

A COBRANÇA DO IPTU EM IMÓVEIS SITUADOS EM ESPAÇOS URBANOS CONFLITANTES

por Gustavo Berto Roça: Advogado formado pela PUC-PR, Engenheiro Civil formado pela UFPR, pós-graduado em Direito Tributário Contemporâneo pela Universidade Curitiba, Sócio do Escritório Berto & Ghebur Advogados Associados e Sócio da empresa Valory – Engenharia de Avaliações

INTRODUÇÃO - REGIME JURÍDICO DO IPTU/PRÉVIAS CONSIDERAÇÕES 1.1 O Município e o IPTU 1.2 Princípios Constitucionais e o IPTU 1.3 Classificação Econômica do IPTU 2. **REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPTU** 2.1 Norma Jurídica Tributária 2.2 Critério Matéria 2.3 Critério Espacial 2.4 Critério Temporal 2.5 Critério Pessoal 2.6 Critério Quantitativo 2.6.1 Base de Cálculo 2.6.2 Alíquota 3. **A COBRANÇA DO IPTU EM ESPAÇOS URBANOS CONFLITANTES** 3.1 Prévias Considerações 3.1.2. A Progressividade do IPTU 3.2 A Incidência do IPTU sobre Espaços Urbanos com Áreas de Proteção Ambiental 3.3 A Incidência do IPTU e o Estatuto da Cidade 3.4 O Lançamento do IPTU – Questões Controvertidas 3.4.1 Alteração do Valor Venal do Imóvel 3.4.2 Problemas na Determinação do Sujeito Passivo do IPTU – **CONCLUSÃO - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana era denominado de décima urbana, e teve sua cobrança iniciada por volta de 1808. Desde então, vem se mostrando como uma grande fonte arrecadadora para os cofres municipais. Esta arrecadação tende a crescer na medida em que se desenvolvem as cidades.

Mas os tempos são outros. O crescimento descontrolado de muitos Municípios fez surgir inúmeros problemas de ordem urbanístico-ambiental. Neste sentido, o legislador pátrio tem demonstrado grande preocupação com temas relativos ao ordenamento da urbe. Prova disto é a edição da Lei 10.257/01 (Estatuto da Cidade) e os próprios ditames traçados na Constituição de 1988, tais como função social da propriedade, meio ecologicamente equilibrado, dentre outros.

Da preocupação em se ordenar a política urbana municipais inúmeros choques ocorrem. De um lado temos o particular que não deseja ter seus direitos de propriedade restringidos, e de outro o Poder Público que busca ordenar o desenvolvimento da urbe.

Considerando esta realidade, nos propomos a estudar a possibilidade do IPTU ser utilizado como meio de controle para realização das políticas urbanas. Mais precisamente, iremos abordar questões da incidência deste imposto sobre espaços urbanos conflitantes.

Desta forma inicialmente abordaremos rapidamente alguns temas que envolvem a competência para instituir o imposto sobre a propriedade, bem como seus princípios delineadores e aspectos classificatórios que sejam pertinentes.

Feito isto, é imprescindível o estudo da regra-matriz de incidência do IPTU. Assim buscamos a construção da norma jurídica tributária de incidência deste imposto, caracterizando a sua hipótese de incidência e o conseqüente normativo.

Com o detalhamento de cada critério do IPTU - material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo - temos as ferramentas necessárias para questionar a cobrança deste imposto em espaços urbanos conflitantes. Para tanto, analisaremos a progressividade do IPTU, a sua incidência sobre espaços urbanos com áreas de proteção ambiental e sua relação com as políticas urbanas. Por fim, conferindo maior realidade a pesquisa, teceremos alguns comentários a respeito de pontos controvertidos a cerca do lançamento do IPTU.

1. REGIME JURÍDICO DO IPTU – PRÉVIAS CONSIDERAÇÕES

1.1 O Município e o IPTU

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 156 outorgou ao Município a competência privativa para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. Esta competência é privativa em face do princípio da autonomia municipal, e é por força deste que os Municípios são livres para criar e arrecadar os tributos que lhe competem.

Todo o trabalho que segue, tem em um dos pólos da obrigação esta pessoa jurídica de direito público – o Município. Este ente público reconhece a importância da cobrança do IPTU para a composição de suas receitas, e também como um instrumento hábil para perseguir o seu desenvolvimento urbano.

Como em outros tributos, os legisladores ordinários municipais, ao exercerem a aptidão para instituir o IPTU, deverão o fazer dentro dos limites traçados pela Constituição. Estes limites são garantidores do sistema constitucional tributário, o qual visa harmonizar a atividade fiscal com os direitos dos contribuintes.

1.2 Princípios Constitucionais e o IPTU

A matéria a respeito dos princípios constitucionais é vasta na doutrina brasileira, principalmente no que tange aos princípios constitucionais tributários. Além desta preocupação intelectual com o tema, percebemos ainda a sua complexidade. Mas devido a sua importância primordial para o estudo do IPTU faremos uma breve demonstração dos princípios que mais nos interessam nesta pesquisa.

Os princípios constitucionais são aqueles enunciados na Constituição, ao menos de forma implícita, que consagram os mais altos valores da sociedade. Neste sentido, alguns destes enunciados fazem menção direta a aspectos tributários, e por isso passamos a denominar de princípios constitucionais tributários. Estes por sua vez, são verdadeiros limites para o desenvolvimento da regra-matriz de incidência de qualquer imposto. No que tange ao IPTU, é de maior interesse os enunciados do princípio da legalidade, da capacidade contributiva e o não-confisco.

O princípio da legalidade está presente em todos os ramos do Direito, e é de grande amplitude. No âmbito tributário, este delimita que não há instituição ou aumento de tributo sem lei que o defina (estrita legalidade). Esta imposição anula a discricionariedade do administrador público ao realizar a tributação, conferindo segurança jurídica aos contribuintes.

A capacidade contributiva é um princípio de difícil determinação, uma vez que tem vários aspectos a serem analisados. No entanto, vamos nos valer das brilhantes palavras de Roque Antonio Carrazza para determinarmos o que deverá ser abstraído da expressão capacidade contributiva.

“Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus indícios de riqueza. (...) Com o *fato signo presuntivo de riqueza*

tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva. (...) Aliás, nos **impostos sobre a propriedade** (como o IPVA, o **IPTU**, o ITR, ...), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem.¹ (*grifo nosso*)

Assim sendo, sempre que utilizarmos a capacidade contributiva estaremos tratando de uma presunção de que o imóvel pode ser tido como um sinal de riqueza. Este princípio será alcançado no IPTU quando imóveis com diferentes valores venais receberem tratamento diferenciado: o contribuinte que é proprietário de imóvel luxuoso (maior valor venal) contribuirá na proporção deste índice de riqueza. Como observaremos a seguir, esta questão é de grande polêmica na seara do IPTU.

Em nosso ordenamento jurídico é vedado os tributos com efeito de confisco. A palavra confisco sugere a apreensão de algo em favor do fisco. Teoricamente fica complicado estabelecer “o quanto” caracteriza o efeito confiscatório. No IPTU, parte da doutrina defende que ao se tratar de fins extrafiscais, o efeito confiscatório desaparece. Nos posicionamos no sentido de que apenas na apuração do caso concreto, podemos definir se o tributo é ou não confiscatório.

Por fim, vale ressaltar que o IPTU por ser um imposto que onera a propriedade, está intimamente relacionado com o princípio da função social da propriedade urbana. Esta função social da propriedade sempre deve ser exercida. Seu cumprimento está relacionado a política urbana adotada em cada Município. Deste modo, percebemos que o IPTU em muitos casos terá funções que vão além da mera arrecadação, servindo como um mecanismo de realização do desenvolvimento urbano.

1.3 Classificação Econômica do IPTU

Neste item vamos partir da máxima de Agustín Gordillo, ao dizer que não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis. Assim sendo, a classificação do imposto como sendo real ou pessoal não pode ser fator preponderante para a convalidação de seus elementos.

Esse posicionamento, entretanto, não é o adotado pela maior parte da doutrina ou mesmo nos tribunais. Com isso passamos a analisar esta classificação econômica do IPTU, em imposto real ou pessoal

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12ª edição, São Paulo: Malheiros, 1999.

Os impostos ditos reais são assim classificados por se referirem a coisas. O aspecto preponderante do aspecto material é um bem. Deste modo, não é possível verificar a capacidade contributiva nestes impostos, uma vez que ele faz remissão a um bem e não a uma pessoa. O IPTU de acordo com esta classificação seria um imposto real, pois a propriedade é o núcleo material. Este entendimento é preferido pela maioria da doutrina, bem como por nossa corte superior, o Supremo Tribunal Federal.

Ao lado do impostos reais, existem os chamados impostos pessoais. Nestes por sua vez, o aspecto preponderante é a ação humana, e por isso a expressão “pessoal”. Diferente do imposto real, nos pessoais é possível observar o princípio da capacidade contributiva. Os autores Sacha Calmon e Mizabel Derzi defendem que o IPTU seria um imposto pessoal, pois leva em consideração a capacidade contributiva par sua formação.

Fora produzir choques doutrinários, um problema evidente desta classificação do IPTU é que sendo um imposto real, a capacidade contributiva não deve ser observada. E com isso não poderiam ser progressivas as alíquotas do IPTU em face daquela capacidade .

Sem adentrar no assunto da progressividade que será tratado em momento oportuno, se faz necessário que nos posicionemos a respeito do tema da classificação econômica do IPTU.

