

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO PARANÁ**  
*XXV CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA*  
*NÚCLEO DE CURITIBA*

A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS DO IPTU COMO REALIZAÇÃO DO  
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

CURITIBA

2007

*LAURA FORMIGHIERI*

A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS DO IPTU COMO REALIZAÇÃO DO  
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

**Monografia apresentada como Requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba.**

**Orientador: Prof. André Renato Miranda Andrade**

CURITIBA

2007

## TERMO DE APROVAÇÃO

LAURA FORMIGHIERI

A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS DO IPTU COMO REALIZAÇÃO DO  
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

**Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.**

Presidente: \_\_\_\_\_

Membro (1): \_\_\_\_\_

Membro (2) \_\_\_\_\_

Curitiba, ---- de ----- de 2007.

## RESUMO

Ainda que não represente um dos tributos mais onerosos ao contribuinte, o IPTU é, para a maioria dos municípios brasileiros, a principal fonte de arrecadação, especialmente naqueles em que, em função da falta de desenvolvimento econômico considerável e, pois, do baixo número de contribuintes específicos, o ISS não é capaz de representar parcela significativa aos cofres públicos. A questão acerca da capacidade contributiva é crucial. O legislador municipal, por vezes, tem dificuldade em garantir a aplicação do princípio nos termos da disposição constitucional. O IPTU já foi mais controverso no passado; atualmente, muitos municípios fazem esforços, na medida do possível, para adequarem sua legislação de IPTU aos princípios tributários trazidos pela Constituição Federal. O que se percebe é a indissociabilidade entre a progressividade de alíquotas e a persecução do princípio da capacidade contributiva. Fato é que este tributo não pode mais ser interpretado e aplicado, como o era até a edição da Emenda Constitucional 29/2000, por força do entendimento do Pretório Excelso, sem que sejam observados os princípios da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da progressividade, haja vista a intrínseca relação de verdadeira dependência existente entre estes dois preceitos constitucionais.

**Palavras-chave:** Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; progressividade de alíquotas; aplicação do princípio da capacidade contributiva; princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

## SUMÁRIO

<b>1 – INTRODUÇÃO AO TEMA</b>	<b>6</b>
<b>2 – ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA</b>	<b>3</b>
2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	4
2.1.1. <i>CRITÉRIO MATERIAL</i>	5
2.1.2. <i>CRITÉRIO ESPACIAL</i>	7
2.1.3. <i>CRITÉRIO TEMPORAL</i>	9
2.2. CONSEQUENTE NORMATIVO TRIBUTÁRIO	10
2.2.1. <i>CRITÉRIO PESSOAL</i>	10
2.2.2 <i>CRITÉRIO QUANTITATIVO</i>	12
2.2.2.1 <i>BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA</i>	12
<b>3 – OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b>	<b>14</b>
3.1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	17
3.1.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA	19
3.1.2. DA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO	22
3.1.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA	24
3.2. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA AO IPTU	26
<b>4 – IPTU E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS</b>	<b>29</b>
4.1. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE	31
4.2. A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IPTU NO TEMPO	36
4.3. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM RAZÃO DA BASE DE CÁLCULO	39
4.4. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS COMO REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	45
<b>5 – CONCLUSÃO</b>	<b>51</b>
<b>6 – REFERÊNCIAS</b>	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho, objetiva-se fazer um cotejo entre o Imposto Predial Territorial Urbano, o princípio da capacidade contributiva e a progressividade de alíquotas.

Ainda que não represente um dos tributos mais onerosos ao contribuinte, o IPTU é, para a maioria dos municípios brasileiros, a principal fonte de arrecadação, especialmente naqueles em que, em função da falta de desenvolvimento econômico considerável e, pois, do baixo número de contribuintes específicos, o ISS não é capaz de representar parcela significativa aos cofres públicos.

