

IPTU. FINANCIAMENTO ESTRATÉGICO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. ANÁLISE JURÍDICA DA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC 110/2019)

*Cintia Estefania Fernandes*¹

A presente análise parte da Proposta de Emenda Constitucional n° 110 de 2019², da atual Reforma Tributária, que prevê acabar com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), vinculando a incidência tributária de competência municipal,

1. Procuradora do Município de Curitiba; Doutora em Gestão Urbana pela PUCPR; Mestre em Direito do Estado/Direito Tributário pela UFPR; Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET; Professora do Programa Nacional de Capacitação das Cidades do Ministério das Cidades, atual Ministério de Desenvolvimento Regional, do *Lincoln Institute of Land Policy* (MA/EUA), do Unicuritiba, da ABDConst, da PUCPR; Autora do livro IPTU. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 448p; Presidente da Comissão de Direito à Cidade da OAB-PR; Vice-presidente da Comissão Especial de Direito Urbanístico da OAB Nacional; Consultora Jurídica do Conselho Municipal da Cidade de Curitiba (CONCITIBA); Palestrante em eventos nacionais e internacionais.

2. Relatório elaborado pelo Senador Roberto Rocha por intermédio da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 110/2019, cujo objeto é a reformulação do Sistema Tributário Nacional (STN), onde se recomenda que a base de cálculo do IPTU seja alterada para o valor da terra desconsiderando as construções.

apenas sobre a propriedade territorial urbana, Imposto Territorial (IT), considerando apenas o valor da terra sem o valor das construções, delegando para lei complementar a aplicação de alíquota proporcional, mínima e máxima, limites para concessão de isenções e benefícios e critérios para definição de base de cálculo, além da possibilidade de se considerar o valor declarado pelo proprietário para fixação da base de cálculo do imposto, em face da interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988 e do Estatuto da Cidade, Lei 10.257 de 2001.

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil é um tributo fundamental para a existência dos Municípios como Entes Federativos Pátrios, é um tributo que estruturalmente se vincula à Justiça Social Imobiliária, nos termos adotados pelo Supremo Tribunal Federal, nos moldes do RE 423.768-SP³, portanto, está diretamente ligado à Função Social e Ambiental da Propriedade e da Cidade e à concretização do Pacto Federativo, art. 1º, CF, atendendo ao Estado Social Democrático de Direito, normas fundamentais pertencentes ao Poder Constituinte Originário.

Segundo o magistério de Aires Fernandino BARRETO, o IPTU nos primórdios de sua história era denominado de “Décima Urbana”, tendo como base de cálculo o **valor locativo dos imóveis**, manteve-se até o ano de 1873, quando se passou a denominar de “imposto sobre prédios” e após (1881), “**imposto predial**”.⁴

Foi no início da República que o imposto em questão passou a recair também sobre os imóveis sem edificação, sobre os terrenos.

Em 1.º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional n.º 18, promoveu uma reforma tributária. O sistema tributário brasileiro sofreu grandes alterações, não tendo a comissão de

3. Relator ministro Marco Aurélio. Justiça Social Imobiliária conforme voto-vista do Ministro Ayres Britto.

4. BARRETO, Aires Fernandino. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**: direito tributário. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 3.

reforma tributária encontrado fundamento para dois impostos gravando o mesmo objeto (propriedade imobiliária), pois tanto o imposto predial como o imposto territorial urbano possuíam a mesma sistemática e o mesmo conceito, **unificando em um só imposto, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana** (art. 10 da Emenda Constitucional 18/65).⁵

Conforme sintetiza Hely Lopes MEIRELLES:

Pela Constituição Federal de 1946 competia ao Município, entre outros, o imposto predial e territorial urbano (art. 29, I), que a EC 5, de 1961, separou em imposto sobre a propriedade territorial urbana e rural e imposto predial. Posteriormente, a EC 10, de 1964, retirou da competência municipal o *imposto sobre a propriedade territorial rural*, atribuindo-o a do Estado-membro, conservando, entretanto, os impostos *territorial urbano e predial*, privativos do Município, como tributos distintos, até a aglutinação feita pela EC 18, de 1965.⁶