Quanto ao tema, a melhor doutrina nos parece a que defende que todos os impostos são pessoais. Deste entendimento compartilha Alfredo Augusto Becker, Roque Antônio Carrazza, dentre outros. Esta tese de que todos os impostos são pessoais se baseia na própria estrutura da relação jurídica. Ora, o contribuinte do imposto é sempre uma pessoa (física ou jurídica), logo no pólo passivo da obrigação sempre teremos uma pessoa e nunca uma coisa.

Por fim, relatamos a conclusão da professora Valéria Furlan, no que tange a esta classificação:

Em conclusão, cremos ser despcienda a classificação econômica – portanto, não jurídica – dos impostos em reais e pessoais. (...)

Mas, ainda que acatássemos referida distinção e situássemos o IPTU como um imposto de caráter real, o princípio da capacidade contributiva, sem dúvida alguma, deveria ser observado, pois trata-se de imposto sobre

a propriedade imobiliária – signo incontestavelmente presuntivo de riqueza –, tendo como sujeito passivo o próprio realizador do fato imponible.²

2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPTU

2.1 Norma Jurídica Tributária

Ao desenvolver uma obra, o engenheiro tem como ponto de partida um projeto. Este estudo inicial visa definir as diretrizes que nortearão toda a execução da obra, desde o memorial de cálculos até a fase do acabamento final. O produto final deste trabalho é um panorama da obra como um todo, que pode ser, no entanto, seccionado para pormenorizar o estudo dos seus vários elementos.

De forma análoga, ao se desenvolver uma pesquisa a cerca do Imposto Predial e Territorial Urbano, faz-se mister definir algumas diretrizes básicas que nortearão toda a execução do trabalho. Assim como na execução de uma rodovia, o projeto basilar para toda sua execução é o geométrico; no estudo de um imposto se faz necessário o estudo de sua matriz, ou seja, a regra-matriz de incidência.

A regra matriz de incidência do IPTU nada mais é do que a visualização de uma norma jurídica tributária. Por ser um norma jurídica, mesmo de caráter tributário, não deixa de apresentar os mesmos elementos de uma norma jurídica genérica.

Uma norma jurídica “completa” é composta de uma norma primária e uma norma secundária de acordo com Hans Kelsen. A primária, como prefere Kelsen, ou também designada como perinorma de acordo com Carlos Cossio, é uma norma sancionadora. Estudar está norma é estudar na verdade as infrações. Por outro lado, a norma secundária de Kelsen, ou a endonorma de Cossio, diz respeito à descrição de comportamentos e à respectiva conseqüência destes comportamentos.

Como pode se abstrair, o estudo da norma jurídica completa é de grande complexidade, sendo que será abordada no presente estudo a norma jurídica secundaria, ou seja, a hipótese de incidência e o conseqüente normativo.

² FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.35

Para fins de maior didatismo, além de dividirmos a norma jurídica em duas, podemos ainda seccionar a norma secundária de acordo com os critérios que lhe são particular. Em verdade, a norma jurídica é indivisa, a sua fragmentação tem como escopo tão somente facilitar a visualização dos vários elementos que a compõem.

Até o momento já se dividiu a norma jurídica em dois fragmentos (primária e secundária). Já foi especificado que por se tratar da regra de incidência do IPTU estamos diante de uma norma jurídica tributária em sentido estrito, restando então pormenorizar o seu estudo de acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho³. O emérito doutrinador identifica na composição da norma jurídica tributária uma hipótese jurídica e um conseqüente (mandamento). A hipótese seria um momento anterior, composto por uma linguagem descritiva do fato definido em lei. Uma vez realizado este fato, a obrigação tributária se desencadeia. O mandamento, ou conseqüente, depende da concretização deste fato para ocorrer. Este momento posterior é caracterizado por uma linguagem prescritiva de direitos e obrigações, buscando com isso regular a conduta descrita na hipótese.

Diante do exposto, e seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica do IPTU será dividida em uma hipótese e em um conseqüente. Cada momento destes apresenta certos *critérios* (ou *aspectos* como prefere o professor Geraldo Ataliba). Na hipótese de incidência teremos o aspecto material, o aspecto temporal e o aspecto espacial. Já no conseqüente normativo ficam definidos os aspectos pessoal e quantitativo.

2.2 Critério Material

O critério material de uma norma de incidência tributária é composto por um verbo pessoal e um complemento do predicado verbal⁴. De maneira genérica, temos portanto, que o critério material “de qualquer espécie tributária consiste no fato lícito, genérico e abstrato descrito na sua respectiva hipótese de incidência, abstratamente isolado das coordenadas de tempo e de espaço”⁵.

Ao identificar a regra matriz de incidência sempre devemos nos remeter à Constituição Federal. De acordo com o professor Roque Antônio Carrazza⁶, a regra matriz de incidência

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed., Saraiva, 1991, p.153-154

⁴ *Idem*

⁵ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.59.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12ª ed., São Paulo:Malheiros, 1999.

pode ser obtida (ao menos implicitamente) do texto constitucional, uma vez que a Constituição discriminou as competências tributárias.

Neste sentido, ao buscar a definição do verbo pessoal e seu respectivo complemento se faz mister a análise da lei maior. A Constituição Federal prevê no art. 156 que compete aos Municípios instituir impostos (inciso I) sobre a propriedade predial e territorial urbana. Assim sendo, temos que a materialidade do IPTU reside na situação “ser proprietário de bem imóvel”.

Na mesma frequência, o Código Tributário Nacional dita em seu artigo 32 que o IPTU terá como fato gerador a “propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Um dado importante a ser constatado é que a Constituição Federal, e mesmo o Novo Código Civil, não definiram o que venha a ser a propriedade, tão somente traçaram parâmetros do que compõe o direito de propriedade. O CTN neste sentido apenas incorpora em seu texto os institutos do Direito Privado, sendo defesa qualquer alteração que vise o contrário (art. 110 do CTN).

Na discussão, do que deve ser considerado como propriedade para fins de IPTU, confirmamos a idéia de que o Direito é uno. A autonomia dos vários ramos tão somente pode ser aceita para fins de didatismo. Ao tratar da propriedade devemos nos remeter às idéias do direito privado, e buscar em sua base a melhor caracterização deste direito.

Ora, a questão a respeito do que seja a propriedade assume grandes proporções. De maneira genérica, tem-se como elementos da propriedade os direitos de usar, gozar, fruir e dispor da coisa. A reunião de todos estes caracteriza a propriedade plena.

Assim, parece-nos muito restritiva a vertente que afirma que para fins de tributação via IPTU apenas se considera a propriedade plena, incorrendo o art. 32 do CTN em inconstitucionalidade ao elencar em seu rol a posse e o domínio útil. O conceito de propriedade deve ser, portanto, ampliado e não restringido. Neste sentido, Valéria Furlan com muita propriedade expõe:

...se a Constituição determina que o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade e, juridicamente, tem-se a definição de propriedade como sendo direito de usar, gozar, dispor e reivindicar de quem

injustamente a detenha, permitimo-nos concluir que quem detiver **alguns desses direitos**, acompanhados do animus de ser proprietário, poderá figurar no pólo passivo da obrigação de pagar o aludido imposto ⁷. (*grifo nosso*)

Uma importante constatação a ser feita é a de que não basta a caracterização de um dos elementos do direito de propriedade para se obter um fato presuntivo de riqueza. A não adequação deste fato presuntivo de riqueza importa na própria não verificação do princípio da capacidade contributiva. Mais uma vez nos socorremos as lições de Valéria Furlan quanto ao assunto:

...não apenas o titular da propriedade, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes a ele inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributaria em foco... não apenas o proprietário, mas também aquele que, na situação em que se encontra, possa vir a ser proprietário, pode ser sujeito passivo do IPTU ⁸.

Com isso temos por exemplo a figura do locatário. Este tem a posse direta sobre o imóvel, mas esta posse é desvinculada da propriedade a qualquer título. Assim, não é possível se obter um fato signo de riqueza, considerando a propriedade e não o aluguel, uma vez que aquele possuidor (locatário) não poderá ter o imóvel para si. Neste sentido Mizabel Derzi e Sacha Calmon esclarecem : “Não é qualquer posse que deseja ver tributada (...) A posse prevista no Código Tributário, como tributável, é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa” ⁹.

O estudo de alguns casos concretos será abordado em capítulo posterior, visando exemplificar e constatar alguns fatores que podem influenciar na forma como se define o critério material do IPTU. No momento, basta-nos consolidar que o conceito de propriedade deve ser ampliado e somado ao fato signo presuntivo de riqueza, o *animus domini*.

Por fim, faz-se necessária a análise do que pode ser considerado como objeto de incidência de IPTU (terrenos e prédios). Neste sentido Aires Fernandino Barreto esclarece que as edificações podem ser objeto de incidência do IPTU. Estas por sua vez compreendem aquelas construções aptas à habitação ou atividade a que se propõe. Para Valéria Furlan, a Constituição definiu propriedade predial, mas deve se entender para fins de IPTU que edificações e prédios são conceitos análogos.

⁷ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.61

⁸ *Idem*, p. 62

⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial urbana**. Saraiva, 1982, p.123.

Ainda quanto ao tema, vale ressaltar que o IPTU sendo um imposto sobre a propriedade imóvel deve compreender tanto o terreno quanto as edificações que nele são levantadas. Deste entendimento, discorda Valéria Furlan, “ ... se o imóvel compreender não apenas o prédio, mas também uma porção de terreno sem edificação alguma, haverá neste caso, a incidência de dois impostos – do Predial e do Territorial Urbano – pois trata-se de duas hipóteses de incidência distintas por expressa disposição constitucional” ¹⁰.

2.3 Critério Espacial

Uma vez verificado qual é o “comportamento” que desencadeia a cobrança do IPTU, temos que delimitar o espaço em que tem eficácia a hipótese de incidência. Neste sentido o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 32 que este imposto incide nos limites da chamada zona urbana.