Entretanto, por se tratar de tributo que interfere diretamente no direito de propriedade do indivíduo, a questão acerca da capacidade contributiva é crucial. Isso porque o legislador municipal, por vezes, tem (teve) dificuldade em garantir a aplicação do princípio nos termos da disposição constitucional. A capacidade contributiva não é um conceito que nasceu pronto: ele se desenvolveu ao longo da história, a partir de erros e acertos de nossos governantes e legisladores.

Este tributo municipal já foi mais controverso no passado; atualmente, muitos municípios fazem esforços, na medida do possível, para adequarem sua legislação de IPTU aos princípios tributários trazidos pela Constituição Federal.

Um exemplo que vale a pena ser citado é do município de Curitiba que, dentre várias hipóteses de isenção e redução de IPTU, concede o benefício da

isenção a aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos e com renda de até 3 salários mínimos, proprietários de um único imóvel, utilizado como residência.

Em tempos de tributação que atinge quase 40% do PIB nacional, a questão acerca da capacidade contributiva do contribuinte é de singular importância para a perfectibilização do sistema, dadas as severas críticas que a sociedade civil dirige ao governo.

Neste contexto, a progressividade exsurge como o método por excelência de aplicação da capacidade contributiva e, por decorrência, também o princípio da isonomia tributária.

Assim, a partir de tais constatações iniciais, partimos à análise dos aspectos centrais do IPTU e da aplicação da progressividade de suas alíquotas como realização do princípio da capacidade contributiva.

## **2. ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

Diz a Constituição Federal, em seu art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I – propriedade predial e territorial urbana.

E preceitua o Código Tributário Nacional, em seu art. 32:

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.

**Faz-se aqui uma primeira análise do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Sua competência, tal como consta na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional é municipal, privativamente. Tem como papel primordial a arrecadação de recursos financeiros para o Município; por isso, é um típico tributo dito de função fiscal.**

Entretanto, notória é a extrafiscalidade refletida na possibilidade de progressividade de alíquotas deste imposto, tal como preceituam os artigos 182, § 4º, inciso II e 156, §1º da Constituição Federal. No primeiro caso, trata-se de espécie de penalidade que a Constituição almeja aplicar sobre o proprietário que mantém terrenos urbanos não edificados, atravancando o normal crescimento das cidades, com fins meramente especulativos. É a função social da propriedade, conceito este tão festejado atualmente, que vem a informar e estimular tal dispositivo constitucional.

## 2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para o adequado estudo sobre os institutos tributários, é necessário que sejam traçados parâmetros de análise da norma jurídica tributária, no intuito de permitir que todos os aspectos na norma (ou imposto do qual se trata) sejam bem observados e explicitados.

O IPTU incide, direta e unicamente, tanto sobre o terreno quanto sobre as edificações nele erigidas. O imposto recai sobre a propriedade imóvel urbana, sendo esta sua hipótese de incidência unificada.

Geraldo Ataliba propõe a seguinte estruturação da norma jurídica tributária: HIPÓTESE + MANDAMENTO + SANÇÃO. Em sua concepção, a hipótese é una e indivisível, à qual relaciona os aspectos: material, pessoal, espacial e temporal. No aspecto material estaria a base de cálculo e, no mandamento, a alíquota. A sanção integraria a estrutura estática da norma.<sup>1</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, adota a posição kelseniana da norma jurídica (Teoria Geral das Normas). Haveria a endonorma, qual seja, aquela que prevê a regra matriz de incidência, contendo o comportamento humano esperado, e a perinorma, que impõe a sanção. A norma seria composta da hipótese (conjunto de critérios para identificação do fato lícito: critério material, espacial e temporal) e do conseqüente. A hipótese comporta as indicações de qual é o fato – critério material - e o quando e que lugar do fato tributável – critérios temporal e espacial, respectivamente. O conseqüente da norma seria o conjunto de critérios para a identificação da relação jurídica – critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

---

<sup>1</sup> Conforme FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 264

Opta-se, no presente trabalho, pela classificação da regra-matriz de incidência tributária trazida por Paulo de Barros Carvalho. O motivo pelo qual assim se escolhe é por ela ser, a nosso ver, a mais didática para o estudo do tributo em questão.

