

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

**APLICABILIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E
TERRITORIAL URBANA PROGRESSIVA NO TEMPO E SUA
INCONSTITUCIONALIDADE**

**APPLICABILITY OF THE TAX ON URBAN PROPERTY AND TERRITORIAL
PROPERTY PROGRESSIVE OVER TIME AND ITS UNCONSTITUTIONALITY**

Mariana Oliveira de Sá ¹

Cesar Augusto Mendes Barbosa Bravo ²

Resumo

O presente artigo tem como objetivo discutir a inconstitucionalidade quanto a permissibilidade do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, nos termos do § 4º, inc. II de forma Progressiva no Tempo, visto como ferramenta juridicamente cabível diante do não cumprimento da função social da propriedade e descumprimento de políticas de desenvolvimento urbano, sendo tal questão patentemente visível quanto a impossibilidade do uso de tal prerrogativa pelo ente federativo municipal, por destoar completamente de um dos elementos fundamentais que compõe o conceito de tributo, qual seja ele, que o tributo a luz do art. 3º, do Código Tributário Nacional, lei ordinária federal 5.172, de 25 de outubro de 1966, atribuído ao ordenamento jurídico pátrio tal definição pelo fenômeno constitucional da receptividade, que dispõe que jamais o tributo poderá ser constituído como sanção de ato ilícito.

Palavras-chave: Iptu, Tempo, Progressividade, Tributo, Inconstitucionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to discuss the unconstitutionality regarding the permissibility of the Tax on Urban Property and Territorial Property, under the terms of § 4, inc. II in a Progressive way over Time, seen as a legally appropriate tool in the face of non-compliance with the social function of property and non-compliance with urban development policies, this issue being patently visible as the impossibility of using such a prerogative by the municipal federative entity, as it completely clashes of one of the fundamental elements that make up the concept of tax, whatever it is, that the tax in the light of art. 3rd, of the National Tax Code, federal ordinary law 5,172, of October 25, 1966, attributed to the national legal system such a definition by the constitutional phenomenon of receptivity, which states that the tax can never be constituted as a sanction for an illicit act.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Iptu, Time, Progressivity, Tribute, Unconstitutionality

¹ Doutoranda em Direito pela UFMG. Mestre em Direito pela UFMG. Advogada.

² Especialista em Direito Tributário. Advogado.

1 INTRODUÇÃO

O fenômeno constitucional da recepção, previsto no artigo 34, § 5º, do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias presente na carta magna de 1988 e estabelecido pelo Poder Constituinte Originário, foi o critério que proporciona até os dias atuais a utilização do Código Tributário Nacional, Lei ordinária federal 5.172, de 25 de outubro de 1966, como a competente a regulamentação do que concerne aos tributos devidos pelos contribuintes aos entes federativos do Brasil.

Ocorre que tal fenômeno não foi completamente eficiente no ato receptivo da Lei ordinária federal, criando uma dissonância entre um dos elementos que forma o conceito de tributo presente na norma infraconstitucional e a autorização que carta magna outorga aos entes municipais quanto a faculdade da instituição do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo.

Tal instituto surge em razão do descumprimento por proprietários de imóveis urbanos quanto às diretrizes municipais estabelecidas para o plano de desenvolvimento urbano nos termos do § 4º, do art. 182, CF/88, que segundo a carta magna trata-se de um ato ilícito por lesar a função social da propriedade.

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

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, o problema que guia a presente pesquisa é que inquestionavelmente o IPTU progressivo no tempo está na contramão do elemento critério não sancionatório a ato

ilícito que define o que é ou pode vir a ser um tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, Lei Ordinária Federal 5.172, de 25 de outubro de 1966¹.

A hipótese de pesquisa é que, tal panorama mostra que o conflito entre a norma constitucional e infraconstitucional requer uma análise aprofundada da constitucionalidade do imposto no que tange a permissibilidade do ente federativo de se valer ou não do estabelecimento do imposto, levando-se em consideração a natureza taxativa do conceito real do tributo, pacificamente reconhecido no nosso ordenamento jurídico.

O intuito principal do trabalho será demonstrar nitidamente a inconstitucionalidade do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo pelas razões que o atrelam a sanção por ato ilícito, que ficará evidente quando analisarmos o tema do ponto de vista doutrinário e jurisprudencial.