Resta, agora, tentar delimitar o que é zona urbana. Basicamente, ao longo do tempo foram criadas legislações a cerca da matéria, cada qual privilegiando um critério ou outro para delimitação da zona urbana.

O critério da destinação do imóvel, de origem lusitana e acolhido pela lei civil, prevê que não importa o local onde esteja localizado um imóvel para caracterizá-lo como rural ou urbano. O que vale é a destinação que lhe é dada. Assim um imóvel será rural se lhe for dado o destino de exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial. A zona urbana passa a ser, portanto, a área na qual o imóvel tem a destinação urbana, e pode ser alterada a qualquer tempo, uma vez que basta a mudança da destinação do imóvel para que ela passe a ser rural.

Além da destinação, foi introduzido com o CTN os critérios da localização, situação do imóvel e o da equiparação. Segundo a localização, a zona urbana deve ser delimitada pelos Municípios, levando-se em conta alguns requisitos que possam identificar a situação do imóvel. Vejamos, art. 32 do CTN :

Art 32 (...)

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

- I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II – abastecimento de água;

¹⁰ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.73

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.

§ 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

De acordo com este diploma legal, a zona urbana será definida em lei municipal. Entretanto, para ser considerada uma zona urbana devem existir alguns melhoramentos, ou equipamentos típicos de um cinturão urbano. É válido ressaltar que o CTN neste sentido não foi taxativo, além dos melhoramentos enunciados no §1º do art. 32 podem ser considerados outros, desde que típicos da urbe.

A equiparação, citada anteriormente com um critério para definição da zona urbana, pode ser constatada no § 2º do art. 32. Por equiparação, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana (loteamentos aprovados) serão tidas como urbanas para fins de cobrança do IPTU.

Uma vez identificados estes critérios, resta analisarmos cada um e verificarmos qual está sendo utilizado para delimitar o espaço de incidência do IPTU. Para tanto supriremos a análise dos choques existentes entre os vários instrumentos normativos que definiram a zona urbana, e nos concentraremos em volta dos aspectos práticos que melhor individualizam a zona urbana¹¹.

A doutrina majoritária adota para fins de fixação da zona urbana os mandamentos do CTN no seu artigo 32. Disso, tem-se que a zona urbana é aquela área que possui alguns dos equipamentos próprio da urbe, tais como o abastecimento de água e rede elétrica.

Este critério muitas vezes é criticado, pois se o Município definir áreas como de expansão urbana, e não fornecendo equipamentos urbanos e nem aprovando projetos de loteamento, não poderia ser caracterizada como zona urbana. Deste modo, Roque Antônio Carrazza defende o princípio da autonomia Municipal, dando a possibilidade para os Municípios fixarem qual vai ser a sua zona urbana.

De todas as possibilidades que foram elencadas, tendemos a acreditar que o critério da destinação do imóvel não deve ser utilizado. Se assim o fosse, a própria zona urbana deixaria de existir. Basta imaginarmos que em um núcleo urbano bastaria um proprietário

¹¹ Quanto as controvérsia doutrinárias, e a respeito do instrumento normativo adequado para veicular a definição de zona urbano, memoráveis são as lições de Valéria Furlan em op. cit. p.,50-55

destinar um terreno para uma determinada cultura, própria da destinação rural, para ter seu imóvel como rural.

Quanto ao critério do CTN, acolhemos a sua utilização, mas em partes. De acordo com a professora Valéria Furlan, “ os critérios de equipamentos urbanos, da situação ou destinação do imóvel, seriam eficientes, sim, mas desde que estabelecidos pela própria lei municipal, (...) ”¹².

A definição da zona urbana pelo Município é a melhor forma de se fazer cumprir o princípio da função social da propriedade urbana (art. 182 CF). Atualmente, diante do desenvolvimento das cidades o legislador pátrio mostra preocupações no campo de regularizar estes núcleos. Como exemplo temos a própria edição da lei que torna obrigatório a criação de planos diretores em cidades com mais de 20.000 habitantes (Lei 10.257/01).

Ora, se a legislação cada vez mais impõe que a propriedade deve respeitar os limites que assegurem a sua função social, e que possibilite a harmonia com as demais que a circundam, nada mais lógico que delegar a função de delimitador da zona urbana à pessoa política que mais tem condições de fazer valer estes fins: o Município. Por conseqüência óbvia, ao limitar sua área urbana, o Município está estabelecendo o critério espacial do IPTU; mas observe que o faz por conseqüência e não como fim, pois o que deve nortear a delimitação da zona urbana são os princípios da função social da propriedade urbana e o próprio desenvolvimento urbano, e não a mera possibilidade de ampliar a arrecadação via IPTU.

2.4 Critério Temporal

Este critério se preocupa basicamente em “designar, explícita ou implicitamente o momento em que se deve reputar consumado, acontecido, realizado um fato imponible”¹³.

Neste sentido, mais uma vez o legislador municipal tem autonomia para estipular a data na qual considerar-se-á nascida a relação jurídico tributária. De modo geral se adota o ano civil para computo do IPTU. O fato imponible deste tributo ocorre, portanto, no dia 1^a de janeiro de cada exercício financeiro. Se o imposto vai incidir, ou não, isto é uma questão de verificar a sua situação.

¹² FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.57

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 5 ed., São Paulo Malheiros, 1993.

Observamos que esta data do primeiro dia do ano civil e a periodicidade anual do imposto em questão, são assim impostas para facilitar o relacionamento fisco-contribuinte. Mas lembramos que os Municípios gozam de autonomia para legislar sobre esta data, sendo uma escolha política administrativo o lapso temporal para verificação da incidência do imposto.

2.5 Critério Pessoal

Com este critério se busca identificar os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação jurídico tributária. O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, logo tem o direito subjetivo de arrecadar o tributo. Ao sujeito passivo resta cumprir a prestação. Genericamente, o Estado ocupa o pólo ativo destas relações e no pólo passivo temos os contribuintes, ou melhor seria, os realizadores do fato imponible.

Fazendo referência mais uma vez a Lei maior, temos que ao Município foi dada a competência e capacidade tributária para instituir, arrecadar, e fiscalizar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Esta regra comporta raras exceções, também previstas na Constituição Federal (e.g. art. 154 in II CF).

Não tão simples como a caracterização do sujeito ativo do IPTU, a definição do contribuinte (sujeito passivo – pessoa física ou jurídica) requer algumas ponderações.

Na qualificação do sujeito passivo do IPTU, imprescindível é a análise que foi feita quanto ao critério material da hipótese de incidência. Constatamos que o sentido de propriedade deve ser ampliado, albergando também como preceitua o art. 34 do CTN, o domínio útil e a posse (não esquecendo nunca o animo de ter para si o imóvel – animus domini).

Ao serem apostos alguns nortes na definição do sujeito passivo, importante é buscar os fatos que revelem a natureza econômica do fato imponible. Neste sentido, Valéria Furlan, expõe que o sujeito passivo do IPTU:

(...) será o proprietário se, de fato, este revelar sua capacidade econômica por ser o proprietário (isto é, por usar, gozar e dispor do imóvel a título oneroso ou gratuito); será, doutra parte, não o proprietário, mas aquele que detiver o domínio útil ou aquele que detiver a posse *ad usucapiones*, já que são situações que demonstram claramente que

estes – e não o titular da propriedade, que detém apenas o domínio direto, a substância mesma da coisa, desprovida de suas utilidades -, realmente, participam da natureza econômica do fato imponible.¹⁴

Destas definições, toda análise do sujeito passivo do IPTU gira em torno de algumas constatações. Quem é o titular do imóvel? Existe outra pessoa diferente do titular exercendo alguns dos poderes inerentes à propriedade? Existe o *animus dominii*? O direito exercido pelo sujeito em relação ao imóvel é revelador de natureza econômica do fato imponible?

Um ponto a ser pré questionado diz respeito à liberalidade da administração do Município em eleger um a outro sujeito para ser contribuinte do IPTU. Temos como exemplo imóveis em que existe um possuidor direto (posse para fins de usucapião) e o real proprietário. Ora, segundo Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto¹⁵ a escolha do sujeito passivo neste caso é uma conveniência da arrecadação municipal, ou se pode cobrar do possuidor ou do proprietário.

Desta afirmação, concordamos em partes com o posicionamento dos eméritos doutrinadores. O Município tem liberdade para escolher, existindo a possibilidade. No entanto esta escolha, com o advento da Constituição de 1988 e a Lei 10.257/01 que criou o Estatuto da Cidade, não pode ser tida como livre e desonerada de alguns questionamentos. Afirmamos isto, pois, uma vez transcrito a função social da propriedade urbana na carta magna e por conseqüente uma maior preocupação com o desenvolvimento da urbe, a escolha de um a outro sujeito como sujeito passivo do IPTU pode acarretar gravames aos planos diretores dos Municípios. Este problema em particular será analisado em capítulo posterior.

De maneira sintética apresentamos situações que apresentam certas peculiaridades quanto a sujeição passiva ao IPTU:

a) *enfiteuta*: o domínio útil derivado da enfiteuse¹⁶ pertence ao enfiteuta e não ao senhorio direto. Este fato confere ao enfiteuta a capacidade contributiva, sendo o sujeito que usufrui das utilidades do bem imóvel. Neste caso temos o sujeito passivo por força do domínio útil, e por conseqüência disto um fato revelador da natureza econômica deste direito.