O IPTU (IPU, ITU, *IT*) pode ser grafado de diversas formas nas cidades do mundo, todavia, o ordenamento jurídico brasileiro e sua interpretação sistemática, devem ser a nau jurídica eleita para se obter as respostas às indagações que se formam quanto a possível aplicação do IPTU no Brasil, principalmente no que tange à eleição dos critérios aplicáveis à sua regra-matriz de incidência tributária, eis que no Brasil o IPTU se tornou um instrumento não só de arrecadação, mas de construção e desenvolvimento de cidades, um tributo vinculado à justiça social imobiliária, isto é, um tributo que atrelado à função social e ambiental da cidade e da propriedade, deve desenhar o uso e a localização ideal dos terrenos e edificações urbanas, impedir a especulação imobiliária, a não edificação, subutilização e não utilização de imóveis relevantes segundo o plano diretor e servir como fator de redistribuição de riquezas

5. MORAES, Benardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. rev. aum. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 1., p. 157-158.

6. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por: Célia Marisa Prendes; Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2001., p. 195.

segundo a capacidade contributiva objetiva, tributando mais quem tem mais e menos quem tem menos.

No seu art. 156, §1º, incisos I e II, a Constituição Federal disciplina o IPTU tendo como materialidade, a propriedade predial e territorial urbana, nesta estando contida a posse com *animus domini*, tendo como escopo a propriedade predial e territorial, **com função social**, art. 5º, inciso XXIII, CF/88.

O IPTU, nos termos do art. 156, §1º, incisos I e II, da CF/88, **incide sobre o terreno e a construção**, aplicando-se a **progressividade fiscal (constitucional)** e a **diferenciação de alíquotas, em face do uso e da localização**, instrumentalizando as Cidades, possibilitando uma arrecadação local com alto potencial de redistribuição de riquezas, aplicando-se constitucionalmente o princípio da Capacidade Contributiva, art. 145, §1º, CF/88.

Sendo assim, ao considerar-se o texto constitucional dentro de uma ordem lógico-sistemática, tendo como escopo os princípios da República, Federativo e da Igualdade, não se pode olvidar que sendo a capacidade contributiva um corolário lógico do princípio da igualdade no Direito Tributário, este necessariamente informará o Imposto Predial e Territorial Urbano, sob pena de assim não se entendendo, haver quebra incorrigível do sistema e do dever de solidariedade.

Além da conclusão supracitada, não se poderá ainda reafirmar que, no Brasil, para se realizar o Estado Social Democrático de Direito e atender à igualdade material, somente ter-se-á uma adequada justiça fiscal, se for observado o princípio da progressividade, pressupostos estes que podem vir a ser afastados no caso de se aprovar as alterações contidas na recente alteração da PEC 110, que transforma o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em *Imposto Territorial (IT)*, afastando do mesmo a aplicação do princípio da capacidade contributiva, da solidariedade, da progressividade e da função social e ambiental da propriedade e da cidade.

Não se pode perder de vista a necessidade da progressividade na aplicação da tributação imobiliária para se atingir

o bem-estar social, como ensinam *Adolf Wagner, René Croll e Jules Dufay, sendo que René Croll* leciona que o Estado tem uma dupla missão a cumprir: primeiro deve editar as leis visando a justiça distributiva, segundo, deve fazer o que é **indispensável ao progresso, retirando recursos de cada um segundo os seus bens**. Deve atenuar, na medida do possível as desigualdades naturais que existem entre os homens, tendo no imposto progressivo um maravilhoso instrumento para chegar a este fim”.⁷

José Casalta NABAIS afirma que “a progressividade dos impostos [...], sempre têm por base o princípio do estado social enquanto suporte da justiça social”.⁸