Por meio de uma pesquisa bibliográfica, de caráter crítico e descritivo, buscar-se-á na doutrina, na legislação e na jurisprudência a construção da resposta ao problema proposto, estruturando-se o trabalho da seguinte forma: a) inicialmente, apresentar-se-á uma breve introdução sobre o direito tributário e seus princípios; b) em seguida, examinar-se-á o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressiva no tempo; c) por fim, apresenta-se reflexões sobre a sua inconstitucionalidade.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS PRINCÍPIOS

Pela visão da doutrina, Rubens Gomes de Sousa, diz que o Direito Tributário é: [...] “o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos” (SOUSA, 1975 *apud* SABBAG, 2016, p. 51).

Em complementação ao entendimento, de acordo com Paulo de Barros Carvalho: “o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (CARVALHO, 2004, p. 15). Ou seja, o Direito Tributário é autônomo, e possui seu conjunto próprio de regras e princípios.

Ainda sobre o ramo do Direito Tributário, o entendimento de Hugo de Brito Machado é que Direito Tributário é: [...] “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as

¹ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

peessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder” (MACHADO, 2008, p. 49).

Luciano Amaro, complementa que o Direito Tributário: “[...] é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária” (AMARO, 2008, p. 2).

De acordo com Humberto Ávila (2012), Derzi (2021), e Schoueri (2023), grandes doutrinadores e juristas tributários brasileiros, o Direito Tributário é em síntese um ramo do direito publico que regula as relações entre o estado (entes federativos) e particulares (pessoas naturais e jurídicas) no que tange a arrecadação de tributos.

Quanto à natureza, destaca-se que o Direito Tributário é derivativo do Direito Financeiro, sendo deste a parte mais importante, nos termos, haja vista que: “abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, a que estão vinculados interesses essenciais do Estado e dos cidadãos” (SABBAG, 2016, p. 65).

Desta forma, segundo Sabbag (2016), o Direito Tributário pode ser denominado como via jurídica conforme demonstrando em alhures, pertencente ao direito público, figurando o Estado sempre em um dos polos da relação e em grau de superioridade jurídica perante o particular, tendo em vista o interesse jurídico objeto de tutela o coletivo social, ou seja, exatamente o pilar do Direito Publico, qual seja o interesse público, o que atribui as suas normas jurídicas características de compulsoriedade.

Luciano Amaro aponta que: “[...] a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária” (AMARO, 2008, p. 5).

Complementado tal ideia, é preciso destacar que,

Evidencia-se, pois, a noção de verticalidade, própria da “desigualdade jurídica”, que marca as relações de direito público, em contraponto à horizontalidade, adstrita à “igualdade jurídica”, que ocorre entre as partes que compõem a relação jurídica de direito privado. Desse modo, é fácil perceber que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse particular, na seara da tributação, desde que se respeitem os direitos e garantias individuais (SABBAG, 2016, p. 65).

Destaca-se, também, o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, sobre a verticalidade e horizontalidade do Direito Tributário:

[...] o Direito constitui um sistema integrado por diversificadas normas que se encontram vinculadas, de modo horizontal e vertical, observando coerência e harmonia, em razão do que as classificações, ou divisões operadas pelos legisladores,

ou intérpretes, têm como objetivo básico oferecer apenas um caráter utilitário (MELO, 2008, p. 18).

Sobre o tema, disserta Sabbag (2016):

A bem da verdade, a classificação do Direito Tributário como ramo do direito público, conquanto antiga e didática, é meramente utilitária, nem sempre oferecendo um parâmetro certo de discriminação, no cotejo entre aquilo que é “público” e o que é, de fato, “privado”. Aliás, tem-se evidenciado hodiernamente a necessidade de relativização da mencionada distinção, haja vista a notória publicização do direito privado. O binômio classificatório “direito público-direito privado” vale, em verdade, para indicar que a norma tributária, sendo pública, possui certas características que sobressaem à luz de dados critérios. Portanto, se a norma tributária é pública: (I) implica que o Estado é parte da relação jurídica (critério subjetivo); (II) traz em seu bojo a coatividade, ou seja, a imperatividade própria das normas cogentes (critério do conteúdo tutelado pela norma jurídica); (III) sinaliza que o interesse tutelado há de ser o interesse público (critério do interesse amparado pela norma jurídica) (SABBAG, 2016, p. 65-66).

Neste contexto entende-se que apesar de ser um instituto criador de normas cogentes jamais poderá se desprender dos princípios constitucionais, dos quais cito sendo de maior importância o princípio da legalidade, Princípio da Isonomia, Princípio da Irretroatividade, Princípio da Anterioridade, Princípio do Não-Confisco e o da Capacidade Contributiva, indispensáveis neste prisma para a garantia da justiça e o equilíbrio entre os sujeitos presentes nestas relações.