¹⁴ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.78-79

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo, RT, 1985 p., 107

¹⁶ Definindo enfiteuse: contrato bilateral no qual o proprietário de um imóvel confere a outro seu domínio útil, mediante pagamento (ao proprietário ou senhorio direto) de uma pensão ou foro anual, certo e invariável.

b) *possuidor a qualquer título*: no raciocínio acerca da revelação de conteúdo econômico, o possuidor ad usucapione, ou seja, aquele que tem um dos poderes inerentes ao domínio com o animus domini, poderá ser sujeito passivo do IPTU.

c) *promitente comprador*: baseado na afirmação de que a situação do promitente comprador (posse precária ao menos) já é presunção de conteúdo econômico, é possível sua notificação para pagamento do IPTU. Quanto a esta figura do compromissário comprador muito se discutiu no passado se as imunidades concedidas às autarquias também alcançariam estes sujeitos. Por força do §3 do art. 150 da CF, o qual não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativo ao bem imóvel, e com base na Súmula n.º 583 STF ¹⁷, o promitente comprador não é beneficiado pela norma de imunidade conferida as autarquias.

d) *usufrutuário*: ao usufrutuário é concedido o uso e gozo da coisa. Diferente do enfiteuta, que possui o domínio útil, os poderes do usufrutuário são mais restritos e têm natureza temporária. Deste feito, esta condição não revela a disponibilidade econômica do bem por parte do usufrutuário, não podendo ser auferida sua capacidade contributiva. No entanto mediante contrato particular, nada impede que o usufrutuário se responsabilize pelo pagamento do IPTU. Mas observe que este contrato tem força entre as partes, sendo que o Fisco o desconhece ao proceder a ação de execução.

e) *locatário*: como comentado no critério material do IPTU, o locatário não pode ser sujeito passivo do imposto em apreço. A posse do locatário está desvinculada da propriedade a qualquer título, assim sendo não é possível auferir conteúdo econômico (ao menos quanto a propriedade), vedando a sua oposição como sujeito passivo do imposto. Da mesma forma que o usufrutuário, o locatário poderá ter o encargo de recolher o IPTU. Este encargo, no entanto, é fruto de liberalidade entre as partes (locador e locatário), não podendo ser oposto perante o fisco. A Fazenda Municipal não pode, portanto, cobrar do locatário do imóvel o pagamento do tributo territorial e predial urbano – o sujeito passivo, mesmo transferindo o seu encargo por instrumento particular, continua sendo o proprietário do imóvel, ou seja, o locador. Assim o sendo, a legitimidade *ad causum* perante o fisco pertence ao locador e não ao locatário.

2.6 Critério Quantitativo

¹⁷ Súmula 583 STF : Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto Predial e Territorial Urbano

Constatada a materialidade, o espaço e o tempo, definido os sujeitos (passivo e ativo), resta analisar o critério que possibilita auferir a quantia a ser paga ao Fisco – o critério quantitativo. Este critério por sua vez pode ser segmentado em duas faces, um que é a base de cálculo, e outro por razão lógica do princípio do não confisco, que é a alíquota.

Com brilhantismos Misabel Derzi e Sacha Calmon definiram base de cálculo: “Base de cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição do tipo tributário”¹⁸. Esta base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material, logo deve estar atrelada a este, e para tanto a base de cálculo da real proporção do fato impositivo¹⁹.

A obtenção do débito *in concreto* é feita, por fim, com a alíquota. Este fator aplicado sobre um montante irá definir com exatidão a quantia a ser paga ao fisco. Deste modo fica fácil visualizar que, uma vez instituído um imposto sobre uma operação, qualquer que seja, a sua base de cálculo poderá ser o valor da operação e a alíquota um percentual (ou mesmo uma fração, ou quantia) desta base apurada. Desta operação, temos fixado um crédito devidamente mensurado a favor do sujeito ativo da obrigação.

2.6.1 Base de Cálculo

De acordo com o art. 33 do CTN, a base de cálculo para o IPTU é o valor venal do imóvel, não sendo considerado na determinação desta base o valor dos bens mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (parágrafo único do artigo).

O valor venal corresponde ao valor que o bem alcançaria caso fosse posto à venda, á vista, em condições usuais de mercado. O valor desta venda conjuga assim tanto o valor do terreno (solo), bem como as acessões e benfeitorias realizadas.

¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial urbana**. Saraiva, 1982, p.252.

¹⁹ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.91

A escolha por esta base de cálculo é correta, uma vez que permite confirmar e mensurar a materialidade do imposto (propriedade). Ainda de forma presuntiva, o valor venal do imóvel retrata a capacidade econômica do sujeito passivo. Assim, é de se esperar que o sujeito que possua um imóvel de maior valor está em posição econômica superior ao daquele que possui imóvel com um valor menor (e.g. sujeito “A” é proprietário de apartamento luxuoso no centro da cidade, sujeito “B” é proprietário de casa simples na periferia da cidade; estes imóveis revelam que seus proprietários têm capacidades econômicas distintas, ao menos em tese).

O Código Tributário Nacional ao definir a base de cálculo o faz de maneira abstrata. No art. 33 deste dispositivo legal temos a escolha pelo valor venal (abstrato), mas quanto é este valor (concretamente) passa a ser tarefa delegada à administração de cada Município. Cabe, deste feito, a estas pessoas políticas avaliarem os imóveis para auferirem quanto é o seu valor venal.

O mestre Aires Fernandino Barreto nos lembra que:

Avaliar é missão exclusiva da administração. Forra-se o obrigado, aí sim e unicamente, diante do excesso da administração, que importe ultrapassar o valor venal, abstratamente definido em lei. A fora distorsão desse jaez – e que aqui não se discute – à autoridade administrativa compete à busca do valor dos imóveis, a investigação por inteiro da verdade material, sem quaisquer limitações²⁰.

Desta leitura apreendemos que ao legislativo municipal não cabe avaliar, mas sim definir os critérios que nortearão este trabalho. A lei municipal define uma base de cálculo genérica, abstrata e impessoal. A administração pública por sua vez, e com base nas definições impostas por lei, irá determinar mediante uma avaliação o valor do crédito relativo ao IPTU.

A questão que resta responder é como é feita esta apuração do valor venal do imóvel. E mais, a hipótese de incidência do IPTU se realiza ano a ano, logo a avaliação do valor venal deve ser realizada de acordo com esta periodicidade.

Em núcleos urbanos com pouca densidade demográfica fica fácil determinar o valor venal dos imóveis. Nestes casos poderão ser apurados caso a caso o valor de venda a vista de cada imóvel. O problema surge quando o Município tem dimensões que impossibilitam a apuração caso a caso do valor venal.

²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **IPTU Base de Cálculo e Base Calculada**. Revista de Direito tributário. São Paulo, v 9-10, p.307, jul./dez.,

Para os casos de Municípios com alta densidade demográfica, foi adotado em nosso país as chamadas “Plantas Genéricas de Valores”. Como prefere Ives Gandra a conceituação de “plantas” não é correta, uma vez que “mapas” genéricos de valores amplia o significado da expressão. Neste sentido, temos a definição destes mapas genéricos com sendo “o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado e terreno construído, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal de imóveis”.²¹

Do exposto temos que cada Município terá um mapa de valor próprio, tentando adaptar da melhor forma possível os critérios escolhidos com o mercado imobiliário em que se insere o imóvel. Como exemplo temos um Município “A “ que se localiza na faixa litorânea. Um dos critérios para se auferir o valor venal pode ser o da localização, mais precisamente, se o imóvel tem “frente para o mar”. Este critério fixa que os imóveis localizados de frente para o mar terão maior valor venal. Observe que este critério serve apenas para este Município, levando em conta as características daquela região.

As formas escolhidas para proceder a avaliação do valor venal do imóvel é de autonomia de cada Município. A própria evolução da engenharia de avaliações vem facilitado estes trabalhos. Os métodos e critérios utilizados variam de acordo com a necessidade de cada núcleo urbano. A respeito do tema bem lecionou os professores Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto²² em seu celebrado “Manual do IPTU”, identificando em passagem apropriada as diversas vicissitudes da formulação dos mapas genéricos de valores.

Quanto a base de cálculo falta ainda tecer alguns comentários a respeito da sua majoração. O mercado imobiliário não é estanque, modifica-se com o tempo, seus produtos (imóveis) ora podem sofrer valorizações, ora podem ter seu valores reduzidos. Uma vez modificado o panorama imobiliário, como fica o base de calculo do IPTU?

O Supremo Tribunal Federal no passado acatou que a atualização dos valores venais poderia ser ato emanado da própria administração que o obteve através de avaliação. Neste

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo, RT, 1985 p., 152

²² *Idemp.*, 150-189

sentido não teríamos ofensa ao artigo 97 do CTN²³. Entretanto, este posicionamento tomou outros rumos, e o STF começou a considerar inconstitucional o ato administrativo que majora a base de cálculo além dos índices da correção monetária. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. IPTU. REAJUSTE DO VALOR VENAL DOS IMÓVEIS. DECRETO MUNICIPAL. INVIABILIDADE. O acórdão impugnado mostra-se coerente com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, ao decidir que a atualização do valor venal de imóveis, para efeito de cálculo do IPTU, deve ser feita somente mediante lei em sentido formal, sendo inviável por meio de decreto do prefeito. Precedentes: (AGRAG 176.870 e RE 234.605.) /Min. ELLEN GRACIE AI 346226 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. (*grifo nosso*).

Esta controvertida questão será analisada em capítulo posterior, quando passamos a tratar da alteração do valor venal dos imóveis.

2.6.2 Alíquotas

A base de cálculo mais a alíquota dimensionam o critério quantitativo do IPTU. Uma vez obtida a base de cálculo se faz necessário encontrar o quanto deste montante será devido ao erário municipal, buscando com isso respeitar os princípios constitucionais, tais como o não confisco e o da capacidade contributiva.