Faz-se necessário apontar a impropriedade da expressão “fato gerador”, de Gaston Jèze, adotada pelo Código Tributário Nacional.

Segundo Geraldo Ataliba<sup>2</sup>, fato gerador refere-se a duas realidades distintas, quais sejam, a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária (hipótese de incidência) e o próprio acontecimento fático enquanto evento do mundo físico (fato imponible). Diz o mestre que “não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome”. Por isso, não nos parece que a expressão fato gerador seja a mais apropriada para tratarmos do tributo em questão. Melhor seria a divisão entre hipótese de incidência e fato imponible.

#### 2.1.1. Critério Material

Trata-se de critério, e não de elemento. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, aquilo que lhe dará, de fato, os contornos específicos para que seja o tributo reconhecido como tal; no nosso caso, o IPTU.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “o fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é a

---

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 53 – 58.

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 (CTN, art. 32)”<sup>3</sup>.

Segundo Geraldo Ataliba, o aspecto material “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva” e “é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência”<sup>4</sup>. Tanto este professor quanto Alfredo Augusto Becker determinam a inclusão da base de cálculo do tributo neste critério.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, o critério material é composto por um comportamento, ação pessoal, que nada mais é do que um verbo, seguido de seu respectivo complemento, que descrevem a conduta passível de tributação.

Da análise dos artigos 156, inciso I, da CF e 32 do CTN, Cíntia Estefania Fernandes conclui que “o aspecto material do IPTU é ser proprietário, ser detentor do domínio útil ou da posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana”.<sup>6</sup>

Art. 156, CF. compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I – propriedade predial territorial urbana.

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

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 363.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 106.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. ps. 250 – 253.

<sup>6</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. ps. 303 e 304.

Cumprе ressaltar ainda a conclusão da autora a respeito da dúvida sobre ter o CTN ampliado ou não a materialidade da hipótese de incidência do IPTU ao contemplar também a posse e o domínio útil, para além da mera propriedade. Diz, citando entendimento de Valéria Cristina Pereira Furlan, que, de fato, *“não só o titular da propriedade, mas todo aquele que detiver algum dos poderes a ela inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária em foco”*.<sup>7</sup>

Por fim, impossível a criação de dois impostos distintos, um concernente à propriedade de terrenos urbanos e outro sobre a propriedade de edifícios urbanos. Ambos estão encerrados no IPTU e não se cogita da possibilidade de aplicação de um mas não do outro: *“... Não é possível seccionar o prédio do solo onde é edificado para fins fiscais”*.<sup>8 e 9</sup>

### 2.1.2. Critério Espacial

O critério espacial da hipótese de incidência corresponde ao *locus* físico em que é determinado que ocorra o fato tributável, sendo que aí a relação jurídica tributária tomará corpo e forma. É o local onde deve ocorrer o fato descrito na hipótese. O critério espacial da hipótese de incidência do IPTU é a zona urbana do Município.

---

<sup>7</sup> Idem. ps. 304 e 305.

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982. p. 139.

<sup>9</sup> Contrário é o entendimento de Aires Fernandino Barreto, para quem a constituição não impõe a criação de um único imposto, podendo a lei municipal optar tanto por criar dois impostos nos quais um contemple somente os terrenos urbanos e outro somente os edifícios urbanos, quanto por criar um único imposto que abranja a ambos.

Diz Geraldo Ataliba:

Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a hipótese de incidência só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.<sup>10</sup>

Leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei, sendo que possíveis coincidências são atos puramente opcionais do legislador.

No caso do IPTU, a lei que o regulamenta é válida para toda a área que constitui o Município. Contudo, não há que se falar em IPTU para além das áreas urbanas do Município, como para a área rural, que dele faz parte, mas onde as propriedades imobiliárias são tributadas pela União, através do ITR.