Paul HUGON, assinala que “o imposto proporcional não é pois, um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar a igualdade de sacrifício. É pela progressividade do imposto que vamos procurar obter maior exatidão neste cálculo: é pela progressividade que tenderemos a satisfazer a justiça fiscal no imposto”.⁹

Dentre as finalidades de uma tributação extrafiscal, aqui abrangendo o IPTU brasileiro, atualmente vigente, Raimundo Bezerra FALCÃO, faz pertinente colocação quanto a instrumentalização do direito tributário para se atingir resultados econômicos e políticos como “reprimir a inflação, evitar desemprego e a recessão, desaquecer atividade econômica, proteger a indústria nacional, promover a redistribuição de renda nacional, nivelar fortunas, atuar sobre a densidade demográfica ou a distribuição espacial da população, entre muitos outros fins”.¹⁰

7. SURET, Louis. **Théorie de l'impôt progressif**. Paris: Félix Alcan, 1910, p. 455-456.

8. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 145, 577.

9. HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas**. São Paulo: Renascença, 1945, p. 74.

10. FALCÃO, Raimundo Bezerra. **FALCÃO. Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 46.

Dentre as finalidades extrafiscais possíveis para o Imposto Predial e Territorial Urbano, Aires Fernandino BARRETO apregoa:

estimular o desenvolvimento urbano; assegurar o equilíbrio na concentração de atividades; facilitar a ocupação e o uso do solo ou ao fracionamento ordenado da terra; a possibilitar o agrupamento sistemático do comércio; a segregar as indústrias insalubres ou nocivas; a combater a especulação imobiliária; a restringir a ocupação da terra e o gabarito das **construções**; a estimular ou combater, **tudo quanto enseje ou impeça o crescimento ordenado da cidade.**¹¹

Desde a Constituição Federal de 1988 e do advento do Estatuto da Cidade, que chega aos seus 20 anos, Lei 10.257, de 10 de julho de 2001, as cidades brasileiras têm lutado incessantemente para fortalecer nacionalmente o IPTU como tributo municipal de gestão do solo e construção de territórios sustentáveis, impedindo a especulação imobiliária e os latifúndios urbanos, não só visando a mera arrecadação, mas também, e de forma relevante, como instrumento de construção e desenvolvimento de cidades, sendo assim, é condição *sine qua non*, ter em sua composição **o terreno e a construção**, fator que se conjuga diretamente à diferenciação do IPTU em face do **uso e da localização dos imóveis**, aplicando-se ao mesmo a extrafiscalidade necessária à realização da função social e ambiental da propriedade, art 5º, inciso XXIII, CF/88 e à função social e ambiental da Cidade, art. 182, *caput*, da CF/88, em situações não só de ociosidade espacial dos terrenos (IPTU progressivo no tempo, art. 182, §4º, inciso II, da CF/88), mas de localização e usos segundo a função social relevante para cada Plano Diretor, em face do interesse local, usos residenciais, não residenciais e territoriais; usos e localizações sustentáveis, visando o atual e obrigatório distanciamento social e ou mobilidade, etc., adequação mais do que necessária à crise em

11. BARRETO, Aires Fernandino. A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 4, p. 165-181, abr./jun. 1978, p. 165.

que vivemos e que teremos que superar, sendo o IPTU um relevantíssimo instrumento de gestão do solo urbano.

A luta dos Municípios brasileiros para um IPTU forte e estruturado, em termos tributários, urbanísticos e sociais foi conquistada paulatinamente, com muito esforço, quando se superou a Súmula 668 do STF e se estabeleceu a regulamentação da extrafiscalidade do IPTU, por meio do Estatuto da Cidade, tendo-se o reconhecimento constitucional de que o IPTU não é um mero tributo real no Brasil, mas sim, um tributo vinculado diretamente à função social e ambiental da propriedade e da cidade, como meio de concretização da justiça social imobiliária, nos termos do contido na Emenda Constitucional 29, no ano 2000, árdua vitória dos municípios do nosso país que foi de encontro com os interesses imobiliários, muitas vezes voltados à concentração de riquezas e a tentativa de manutenção do direito de propriedade como um direito puramente individual.

