-missoes-rs>>. Acesso em 01 dez/2015.

PALMEIRA DAS MISSÕES (RS). **Decreto Executivo nº 184**. Fixa o percentual de reajuste do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Taxas de serviços urbanos e estabelece as datas para o pagamento do IPTU, Taxa de serviços de vistoria do alvará de licença e ISSQN para o exercício de 2015, e dá outras providências. Palmeira das Missões, 2014.

PALMEIRA DAS MISSÕES (RS). **Secretaria da Administração**. Tabela com aumento nos valores de IPTU. Palmeira das Missões, 2016.

PALMEIRA DAS MISSÕES (RS). **Secretaria da Administração**. IPTU – Alíquotas sobre tipo de imóvel. Palmeira das Missões, 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **IPTU**. Disponível em: < [http://www.portaltributario.com.br/tributario/impostos\\_ipitu.htm](http://www.portaltributario.com.br/tributario/impostos_ipitu.htm) >. Acesso em 24 set/2015.

RIO GRANDO DO SUL. **Tribunal de Contas do Estado**. Disponível em: < <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/indicadores/orcfin>>. Acesso em 03 out/2015.

SENNA, Tel. **IPTU: um tributo da Municipalidade**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/32332/iptu-um-tributo-da-municipalidade>>. Acesso em 22 ago/2015.

TELLES, Eduardo Maccari. Capacidade Contributiva e Progressividade no IPTU. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 4, n. 42, nov. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_42/Artigos/Art\\_eduardo.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_42/Artigos/Art_eduardo.htm)>. Acesso em: 25 maio/2015.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2009.