No caso específico do IPTU a alíquota é uma fração do valor venal, uma percentagem deste valor. Assim, fixado que o valor venal do imóvel é $X R\$$ e a alíquota de $Y \%$, o montante devido ao fisco será por dedução óbvia $X R\$$ multiplicado por $Y \%$.

Evidentemente, a alíquota tem a função de definir o montante devido, mas também pode atender fins de políticas tributárias (extrafiscal). Neste sentido, Antônio José da Costa : “Vemos, entretanto, legítimo e legal, o aumento e redução de alíquotas que possibilitem ao legislador municipal buscar, além da receita necessária, o atendimento do peculiar interesse do Município, incentivando ou desestimulando comportamentos que busquem um melhor planejamento urbano”²⁴.

²³ Art 97 CTN. Somente Lei pode estabelecer (...)

II – majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21,26,39,57,65 (...)

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

²⁴ COSTA, Antonio José da. **Da regra padrão de incidência do IPTU**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1985. p., 51

Deste modo, o legislador tem uma gama de opções para fixar as alíquotas de acordo com as conveniências de cada caso. Não podendo, no entanto, se desviar dos princípios constitucionais (isonomia, capacidade contributiva,...).

Com o advento da EC n.º 29/00 muito vem se discutindo quanto a progressividade do IPTU, fato este que é obtido pela majoração das alíquotas. Este tema será abordado individualmente em capítulo que se segue, enfocando também a progressividade em função da política urbanística e de proteção ambiental.

3. A COBRANÇA DO IPTU EM ESPAÇOS URBANOS CONFLITANTES

3.1 Prévias Considerações

O estudo da regra matriz de incidência do IPTU nos fornece ferramentas que serão utilizadas na análise de casos controversos a respeito da cobrança deste imposto.

Primeiramente temos que buscar justificar a expressão espaços urbanos conflitantes. Como foi exaurido no critério espacial da hipótese de incidência do IPTU, a sua cobrança se limita à zona urbana. Dentro deste “espaço urbano”, muitas vezes ocorre o choque entre aspectos da política ambiental e urbanística de cada Município com o próprio direito de propriedade. Assim, de um lado temos o interesse do Município em desenvolver uma política urbana que garanta a melhor adequação dos espaços habitáveis; e de outro, o interesse do particular em preservar sua propriedade, explorando-a segundo sua conveniência e ditames legais.

Uma vez identificado os choques existentes entre o interesse do particular e do Município, temos que analisar qual a influência da cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano nestes espaços.

A própria Lei 10.257/01 (Estatuto da Cidade) que regula a política urbana nos termos dos arts. 182 e 183 da Constituição Federal, prevê em seu art. 7º a progressividade do IPTU, como meio para se fazer valer a função social da propriedade urbana.

O imposto ora analisado pode servir como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano. Além disto, pode ter a função de auxiliar na “tributação ambiental”, condicionando ou estimulando a atividade dos particulares em função de um meio ecologicamente equilibrado. Como exemplo temos certos beneficiamentos fiscais no sentido de incentivar os particulares a manter áreas verdes em suas propriedades.

Feitas estas considerações, analisaremos algumas hipóteses em que o IPTU tem esta dupla finalidade: arrecadação e promoção social. Para tanto, não podemos abandonar os limites constitucionais à tributação, bem como não se pode esquecer que existem certos critérios que devem ser respeitados para a válida cobrança do IPTU.

3.1.2 A Progressividade do IPTU

Uma vez analisada a estrutura da norma jurídica tributária do IPTU, e antes de analisarmos alguns aspectos da sua cobrança, é preciso abordar a questão do aumento da alíquota ou em função da base de cálculo (progressividade fiscal), ou em função de outros fatores (progressividade extrafiscal).

O tema da progressividade no âmbito do IPTU sempre foi muito discutido. De maneira genérica, a progressividade pode ser classificada pelo fim perseguido em fiscal e extrafiscal.

Assim entende Geraldo Ataliba ao mencionar:

a progressividade é constitucionalmente postulada, tanto a de caráter fiscal (inerente ao próprio tributo) como a extrafiscal (promoção de uma igualação social – eliminação de desigualdades), o favorecimento dos desvalidos, a criação de empregos, o desenvolvimento econômico, a melhoria das condições de vida, a proteção do meio ambiente, etc., são valores que merecem do constituinte especial encômio ²⁵.

Desta sorte, a progressividade fiscal tem como escopo meramente abastecer os cofres públicos, retirando parcelas no patrimônio do contribuinte, sendo que aquele que pode mais, deve contribuir de forma mais vultosa. Exerce assim a própria função de delineador do princípio da capacidade contributiva.

A progressividade extrafiscal, por sua vez, usa um parâmetro externo ao direito tributário. Para tanto, utiliza uma alíquota maior não com efeitos arrecadatórios mas sim com outros fins, como por exemplo, forçar o uso adequado da propriedade urbana pelo proprietário do imóvel.

Um fato a ser observado é que a Constituição Federal de forma taxativa limitou o uso da progressividade a alguns tributos, não ficando ao livre arbítrio do legislador a sua utilização.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. **A progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991,p .49

No caso específico do IPTU temos que a CF *previa* em seu art. 156 §1º que o IPTU seria progressivo para fazer valer a função social da propriedade²⁶.

Este artigo, no entanto, foi alterado pela Emenda constitucional n.º 29 de 2000. Esta EC modificou a redação do parágrafo 1º do art. 156 da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sob

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

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

Desta nova redação temos que o IPTU deve ter alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal) independente do plano diretor, e também pode ter alíquotas progressivas em razão do uso e da localização do imóvel (progressividade extra-fiscal) porém na pendência da existência do plano diretor.

Deste simples relato legal que expomos não parece existir grandes dúvidas quanto a possibilidade de se utilizar a progressividade para majoração do IPTU. A realidade, porém, mostra-se bem diferente. A questão, como previamente colocamos, foi e o é amplamente discutida, sendo matéria de grande divergência, tanto na doutrina como nos tribunais.

A discussão sobre a constitucionalidade da progressividade merece atento estudo. São levantadas questões a respeito da classificação do IPTU como sendo um imposto real ou pessoal, ou se a progressividade em face da localização do imóvel guarda respeito com o princípio da capacidade contributiva, dentre outras. Longe de tentar pacificar a matéria, expomos a seguir apenas um ponto de vista que será base para as análises que se seguem. Quanto a primeira modalidade de progressividade (fiscal), em face do valor do imóvel, somos defensores da sua constitucionalidade por ser desdobramento normal do princípio da

²⁶ Art. 182 CF. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial **urbana progressivo no tempo**;

capacidade contributiva, e verificador do princípio da isonomia. Desta forma, mais uma vez relatamos o posicionamento do professor Roque Carrazza “ (...) a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *iuris et de iure* de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via do IPTU)”²⁷.

A segunda modalidade de progressividade, aquela com fins extrafiscais, é criticada por muitos uma vez que seria impossível conciliá-la com o princípio da capacidade contributiva. Para os que defendem esta idéia, o “uso e localização” do imóvel não são fatores que possam mensurar a alíquota a maior ou a menor, desrespeitando a capacidade contributiva.

Neste sentido, o melhor raciocínio é aquele que leva em conta fatores como a autonomia do Município para regular sua política urbana e a própria função social da propriedade.

Ora, é inegável a preocupação do legislador pátrio em “armar” o Município com meios para fazer valer sua política urbana, daí a edição do Estatuto da Cidade (lei 10.257/01), e os próprios preceitos traçados pela Constituição de 1988 (art. 182 e 183). Neste sentido, a EC nº 29/00 nada mais fez do que possibilitar ao Município fazer valer seu plano diretor.

Com o IPTU progressivo, é possível que o Município, **mediante lei**, incentive determinado tipo de construções segundo a conveniência do desenvolvimento urbano, ou que sejam preservadas áreas ambientais, ...

Desta breve análise, nos posicionamos pela utilização da progressividade, fiscal e extrafiscal, no IPTU desde que: sejam respeitados os princípios constitucionais (função social da propriedade, capacidade contributiva, legalidade e não confisco), bem como esteja de acordo com a política de desenvolvimento urbana traçada pelo Município (Plano Diretor).

Por fim, não fugindo dos aspectos práticos da questão, entendimento diverso vem sendo constatado no Supremo Tribunal Federal. Esta Corte no passado decidiu através de inúmeros julgados e mesmo com a redação da Súmula 589, que não cabe a progressividade do IPTU, ou por consideração da capacidade econômica do contribuinte ou ainda em razão da área e localização do imóvel. Para o STF a única forma de progressividade admitida no IPTU é a no **tempo** e resultante da conciliação dos artigos 156, I, parágrafo 1º e 182,

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 12ª edição, Malheiros, 1999.

parágrafo 4º, II, todos da CF/88. Este entendimento continua em nossas cortes como pode ser visto da ementa que se segue:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ARTIGO 67 DA LEI Nº 691/84. PRECEDENTES. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível, em face da Constituição Federal, para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade. 2. O artigo 67 da Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, que instituiu a progressividade do IPTU levando em conta a área e a localização dos imóveis - fatos que revelam a capacidade contributiva -, não foi recepcionado pela Carta Federal de 1988. 3. Recurso extraordinário não conhecido. RE 248892 / RJ - RIO DE JANEIRO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Publicação: DJ DATA-31-03-00 PP-00063 EMENT VOL-01985-06 PP-01265 Julgamento: 09/11/1999 - Segunda Turma

Ao nosso ver, a mera discussão acerca da classificação do IPTU (imposto real ou pessoal) não serve para dimensionar a real problemática a respeito da progressividade deste imposto. Problemas estes que envolvem tanto matérias tributárias, bem como fatores extrafiscais relativos ao desenvolvimento urbanístico dos Municípios. A esperança neste sentido, é a de que a EC nº 29/00 surta efeitos no tribunais, trazendo à tona certos preceitos urbanísticos e ambientais.