Em se tratando-se do princípio da legalidade tem-se que:

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “no taxation without representation” (SABBAG, 2016, p. 86).

Segundo Humberto Ávila (2022), o princípio da legalidade no Direito Tributário garante que, a majoração ou extinção de tributos será realizada unicamente por via da lei, jamais podendo ser por atos administrativos ou regulamentos, o que significa que todas as diretrizes relacionadas à tributação deverão estar previstas em leis específicas, produzidas pela competência do poder legislativo, que compõe o ente federado, qual seja ele.

Pela defesa de Ávila (2022), caberá somente ao Poder Legislativo, através do devido processo constitucional, o poder de criar, modificar e extinguir tributos, o que limita a discricionariedade do Poder Executivo estatal e garante segurança jurídica a todos os

contribuintes, uma vez que as normas tributárias serão estabelecidas de acordo com o devido processo legal constitucional.

Tratando-se do princípio da isonomia,

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aqui-nhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa (SABBAG, 2016, p. 252).

Ávila (2022), defende que, no âmbito tributário, o princípio significa que a normatividade tributária deve tratar com igualdade todos os contribuintes que se encontram na mesma situação, garantindo desta forma, a não utilização de intervenções arbitrárias ou tratamentos desiguais sem razoável justificativa do estado.

Extraíndo-se deste princípio, tem-se que as normas tributárias não podem ser dotadas de parcialidade e não poderão em hipótese alguma proporcionar benefícios indevidos a contribuintes isolados ou em grupo quando comparados entre si.

Em outras palavras, o Direito tributário deverá ser aplicado de forma justa e equitativa, respeitando o princípio da igualdade entre contribuintes perante a norma.

Para Luciano Amaro, versando sobre a irretroatividade tributária, “o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”. E prossegue o festejado Autor: “Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (...) será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo” (SABBAG. 2016. p. 357).

Segundo a visão de Derzi (2021), o princípio da irretroatividade significa que as leis tributárias não poderão retroagir afim de alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, ou seja, uma nova norma tributária jamais poderá ser aplicada no intuito de arrecadar impostos incidentes em eventos subordinados a um regime tributário diferente.

O devido princípio, assim como todos os outros constitucionais, deve garantir a segurança jurídica e a tutela dos direitos dos contribuintes, vedando que os mesmos sejam aturdidos por obrigações tributárias fora do plano de vigência da normatividade tributária.

Enquanto o estudo da legalidade tributária leva o aplicador da norma a entender, na tributação, a extensão semântica do vocábulo “como”, a análise da anterioridade tributária permitirá ao intérprete captar, em idêntica seara, a dimensão vocabular do termo “quando”. Explicando: a legalidade tributária está para a “causa”, enquanto a

anterioridade tributária se liga ao “efeito”; a primeira diz com a resposta à indagação “o que me imporá o pagamento?”, enquanto a segunda atrela-se à solução do questionamento “quando pagarei?” (SABBAG, 2016, p. 148).

No panorama da doutrina, Derzi (2021), a mesma qualifica que o princípio da anterioridade no Direito tributário, é o princípio que determinará que o tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício fiscal em que se publica a lei que o institui ou o modificou. A ideia é que a nova lei tributária, que crie ou majore tributos, só possa vigorar no ano seguinte ao de sua publicação.

O princípio garante também a previsibilidade dos tributos aos contribuintes, neutralizando ocorrências tributárias não previsíveis e impedindo que o estado possa aumentar a carga tributária por imediatismo, assegurando a todos o devido período de adaptação e planejamento para às novas regras tributárias.

Eis o entendimento: “O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, com este não se confunde. A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas” (SABBAG, 2016, p. 284).

A capacidade contributiva, segundo Schoueri (2023), é aquele princípio que estabelecerá que a tributação será imposta de acordo com a condição econômica do contribuinte, em outras palavras, cada qual suportará proporcionalmente a sua condição financeira a carga tributária que lhe for atribuída.

A capacidade contributiva tem o viés de promover uma tributação igualitária, ao passo de evitar que os tributos incidam de maneira abusiva sobre os contribuintes desprovidos de maiores recursos.

Na medida do razoável, os tributos deverão sempre ser progressivos em razão da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o tributo a ser recolhido deverá aumentar à medida que a condição econômica do contribuinte aumente. E quanto ao IPTU progressivo? É o que se analisará a seguir.