Considerar no critério quantitativo do IPTU o valor da propriedade **predial e territorial**, é fazer valer a justiça fiscal, visto que, por meio da conjugação da aplicação das alíquotas progressivas fiscais e diferenciadas em razão do uso e da localização, aplicadas aos terrenos e às **construções**, se extrai do signo presuntivo de riqueza decorrente do valor efetivamente imobilizado, extraíndo maior riqueza de sujeitos passivos com maior capacidade contributiva, obtendo-se um efeito constitucional tributário mais justo e **não regressivo**.

Se considerar apenas o terreno (valor da terra), por meio de um *Imposto Territorial (IT)*, num país como o Brasil, com altíssima concentração de renda, onde *alphavilles* ladeiam *alphavelas*, é algo absolutamente regressivo, pois deixa de considerar a construção (mansões e latifúndios urbanos), considerando apenas o terreno (cuja terra possui valor venal relativamente igual para pobres e ricos) aumentando a carga tributária daqueles com menor ou sem capacidade contributiva, o que é inconstitucional.

Querer retirar a autonomia municipal para estabelecer alíquotas de tributos de competência local, de forma

progressiva, é outro retrocesso teratológico. Cada município pode e deve estabelecer as alíquotas dos tributos de sua competência, sob pena de quebra da autonomia municipal, arts. 18 e 30, CF/88, da responsabilidade territorial, art. 30, inciso VIII, CF/88 e do Pacto Federativo, art. 1º, CF/88 (cláusula pétrea constitucional, art. 60, § 4º CF).

O IPTU tem uma base de cálculo clara e transparente, **valor venal do imóvel**, em condições regulares de mercado, apurado por meio de Plantas Genéricas de Valores (PGV) ou de Valores Genéricos, de forma técnica, vinculada à ABNT, Associação Brasileira de Normas Técnicas.

A PGV reflete a base calculada do IPTU e decorre de um cálculo matemático e estatístico, por meio de lançamento em massa, o que permite uma pequena diminuição (defasagem) no valor do lançamento, segundo valores estabelecidos no mercado, sem configuração de renúncia fiscal, permitindo uma base de cálculo menor do que a considerada para o ITBI. Afirmar ausência de transparência na apuração, decorre de desconhecimento técnico sobre o tributo. Este método é matemático e permite justamente a liquidez e certeza da tributação.

Enfraquecer o IPTU municipal vai de encontro com o Pacto Federativo brasileiro, art. 1º, CF/88.

Considerando que desde 2007, segundo a ONU, o planeta é urbano e não rural e que até 2050 mais de 75% da população mundial vai estar habitando nas cidades, cidades prediais, repletas de construções, fragilizar o IPTU fiscal e extrafiscal, por meio de uma **incidência mutilada**, isto é, considerando somente a propriedade do terreno (valor da terra) e não o valor da construção, é ato regressivo que avilta a justiça social imobiliária, vigente no sistema jurídico nacional e tão duramente conquistada pelos municípios, criando tributo com efeito regressivo, aumentando a carga tributária dos vulneráveis que terão o valor da terra igual ao dos mais ricos, isto é, sem a diferenciação dos valores das construções existentes, regra anti-isonômica e incompatível com o princípio da igualdade formal e material, art. 5º *caput*, CF/88.

Observando a regra-matriz de incidência tributária do IPTU, sabe-se que ela está desenhada constitucionalmente, em face dos pressupostos dispostos pelo Poder Constituinte Originário, servindo à observância das cláusulas pétreas constitucionais, art. 60, §4º, CF/88.

O IPTU é fiscal, quando visa a arrecadação, sendo também extrafiscal ao equilibrar a carga tributária por meio da progressividade fiscal de alíquotas.