Assim sendo, chegou a hora em que se faz necessário juntar tudo o que foi explicitado, e buscar analisar alguns aspectos da cobrança do imposto estudado. Para tanto partiremos da seguinte premissa inicial: o IPTU é um tributo que possibilita a busca de fins maiores do que preencher o erário Municipal, sejam estes o cumprimento da função social da propriedade e a preservação do meio ambiente.

3.2 A Incidência do IPTU sobre Espaços Urbanos com Áreas de Proteção Ambiental

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é um grande instrumento tributário que os Municípios possuem para preservar o meio ambiente. Isto pode ser aceito uma vez que o imóvel ao não atender as diretrizes ambientais, não atende por consequência lógica a sua função social (ou em que direito ambiental se define como função sócio-ambiental). O meio ecologicamente equilibrado é um direito assegurado constitucionalmente (art.225 da CF), e portanto, deve ser protegido.

Na prática, o Município através de sua legislação urbanística (Plano Diretor), poderá incentivar o particular a preservar o meio ambiente. Este incentivo pode ser obtido através da progressão (ou regressão) das alíquotas do IPTU, ou mesmo através de normas de

isenção. Mas repetimos, tanto as isenções, como a progressividade extrafiscal deste imposto não pode fugir dos limites constitucionais tributários.

Como exemplo desta política de incentivos fiscais temos o caso da cidade de Curitiba relatado pela professora Melissa Folmann:

Em Curitiba a Lei 6.819/86 prevê estímulos à preservação e formação de áreas verdes urbanas (...) Para as áreas verdes degradadas, a lei curitibana prevê, que deverão ser recuperadas gozando a “título de estímulo”, a isenção total do imposto imobiliário quando “a área verde atingir acima de 80 % (oitenta por cento) da área do terreno; montante do tributo reduzido em 80 % (oitenta por cento) quando a cobertura florestal do imóvel atingir 50% (cinquenta por cento) de redução do tributo quando a cobertura florestal do terreno ficar entre 30% (trinta por cento) a 49% (quarenta e nove por cento) da área total”²⁸.

Esta política de incentivos fiscais é comum em outros Municípios brasileiros, adotando em sua maioria a forma diferenciada de cobrança de IPTU para realizá-los. Mas como foi visto esta cobrança diferenciada deve respeitar alguns ditames.

Um primeiro questionamento surge no que tange à capacidade contributiva. “Em se tratando de fins tributário ambientais o princípio em tela ganha um *plus* ao relacionar a capacidade econômica do contribuinte com a potencialidade das atividades poluidoras deste”²⁹. Desta lição, temos que a capacidade contributiva é ampliada em face de preceitos ambientais (aquele que polui deve pagar – poluidor pagador).

O que notamos é uma “flexibilização” deste princípio. No entanto, alguns limites continuam a existir. Assim, a vedação ao confisco, e por conseqüência a preservação do direito à propriedade, não podem ser esquecidos. O limite para a progressão das alíquotas do IPTU continua existindo.

Até o presente momento, analisamos a possibilidade do Município incentivar a manutenção do meio ambiente por meio de lei reguladora do IPTU. Cabe, assim, verificar a situação do contribuinte deste imposto quando o seu imóvel possui restrições ambientais.

²⁸ FOLMANN, Melissa. *In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p.,509

²⁹ FOLMANN, Melissa. *In* PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p p.,510.

Em consonância com o art. 225 §1º da CF, é permitido ao Poder Público criar Unidades de Conservação Ambiental. Estas áreas normalmente são classificadas levando-se em conta o maior ou menor grau de restrição à atividade humana.

Existem, assim, áreas de preservação total (Reservas Biológicas, Parques Nacionais,...). Nessas, a posse e o domínio da propriedade são geralmente do Poder Público (áreas que foram desapropriadas). Por outro lado, restam áreas de interesse ambiental, que continuam como propriedade particular, mas com uma gama de limitações de uso, instituídas por lei.

O proprietário de um imóvel, cuja área seja “atingida” pela Unidade de Conservação, tem que cumprir certas regras impostas pelo Poder Público. Estas restrições definidas pela legislação ambiental com certeza irão prejudicar o conteúdo econômico desta propriedade imóvel. Deste modo cabe indagar como fica a tributação via IPTU, uma vez que seu critério material reside neste direito de propriedade.

Partindo do pressuposto de que uma limitação ambiental irá afetar a utilidade e o valor econômico da propriedade, temos que constatar se este fato altera alguns dos critérios do IPTU.

Neste diapasão, temos que o critério que poderá sofrer maior impacto será o quantitativo, mais precisamente, no que diz respeito à base de cálculo. Como definimos anteriormente, a base de cálculo possível para fins de IPTU é o valor venal do imóvel, sendo este valor obtido com as Plantas Genéricas de Valores. Logo o que deve se questionar é: as limitações ambientais alteraram o valor venal do imóvel? Caso a resposta seja afirmativa temos uma mudança da base de cálculo do IPTU, e para tanto, deve ser revisto o lançamento deste imposto.

Por outro lado, como foi previamente enunciado, muitas vezes os Municípios adotam uma política de benefícios fiscais em pró dos que concorrem para a preservação do meio ambiente. Assim, o proprietário de um imóvel com limitações ambientais, seria beneficiado tanto com os benefícios fiscais (isenções ou alíquotas progressivas), como também com uma base de cálculo menor (se for o caso de diminuição do valor venal).

No que diz respeito às alíquotas, como foi debatido, acatamos a possibilidade da sua progressividade em face do **uso** do imóvel (EC nº 29/00 – redação do art. 156 §1º inc II).

Este entendimento não nos parece absurdo, uma vez que o proprietário destas áreas viu seu direito tolhido em parte, isto em pró de um fim social (meio ambiente ecologicamente equilibrado). E desta maneira, nada mais justo que seu direito de propriedade seja tratado de forma diferenciada.

Observe que não estamos argumentando no sentido da cobrança a menor do IPTU ter cunho indenizatório (e não o pode fazê-lo), mas apenas defendemos que esta propriedade seja reavaliada, e receba o devido tratamento face as suas limitações.

3.3 A Incidência do IPTU e o Estatuto da Cidade

O artigo 182 da Constituição Federal assevera que a função social da propriedade urbana é obtida quando o imóvel urbano atende ao plano diretor de cada cidade. Neste sentido, como vimos anteriormente, foi criada a Lei 10.257/01 para regulamentar genericamente a execução dos planos diretores de cada Município.

O Plano Diretor de cada Município, como bem define Hely Lopes Meirelles, é a "lei suprema e geral que estabelece as prioridades nas realizações do governo local, conduz e ordena o crescimento da cidade, disciplina e controla as atividades urbanas em benefício do bem-estar social"³⁰. Este plano diretor, portanto, individualiza a política urbana de cada Município.

Neste sentido, o legislador pátrio armou o Município de artifícios para fazer valer a sua política urbana. Exemplo evidente é a redação do art. 7 da Lei 10.257/01 que prevê as alíquotas progressivas no tempo sobre aqueles imóveis ditos subutilizados, ou seja, cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou legislação dele decorrente.

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

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

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

³⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 8º ed. São Paulo: Editores Malheiros, 1996. p., 383.

Como verificamos no item sobre a progressividade, é compatível com os preceitos legais a sua fixação em função do tempo. A alíquota progressiva em virtude do tempo, independe do valor venal do imóvel, logo, imóveis de diferentes valores venais receberão a mesma alíquota elencada no artigo transcrito. Quem tiver o imóvel com maior valor venal, por operação matemática lógica, irá contribuir com mais – não por causa da alíquota, mas por causa da base de cálculo. Desta sorte, percebemos que esta progressividade tem um condão de “penalidade” imposta ao particular que subutilize sua propriedade. Vale relembrar que a EC nº 29/00 possibilitou ao Municípios a instituição do IPTU progressivo em razão do valor venal, da localização e uso do imóvel.

Da mesma forma que comentamos a respeito das limitações ambientais, muitas vezes as diretrizes do plano diretor podem vir a modificar certos elementos da propriedade imóvel. Temos o que chamamos de imóvel urbano conflitante. O proprietário muitas vezes irá ter sua propriedade limitada em face do fim social.

A limitações derivadas do plano diretor podem conjugar fatores tanto urbanísticos como ambientais. De forma análoga ao que fizemos com as propriedades sobre Unidades de Conservação Ambiental, temos que verificar até que ponto a política de uso e ocupação do solo interferem no valor venal do imóvel.

Assim sendo, a cobrança do IPTU poderá ser alterada em função do plano diretor das seguintes formas: a) progressividade atribuída a alíquota, ou em face de uma penalidade por subutilização do imóvel urbano (progressividade no tempo), ou por política tributária extrafiscal (em razão do valor venal, uso e localização do imóvel); b) alteração do valor venal do imóvel em função, por exemplo, de diretrizes que mudam as regras do zoneamento de um Município.

Do exposto, temos que tanto a administração fazendária municipal, quanto o contribuinte, tem que estar atento para o impacto no mercado imobiliário com a aprovação dos respectivos planos diretores. Não é difícil descrever um exemplo, basta imaginar que a mudança do zoneamento urbano de um Município importe na desvalorização de um imóvel. Assim o sendo, a base de cálculo foi alterada (valor venal), logo deve ser revisto o quanto que é devido ao cofre público em virtude do IPTU.