3 O CONCEITO DE IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E A POSSIBILIDADE DE SUA PROGRESSIVIDADE NO TEMPO

Para determinarmos o conceito de Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo, insta inicialmente consignar o que vem a ser o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, é uma das formas de tributos arrecadáveis pelo estado, previsto no artigo 5º e 32 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

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

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 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 (BRASIL, 1966).

Basicamente, trata-se de um tributo que poderá ser instituído pelo ente federativo municipal aos contribuintes proprietários de imóveis localizados em áreas urbanas nos termos do art. 156, inc. I, da Constituição Federal de 1988.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

Apesar do art. 16, do Código Tributário Nacional², Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, determinar que a receita dos impostos não é necessariamente vinculante a contraprestação do estado aos contribuintes, verifica-se através da análise dos Relatórios Resumidos de Execução

² Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

Orçamentaria, declarados pelos entes federativos municipais via Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi, ferramenta da Secretaria do Tesouro Nacional, que os tipos de tributos qualificados como impostos são uma das principais fontes de receita de vários municípios brasileiros, sendo em muitos deles o maior meio de arrecadação tributária o próprio IPTU.

Conforme demonstrado em alhures, pela razão de impostos não estarem vinculados a uma contraprestação específica, conforme determina o Código Tributário Nacional, o produto de sua arrecadação poderá ser amplamente distribuído no intuito de custear diversos tipos de serviços públicos locais.

Os referidos serviços podem ser de natureza *ulti-singuli* ou *ulti-universe*, desde que observada a reserva de 25 % da arrecadação para educação nos termos do art. 212, caput, da Constituição da República de 1988, e a destinação ao Sistema Único de Saúde, conforme diretrizes do § 1º, § 2º, inc. III, e § 3º, inc. I, todos do art. 198, da Constituição da República de 1988, em prol da população municipal.

Passada a explicação do conceito do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressivo é, um tributo que a Constituição Federal erroneamente admite como competência do ente federativo municipal como faculdade a ser utilizado e instituído sobre as áreas presentes no plano diretor do município.

Nesta senda, observará o que dispuser a política de desenvolvimento urbana constitucional, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena do aumento progressivo da alíquota do devido imposto no tempo, previsto no § 4º, inciso II do artigo art. 182, da Carta Magna Federal da Republicana de 1988.

3.1 A operacionalização do procedimento de instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressiva no tempo

Conforme se depreende dos estudos elaborados por Lustosa (2022), Paulsen e Melo (2022), o procedimento administrativo funciona basicamente da seguinte forma, em etapas escalonadas, levando-se em consideração as particularidades de cada ente federativo municipal.

No que tange á localização, o ente federativo municipal, através de seu órgão competente, identifica propriedades urbanas que não estão cumprindo sua função social, ou

seja, que não estão edificados, subutilizados em inconformidade com a lei municipal de zoneamento e uso do solo.

No que se refere à notificação, o proprietário do imóvel subutilizado é notificado pelo ente federativo municipal, através de seu órgão de competente, estipulando-se ao mesmo prazo razoável para plano de edificação ou dar-lhe utilização adequada de acordo com as regras do plano de desenvolvimento urbano do município.

De forma complementar, atinente à majoração da alíquota do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, caso o proprietário negligencie à notificação e continue a manter o imóvel subutilizado, o ente federativo municipal poderá, facultativamente aplicar uma alíquota adicional a base da cobrada no município.

A alíquota adicional é progressiva, aumenta ao longo do tempo, ano após ano ao máximo de cinco anos, tratando-se da segunda hipótese apresentada por Sabbag (2016), que dispõe:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório (SABBAG, 2016, p.308).

Isto é, a progressividade se destina supostamente a prestigiar “a busca da função social da propriedade urbana, tributando-se mais gravosamente os proprietários de bens imóveis da zona urbana que não procediam a seu adequado aproveitamento” (SABBAG, 2016, p. 317).

Ato contínuo, não sendo eficaz a utilização de alíquotas progressivas, há então a possibilidade de desapropriação, hipótese em que findando-se o prazo da progressão do imposto no tempo, se o proprietário não cumprir as determinações exigidas, o ente federativo municipal poderá considerar a desapropriação do imóvel.