O IPTU é também extrafiscal, quando visa a construção e o desenvolvimento de cidades constitucionais, possuindo alíquotas diferenciadas em razão do uso (não uso) e localização, e aqui não se deve amesquinhar o conceito, cabendo o desenho das cidades do presente e do futuro, podendo-se objetivar usos ambientalmente corretos, não uso indesejável segundo o plano diretor, além de atender a função social da propriedade residencial, não residencial e territorial, o que pode ser previsto pelo Município, segundo sua realidade e interesse local, atendendo a função social e ambiental das Cidades, nos termos dos arts. 182 e 225, da CF/88 e do Estatuto da Cidade, Lei 10.257/2001, arts. 1º, 2º e 4º, IV, “a”.

O IPTU progressivo no tempo, é eminentemente extrafiscal, e considera espacialmente imóvel não edificado, não utilizado, ou subutilizado, neste caso, visando o adensamento das cidades, quando houver área ociosa que não esteja atendendo a função social e ambiental da propriedade, contida no Plano Diretor.

Querer tributar somente o valor da terra em um país como o Brasil, onde se tem cidades consolidadas como São Paulo, Curitiba, Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife, Fortaleza, Salvador, Rio de Janeiro, entre outras, cujo espaço urbano já está construído e onde áreas ociosas são exceções, muitas vezes necessárias, é criar um arquétipo de fundamentações inválidas ao interesse local das cidades brasileiras.

Instituir um imposto apenas sobre o solo (*IT*), desconsiderando as construções existentes, é aplicar uma ideia que pode ser eficiente, todavia, para cidades sem construções consolidadas.

A incidência tributária sobre o valor da terra, **sem considerar as suas construções, sem considerar a efetiva renda acumulada imobilizada**, pode aumentar a desigualdade na redistribuição de riquezas, fortalecendo os latifundiários urbanos, em detrimento dos destituídos e rechaçados da terra.

No mesmo sentido é o escólio do Professor Roque Antonio CARRAZZA, segundo o qual afirma que “O princípio da capacidade contributiva, insculpido no §1.º do art. 145, da Constituição, irradia efeitos sobre o IPTU, de tal sorte que o proprietário de imóvel mais luxuoso há de ser proporcionalmente mais tributado, por meio deste imposto, do que o proprietário de imóvel mais modesto”.¹²

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, proferiu decisão harmoniosa com a interpretação sistemática da Constituição Federal, no sentido de acatar a aplicação da capacidade contributiva ao IPTU, considerando a construção e não somente o terreno, para fins de observância da função social da propriedade, sumulando este entendimento.

Nesse sentido, leia-se a Súmula 539 do STF: “É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela **residência** do proprietário, que não possua outro”. (Destaque nosso). Como leciona Kelsen¹³, a democracia se concretiza com a descentralização do poder, portanto, fortalecer a competência tributária, fiscal e extrafiscal municipal, é pressuposto constitucional para um Estado Social Democrático de Direito, realizando a autonomia municipal, redistribuindo riquezas, aumentando e garantindo a economia circular, fortalecendo o interesse local e a justiça social imobiliária, tornando as cidades mais justas, livres, solidárias, sustentáveis, inteligentes e permitindo que as mesmas exerçam a sua função social, concretizando o Direito à Cidade.

12. CARRAZZA, Roque Antonio. Impostos municipais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, abr./jun. 1990, p. 156.

13. KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 451.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Fernandino. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

___ A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 4, p. 165-181, abr./jun. 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. Impostos municipais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, abr./jun. 1990.

DE CESARE, Claudia M.; Fernandes Cintia Estefania; Oliveira, Gelson Santos; Carvalho Júnior, Pedro Umberto B. IPTU e a PEC 110/2019. (Reforma Tributária): Teoria, prática, insensatez e retrocesso. **Revista da ESDM**, Porto Alegre, v. 6, n. 11, p.72 a 93, 2020.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **FALCÃO. Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU. Texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas**. São Paulo: Renascença, 1945.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por: Célia Marisa Prendes; Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Benardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. rev. aum. ampl. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 1998.

SURET, Louis. **Théorie de l'impôt progressif**. Paris: Félix Alcan, 1910.