Por fim, analisaremos o mecanismo da transferência do direito de construir previsto no art. 35 do Estatuto da Cidade³¹. De acordo com este dispositivo, ao proprietário de um imóvel urbano, é lícito em alguns casos, exercer o direito de construir em local diverso do seu imóvel (ou mesmo alienar este direito).

Como exemplo temos um imóvel que por questões de preservação foi tombado pelo patrimônio histórico. O direito de propriedade neste caso sofreu uma restrição. Basta imaginarmos que antes do tombamento fosse possível edificar prédios até quatro pavimentos, mas que devido a legislação do Município, isto não mais poderá ser feito (deve-se manter o prédio original). Assim o proprietário deste imóvel poderá exercer este direito de construir em outra localidade, ou mesmo aliená-lo.

Desta limitação percebemos que o proprietário poderá pleitear uma revisão do valor a ser cobrado via IPTU, se o valor venal do seu imóvel for alterado. Entendemos que a faculdade de construir em outro local não integra mais o valor venal deste imóvel tombado. Esta transferência do direito de construir poderá ensejar o aumento do valor venal de outro imóvel quando for de fato utilizada. Assim sendo, como nos outros casos explicitados, qualquer limitação que acarrete mudança da base de cálculo deste imposto deverá ser levada em conta na quantificação do valor a ser cobrado do contribuinte.

3.4 O Lançamentos do IPTU – Questões Controvertidas

Como foi exposto até o momento, percebemos que muitas vezes surgem conflitos entre o interesse público e o particular em determinadas áreas urbanas. O Imposto Predial Territorial Urbano serve muitas vezes como mecanismo para fazer valer o interesse urbanístico e ambiental do Município. No entanto, pode o contribuinte questionar a legitimidade do aumento verificado em seu imposto.

³¹ Art. 35. Lei municipal, baseada no plano diretor, poderá autorizar o proprietário de imóvel urbano, privado ou público, a exercer em outro local, ou alienar, mediante escritura pública, o direito de construir previsto no plano diretor ou em legislação urbanística dele decorrente, quando o referido imóvel for considerado necessário para fins de:

I – implantação de equipamentos urbanos e comunitários;

II – preservação, quando o imóvel for considerado de interesse histórico, ambiental, paisagístico, social ou cultural;

III – servir a programas de regularização fundiária, urbanização de áreas ocupadas por população de baixa renda e habitação de interesse social.

§ 1º A mesma faculdade poderá ser concedida ao proprietário que doar ao Poder Público seu imóvel, ou parte dele, para os fins previstos nos incisos I a III do caput.

§ 2º A lei municipal referida no caput estabelecerá as condições relativas à aplicação da transferência do direito de construir.

Neste sentido, é chegado o momento em que devemos analisar o ato administrativo que “formaliza” a cobrança do IPTU. Este ato é o lançamento, atividade própria da Administração municipal, e para tanto, vinculado e obrigatório para instituição do imposto. Esclarece assim Valéria Furlan ao citar a definição de Mizabel Derzi “ O lançamento do IPTU é ato privativo da Administração Pública, por ela realizado de ofício. Somente o Poder Executivo Municipal tem o dever de declarar o acontecimento do fato jurídico, identificar o sujeito passivo, avaliar o imóvel sobreaplicando-lhe a alíquota, na determinação do montante do tributo a pagar.”³²

O lançamento no caso do IPTU é dito de ofício, pois dispensa a participação do contribuinte para sua formalização. A Administração Pública, Prefeituras dos Municípios, através de seus cadastros imobiliários efetuam anualmente o lançamento do tributo. A participação do contribuinte é mínima, como lembra Valeria Furlan : “ a ele compete apresentar inicialmente a respectiva declaração contendo elementos informativos do imóvel, dispensando-se a apresentação de posteriores declarações quando tragam dados meramente repetitivos, isto é, sem nenhum elemento novo, por questão de economia e celeridade processual”³³

O Município para proceder o lançamento faz uso de um cadastro imobiliário fiscal. Não vamos adentrar, nesta obra, a questão relativa a formação deste cadastro imobiliário. O seu desenvolvimento conjuga vários fatores de política administrativa de cada Município, sendo que a respeito do tema, minucioso é o trecho da obra de Ives Gandra e Aires Barreto³⁴ que cuida especialmente da formulação genérica destes cadastros.

Partindo do pressuposto de que o Município faz uso de cadastros imobiliários fiscais para lançamento do IPTU, iremos abordar questões que demonstram certas improbidades que podem ocorrer neste ato.

Cumprido salientar ainda, que uma vez lançado o imposto, a Administração Municipal deve proceder a notificação do sujeito passivo (contribuinte). Assim o lançamento só produz efeitos após a notificação. Na prática, esta notificação se dá pela entrega dos chamados “carnês” do IPTU.

3.4.1 Alteração do Valor Venal do Imóvel

³² FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.174

³³ *Idem*, p.175

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo, RT, 1985

Na abordagem do critério quantitativo do IPTU, identificamos que a administração municipal apura o valor venal dos imóveis (base de cálculo concreta) através das chamadas plantas genéricas de valor. Como foi dito anteriormente, este método de avaliação goza de uma presunção *iures tantum* (relativa), ou seja, admite prova em contrário. Neste sentido Hugo de Brito Machado: “à repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art 148 do CTN”³⁵. De forma análoga Valéria Furlan confirma que “o sujeito passivo do referido imposto poderá insurgir-se contra a avaliação de seu imóvel sempre que entendê-la incorreta”³⁶.

A partir deste entendimento, o contribuinte ao receber a notificação do IPTU poderá impugná-lo, seja administrativa ou judicialmente. A impugnação administrativa pode ser feita , através de petição dirigida à autoridade lançadora, a quem incumbirá dar o andamento previsto na legislação municipal. Na medida do possível, deve ser acompanhada de documentos que comprovem o erro do lançamento como, por exemplo, avaliação extrajudicial, feita por engenheiro ou qualquer outro meio de prova. Embora muitas vezes não sejam favoráveis os resultados da impugnação administrativa, deve o contribuinte fazer essa tentativa.

Como foi demonstrado, uma das causas que dá origem a esta impugnação é o valor venal adotado. Observe que a má-avaliação do imóvel também pode ser objeto de impugnação pelo próprio Município. Muitas vezes o valor venal é menor do que mostra a realidade. O contribuinte, neste caso, não se insurgirá contra a administração pois teve seu imposto cobrado a menor. Mas cabe à administração proceder a re-avaliação deste imóvel, uma vez que a cobrança a menor afeta toda a coletividade.

Ainda quanto a alteração venal do imóvel, discute-se a necessidade de ser respeitado o regime jurídico tributário, mais precisamente o princípio da legalidade. A jurisprudência vem se posicionando no sentido de não aceitar a majoração do IPTU por decreto em valor superior aos índices de correção monetária. Desta opinião compartilha Valéria Furlan : “ não poderá haver majoração acima do valor real do imóvel mediante simples ato da Administração, sob pena de violação ao princípio da legalidade, ainda que se alegue tratar-

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário** 13º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

³⁶ FURLAN, Valéria C. P In *Imposto ...* .p, 182.

se de mera atualização monetária”³⁷. Confirmando esta tese apresentamos a jurisprudência extraída do STJ³⁸:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. **IPTU. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.** Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão agravada, sendo certo que a jurisprudência desta colenda Corte é majoritária no sentido de reconhecer a ilegalidade da majoração do **valor venal do imóvel, mediante decreto do Poder Executivo, em valor superior aos índices de correção monetária.** AGRESP 147988 / RS ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 1997/00644936 Min. FRANCISCO FALCÃO DJ DATA:01/07/2002 PG:00217 LEXSTJ VOL.:00156 PG:00091 (*grifo nosso*)

Em sentido contrário ao que foi exposto sobre a alteração do valor venal, é válido relatar o posicionamento de Ives Gandra e Aires Barreto³⁹. Para esses autores a criação e majoração do imposto só pode ser efetuada por lei. Entretanto, a alteração do valor venal prescinde da existência de Mapas de Valores (ou Plantas Genéricas de Valores). Ora, estes Mapas são editados por ato do Executivo, podendo consignar valores que superem os do exercício anterior, não incorrendo em afronta ao requisito da legalidade.

Este último posicionamento citado se contrapõe ao entendimento de nossos tribunais. Longe de querer pacificar a matéria, nos parece mais prático que a atualização dos valores venais que fique adstrito apenas a elaboração dos Mapas de Valores.

Das afirmações que foram feitas podemos tirar algumas conclusões:

Em itens anteriores citamos casos em que a propriedade sofre algumas restrições. Estas limitações poderão alterar o valor venal do imóvel. Assim cabe ao contribuinte averiguar se este fato foi levado em conta na avaliação do seu imóvel. Com isso buscará a atualização do valor venal do imóvel, fato este que muitas vezes passa despercebido pela administração municipal.

Para tanto, e como foi dito anteriormente, o contribuinte poderá fazer uso da via administrativa. Caso não obtenha o resultado almejado, ainda poderá recorrer ao judiciário.

³⁷ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. Malheiros, 1998, p.177

³⁸ No item a respeito da base de cálculo ficou demonstrado que o STF tem se posicionado no sentido de não acatar os atos emanados do executivo que importem em alteração do valor venal dos imóveis para fins de cobrança do IPTU.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo, RT, 1985

O remédio processual adequado para este tipo de conflito é a ação declaratória, que se processa pelo chamado rito ordinário. Nessa ação, necessariamente haverá uma perícia de engenharia, para que se possa avaliar corretamente o valor do imóvel. O problema é que essas providências implicam em contratação de advogado e desembolso de custas e despesas judiciais (inclusive o pagamento da perícia). Além disso, uma ação dessa natureza pode demorar mais de dois anos, o que por certo cria uma situação ruim para o contribuinte que, nesse período, poderá ter necessidade de comprovar os pagamentos do IPTU, especialmente caso pretenda vender o imóvel. Nessa ação pode-se depositar em Juízo o valor do tributo, para suspender sua exigibilidade. De qualquer forma, é imperioso que se faça uma análise cuidadosa dos custos e riscos da ação, pois na maioria dos lançamentos os valores em discussão não são muito expressivos.