Percebe-se que todos os autores atribuem elementos que concatenam o cronograma costumeiro administrativo no procedimento da instituição do imposto apresentando anteriormente à luz da razoabilidade ao cumprimento da política de desenvolvimento urbana municipal adstritamente nos termos do art. 182, caput, da Constituição Federal da República. Assim, segundo a interpretação constitucional, possibilitando o incentivo ao pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e o garantismo do bem-estar de seus habitantes.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA PROGRESSIVA NO TEMPO

4.1 Do conceito de Tributo adotado pelo Ordenamento Jurídico brasileiro.

Por advento do fenômeno da receptividade constitucional já aventado anteriormente, sendo o tal fenômeno pontualmente neste estudo de matéria tributária permitido em nosso ordenamento jurídico de acordo com § 5º do artigo 34, do ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS, do qual recepcionou o artigo 3º do Código tributário Nacional, lei ordinária federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tem-se que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”(BRASIL, 1966).

Tal conceito verifica-se ratificado pelo Supremo Tribunal Federal, o nomeado nos termos do art. 102 da carta magna de 1988 como Guardião da Constituição, em julgamento em Controle Concentrado de Constitucionalidade, dizendo que:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento" (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. Direito e pratica tributaria*, Padova, Cedam, v. L, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1993).

Ou seja, não restam dúvidas que o conceito de tributo nada mais é que é disposto no próprio art. 3º do Código Tributário Nacional, admitido patriamente por receptividade constitucional, ratificado pelo Supremo Tribunal Federal e que por consequência destes apontamentos jamais poderia permitir de forma inquestionavelmente a faculdade aos

federativos municipais a permissibilidade de instituição do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana de forma progressiva no tempo nos termos do inc. II do § 4º, do art. 182, da Constituição da República Federativa do Brasil.

4.2 Do caráter sancionatório do Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana Progressiva no Tempo

Pela interpretação do dispositivo constitucional é impossível desconfigurar o caráter de sanção que compõe a utilização do Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana Progressiva no Tempo, haja vista que este é aplicado totalmente neste viés.

O texto constitucional é claro no final do § 4º do art. 182, CF/88, que o devido tributo poderá ser instituído “sobre pena”, ou seja, mediante ao descumprimento de norma, o que configura um ato ilícito.

O conceito de ilicitude já pacífico no nosso ordenamento jurídico, e é explicado em todos os ramos do direito que basicamente trata-se do descumprimento do ordenamento jurídico, seja por ação, omissão, negligência, imprudência, imperícia e outros determinantes mais apontados pela jurisprudência e a doutrina.

Vejamos a configuração do prisma da ilicitude,

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

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana (BRASIL, 1988).

Isto é, o descumprimento do plano diretor no que concerne a garantia da funcionalidade social da propriedade gera ato ilícito, indiscutivelmente, o que demonstra que o Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana Progressiva no Tempo pelo conceito de tributo adotado no nosso ordenamento jurídico está na contramão do que é realmente constitucional tributariamente falando.

Desta forma, tem-se exaustivamente que tributo não tem caráter de instituição como sanção a ato ilícito, o que aponta diretamente para a incoerência da teoria da inexistência de norma constitucional ser declarada inconstitucional adotada pelo STF.

Apesar de não aplicada pelo STF, a teoria de Otto Bachof propõe:

[...] a possibilidade de inconstitucionalidade de norma originária resultante da mudança de natureza de normas constitucionais. Seria a cessação da vigência da norma sem disposição expressa. O raciocínio gira em torno da análise da ausência superveniente dos pressupostos que determinaram o legislador a emitir uma norma jurídica (IZOLAN, 2018, p. 1241).

Izolan (2018, p. 1233), ratifica a teoria de Otto Bachof:

A tese da inconstitucionalidade de normas originalmente constitucionais vem ganhando relevância, de tempos em tempos, no ordenamento nacional não apenas pelo fato de soar como uma contradição lógica a sua própria existência, mas também por conta do reposicionamento dos Tribunais frente às reinventadas formas de interpretação constitucional. Ainda, tal controvérsia passa a ser sujeita a maior atenção diante da evolução e dos diferentes enfoques dado aos valores sociais, bem como pelo fortalecimento e aprimoramento do alcance do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

De forma complementar, Izolan (2018, p. 1241), elucida que no que tange ao atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal que:

[...] o entendimento da possibilidade de existência de inconstitucionalidade nas leis constitucionais originárias deveria ser revisto, principalmente diante dos grandes princípios do bem comum, do direito natural, da moral e da razão, afastando-se, assim, a perspectiva rígida de uma “onipotência do poder constituinte” e na linha da consagração do princípio da proibição do retrocesso, adotá-la em relação à proteção máxima dos direitos fundamentais.