3.4.2 Problemas na Determinação do Sujeito Passivo do IPTU

O que acontece muito em alguns Municípios é a existência de problemas no que diz respeito aos cadastros fiscais. Muitas vezes os adquirentes de um imóvel não tomam os cuidados com a devida averbação desta compra nos Cartórios de Registro de Imóveis. Este fato prejudica os cadastros municipais que levam em consideração estes dados para sua formulação, procedendo a notificação daquele que não é mais proprietário do imóvel.

Nestes casos particulares, bastaria ao antigo proprietário informar a administração que não é mais proprietário do imóvel, apresentando os documentos que se façam necessários para esta comprovação - este procedimento comporta o inverso, ou seja, o novo proprietário se dirigir para prestar as informações a administração.

Outro problema muito comum é o de imóveis em que coexistem a posse de uma pessoa e a propriedade de outra. Como exemplo temos os imóveis que são invadidos, sendo que o proprietário não toma ciência do fato. Antes do lapso temporal para o posseiro pleitear o usucapião urbano a propriedade continua sendo daquele que por justo título a adquiriu.

Via de regra, o nome que constará no cadastro é o do proprietário. Mas, em alguns casos ao atualizar o cadastro com a devida vistoria, contata-se a existência de outra pessoa na posse do imóvel. Neste caso, como deve proceder a administração municipal? Deverá manter o

cadastro original, e lançar o tributo tendo como sujeito passivo o proprietário? Ou deverá lançar o tributo levando em conta o possuidor como sujeito passivo da relação tributária?

Como foi exposto no critério pessoal, alguns autores entendem que fica a critério da administração a escolha entre o possuidor e o proprietário como sujeito passivo do imposto.

Esta escolha deve levar em conta alguns aspectos, tais como a própria situação jurídica do imóvel (e.g ações judiciais). Com isso a administração deve buscar atualizar seus cadastros de maneira a apurar quem é o real realizador do critério material do imposto. Para tanto não basta escolher qualquer um, pois em muitos casos a posse do detentor não tem o *animus domini*, o que descaracteriza o enquadramento deste sujeito como parte na relação tributária do IPTU.

Por mais absurdo que possa parecer, o que ocorre em muitos Municípios brasileiros é um “duplo lançamento”. A administração considerando o mesmo imóvel, emite dois lançamentos : um é feito com um sujeito passivo (proprietário) e um segundo lançamento com outro sujeito passivo (possuidor). Primeiramente, temos que acreditar que isto seja um mero problema de cadastro fiscal, uma vez que a administração municipal não pode ofender a preceitos legais com o escopo de aumentar a sua arrecadação.

Este tipo de prática não pode existir. A administração tem que optar por um sujeito para figurar no pólo passivo do IPTU, e nunca os dois.

Por fim, devemos questionar até que ponto a cobrança do IPTU de um imóvel irregular produz indícios para sua regularização. Este é o caso, por exemplo, dos loteamentos irregulares e clandestinos⁴⁰. Apesar de estarem em uma situação anômala, a administração do município vê uma fonte de renda com a cobrança do IPTU destas áreas. Ora, se estes loteamentos já não foram aprovados por falta de requisitos básicos (loteamento clandestino), por que o município os consideraria para fins de IPTU? Estaria a administração legalizando-os por via da tributação?

Entendemos que estes imóveis podem estar em situação irregular, mas não são ocultos. Identificadas estas construções irregulares, e muitas vezes ilegais, deve ser procedido o seu embargo pela autoridade competente. Ao não fazê-lo, a Prefeitura de certa forma já

⁴⁰ Loteamento clandestino é aquele que não foi aprovado pela prefeitura. O loteamento irregular, por sua vez, tem a aprovação da prefeitura, mas não foram devidamente executados com base nas plantas aprovadas, ou não foram inscritos no registro competente.

colaborou com os problemas urbanísticos que resultarão da prática de loteamentos ilegais. Depois de implantados, estes loteamentos irregulares causam grande transtorno ao Município, pois inúmeras questões sociais serão levantadas (e.g: terceiros de boa fé que já construíram seus imóveis sobre estes lotes).

A cobrança do IPTU nestes casos, gera um indício que a Prefeitura reconhece a existência daquelas propriedades. Caso assim não fosse, por que a administração estaria avaliando estes imóveis e procedendo o lançamento do IPTU? Esta questão reflete a necessidade de se harmonizar a política fiscal com as diretrizes urbanísticas nos Municípios, evitando este tipo de problema.

CONCLUSÃO

O IPTU incide sobre a propriedade imobiliária urbana. O sentido de propriedade deve ser ampliado, visando sempre a perfeita determinação do critério material deste imposto.

A identificação de um imóvel como urbano faz menção à delimitação de uma zona urbana municipal, sendo esta condicionante do critério espacial deste imposto. Como o Município é competente para instituir o IPTU, e por ser a pessoa política que está mais próxima dos anseios do desenvolvimento urbano, cabe a ele determinar o que seja a zona urbana. Assim sendo, caberá à lei municipal traçar os critérios para identificação do imóvel como urbano, devendo no entanto, ser evitados critérios que levem em conta a mera destinação do imóvel.

Para figurar como contribuinte deste imposto, alguns requisitos devem ser analisados. Desta forma o sujeito passivo poderá ser aquele que exerça um dos direitos inerentes à propriedade (usar, gozar, fruir e dispor da coisa) concomitantemente com o animo de ter o imóvel para si. Estes fatos permitem identificar se a relação do sujeito com o imóvel revelam ou não uma natureza econômica do fato imponible.

Neste sentido, em alguns casos poderá ser constatada a existência de mais de um sujeito passivo da obrigação tributária (e.g: possuidor e proprietário). Cabe ao Município eleger qual será o contribuinte do IPTU, mas nunca os dois ao mesmo tempo. Para fazer esta escolha, a administração municipal deve levar em conta fatores relativos à política urbanística, e com isso o próprio cumprimento da função social da propriedade urbana.

No âmbito do critério quantitativo do IPTU, constatou-se que a base de cálculo é o valor venal do imóvel. Este valor é apurado muitas vezes com o auxílio de Plantas Genéricas de Valores. O valor venal do imóvel depende de condições do próprio mercado imobiliário, fato este que condiciona a sua mutabilidade.

Desta forma, a atualização das plantas de valores pode acarretar na alteração do valor venal do imóvel, e por conseqüência da base de cálculo concreta do imposto. Neste sentido, a alteração dos valores venais, mesmo acima dos índices de correção monetária, não afeta a legalidade ao ser consignada nas Plantas Genéricas de Valor (ato do Executivo Municipal). Este entendimento é controvertido, uma vez que a maior parte da doutrina e jurisprudência se posiciona no sentido de que apenas mediante lei pode ser majorada a base de cálculo do IPTU (valor venal).

Ainda quanto a base de cálculo deste imposto, acreditamos que a má avaliação do imóvel pode ser impugnada, tanto por parte do contribuinte, quanto do Município. Deste modo irá se buscar qual é o real valor venal do imóvel. Observamos que em muitos casos as limitações derivadas de políticas urbanas e ambientais diminuem o valor venal do imóvel, e para tanto devem ser consideradas na avaliação para fixação do montante devido.

No que tange às alíquotas, entendemos que sua fixação pode ter fins fiscais e extrafiscais. O fim extrafiscal do IPTU ganhou maior importância com a edição do Estatuto da Cidade, e nos parece ser a grande arma que o Município tem para fazer valer o seu plano diretor.

A extrafiscalidade é obtida com a progressividade do IPTU. Assim, adotamos a constitucionalidade da E.C. nº 29/00. O IPTU progressivo é o instrumento que atende a finalidade das políticas urbanas e ambientais, portanto, sua utilização deve ser permitida.

Nos espaços urbanos que designamos como conflitantes, a progressividade do IPTU está intimamente ligada aos preceitos do desenvolvimento da urbe. Com isso, para a devida incidência deste imposto, devemos harmonizar a arrecadação com as políticas ambientais e urbanas de cada Município.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA**, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. 5 ed., São Paulo Malheiros, 1993
- BALEEIRO**, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.
- BARBON**, Sandra A. Lopez. *Do IPTU*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- CARRAZZA**, Elisabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. 1º ed. Curitiba: Editora Juruá, 1996.
- CARRAZZA**, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12º ed. São Paulo: Editores Malheiros, 1999.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CASTRO**, José Nilo de. *Direito Municipal Positivo*. 3º ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1996.
- COSTA**, Antonio José da. *Da regra padrão de incidência do IPTU*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1985
- DERZI**, Misabel de Abreu Machado; **COELHO**, Sacha Calmon Navarro. *Do Imposto Sobre a propriedade Predial e Territorial urbana*. Saraiva, 1982
- FURLAN**, Vália C.P. *IPTU*. 1º ed. São Paulo: Editores Malheiros, 1998.
- GASPARINI**, Diógenes. *O município e o parcelamento do solo*. 2º ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* 13º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998
- MARTINS**, Ives Gandra da Silva e **BARRETO**, Aires Fernandino. *Manual do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo, RT, 1985
- MEIRELLES**, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 8º ed. São Paulo: Editores Malheiros, 1996.
- PEIXOTO**, Marcelo Magalhães. *IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.