Nesta senda, a inconstitucionalidade do Imposto Sobre A Propriedade Predial E Territorial Urbana Progressiva no Tempo, presume -se na sequência do artigo 182, CF/88:

Art. 182. [omissis]

§ 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 (BRASIL, 1988).

Neste momento é possível percebermos que inquestionavelmente o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo, não pode ser instituído e incidir aos proprietários de imóveis no município do ente federativo mediante ilicitude do descumprimento do plano de desenvolvimento urbano, demonstrando-se por todo panorama estudado até aqui, o que corrobora definitivamente com o seu caráter inconstitucional quando confrontado o conceito aceito pelo ordenamento jurídico de tributo presente no art. 3º do Código

Tributário Nacional, lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o texto constitucional presente no ins. II do § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

5 CONCLUSÃO

A conclusão em que chegamos é que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, está totalmente na contra mão do conceito de Tributo do qual a mesma adotou para si através do fenômeno constitucional da receptividade nos termos do § 5º do art. 34, da ADCT, quando permite de forma facultativa aos entes federativos municipais, através do inc. II do § 4º do art. 182 de seu próprio texto constitucional a instituir o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo como pena por descumprimento, sendo o verbo descumprir analisado dentro do prisma da obrigatoriedade em caráter erga omnes quanto ao respeito as normas jurídicas sinônimo de configuração de prática de ato ilícito, quando aplicado aos proprietários de imóveis que não atendem as diretrizes dos planos constitucionais das políticas de desenvolvimento urbano estabelecidas pelos municípios renegando escancaradamente o conceito que aceitou como legítimo, disposto no art. 3ª da lei 5172, de 25 de outubro de 1966, o nosso conhecido Código Tributário Nacional.

Logo, conclui-se que de fato existem normas constitucionais que são inconstitucionais, pois a norma constitucional desta a evidentemente do conceito de tributo admitido em nosso ordenamento jurídico pela constituição conforme comprovado em alhures, ratificado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, o devido Guardião da Constituição, nos termos do art. 102 da carta magna de 1988, conforme apontado no julgamento em Controle Concentrado de Constitucionalidade da ADI 477, fazendo-se necessário a declaração de inconstitucionalidade do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo, trazendo como análise material via procedimento pertinente ao o pedido de declaração por seus legitimados do inc. II do § 4º do art. 182 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, extinguindo a possibilidade de cobrança do devido atrelada ao descumprimento de norma.

Pelo panorama adotado, não resta também ao Supremo Tribunal Federal também reconhecer que de fato existem normas constitucionais que são inconstitucionais, porque neste problema pontualmente, o ente federativo municipal pode se valer de outras formas que não sejam os tributos como formas de penalizar as ilicitudes dos proprietários de imóveis que não cumprem com as diretrizes do plano de desenvolvimento urbano municipal, como por exemplo através de multas, que evidentemente não são tributos.

Por fim, através da análise de todo o estudo discorrido percebemos que de fato o problema não está no conceito de Tributo advindo do Código Tributário Nacional, lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e sim exatamente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que erroneamente admitiu aos entes federativos municipais via o instituto do inc. II do § 4º do art. 182, a faculdade da instituição do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo como sanção por descumprimento de plano desenvolvimento de política urbana a proprietários de imóveis urbanos que cometem tal ilicitude o que é inquestionavelmente inadmissível diante do conceito de tributo, tornando sem dúvidas alguma o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana Progressiva no Tempo inconstitucional.

REFERÊNCIAS

AIRES, F. Barreto. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria Dos Princípios**. 21. ed. Salvador, JusPodivm, 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional no 129/2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm - Lei 5.172. Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 44. Relator Min. Octavio Gallotti. j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/constituicaosupremo/artigo.asp?abrirBase=CF&abrirArtigo=145>. Acesso em: 21 set. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

IZOLAN, A. M. A (im)possibilidade de existência de inconstitucionalidade das normas constitucionais originárias – a necessidade de uma releitura da posição brasileira

atual. **Revista Eletrônica Direito e Política**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 1232–1249, 2018. DOI: 10.14210/rdp.v13n3.p1232-1249. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/13716>. Acesso em: 27 set. 2023.

LUSTOZA, Helton Kramer. **Impostos Municipais Para Concursos: ISSQN, IPTU e ITBI**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.