Ainda que bem especificado, a real noção de área urbana e área rural pode causar dúvidas. Dispõe o Código Tributário Nacional:

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 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;

---

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 104.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 253 – 257.

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância mínima 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.

Antônio José da Costa assume a posição de que cada Município deve legislar acerca do que é área urbana ou não, dadas as grandes discrepâncias sociais, econômicas e de desenvolvimento entre uma região e outra do país.<sup>12</sup>

Cíntia Estefania Fernandes entende válida a disposição do art. 32 e parágrafos 1º e 2º do CTN, por estar em consonância com o artigo 146<sup>13</sup> da Constituição Federal.<sup>14</sup>

Na visão de Hugo de Brito Machado<sup>15</sup>, a delimitação entre área urbana e rural “*implica em disciplinar a própria discriminação de competências tributárias*”. E que um possível conflito de competências deveria ser sanado por lei complementar, para que fosse consoante ao art. 146 da Constituição Federal.

---

<sup>12</sup> COSTA, Antônio José. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

<sup>13</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(...)”

<sup>14</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 315.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 363.

### 2.1.3. Critério Temporal

Por critério temporal entende-se o momento em que se considera consumado o fato tributável, nascendo aí a obrigação tributária.

Sob a óptica de Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, critério temporal é “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.

A fixação do aspecto temporal da hipótese requer certos limites. Inconstitucional é a antecipação dos tributos. Não é possível estabelecer-se uma data de nascimento da relação jurídica tributária anterior ao acontecimento (consumação) do fato imponible por completo. Isso se configuraria, como diz Geraldo Ataliba<sup>17</sup>, numa violação ao princípio da irretroatividade da lei (art. 150, inciso III, alínea “a”, Constituição Federal).

O critério temporal do IPTU marca o momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário.

Conforme Cíntia Estefânia Fernandes<sup>18</sup>, a regra do ano civil é a adotada, via de regra, pelos Municípios, que costumam especificar o dia 1º de janeiro como a data em que será verificada a situação do

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 257 – 261.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 95.

<sup>18</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 310.

imóvel, e sua possível tributação. É, por exemplo, a regra adotada pelo Município de Curitiba<sup>19</sup>, como bem ressalta a autora.

Contudo, é critério do legislador municipal estabelecer o momento em que será estabelecida a relação jurídica tributária.

## 2.2. CONSEQUENTE NORMATIVO TRIBUTÁRIO

### 2.2.1. Critério Pessoal

É neste critério que se apresentam os pólos da relação jurídica tributária. De um lado, o pólo ativo, credor de uma prestação (tributo) do devedor, este, pólo passivo da relação tributária. O sujeito ativo vem prescrito na norma constitucional, identificável através de sua competência para instituir tributos – ou na norma infraconstitucional, quando transferida for a capacidade ativa para a cobrança de determinado tributo. Já a identificação do sujeito passivo da relação vai requerer, para além da análise da norma, a singularização do indivíduo que pratica o fato tributável previsto na hipótese de incidência. Entretanto, tal sujeito já está previsto, de maneira geral e abstrata, no texto constitucional, como o “destinatário constitucional tributário<sup>20</sup>”.

O Município é o detentor da competência para instituir ou majorar, mediante lei expressa, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, pelo que apregoa o art. 156, inciso I, da

---

<sup>19</sup> Lei Complementar nº 40, de 18 de dezembro de 2001 – Código Tributário Municipal.

<sup>20</sup> Expressão constituída por JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

Constituição Federal. E se a lei não prever sujeito ativo diverso, será ele (Município) assim considerado.

No caso de determinada região de Território Federal não ser subdividida em Municípios, será a própria União o sujeito ativo em relação ao IPTU (art. 147 da Constituição Federal).

A sujeição passiva refere-se ao contribuinte, que praticou ou participou do fato descrito na hipótese de incidência. Ainda podem estar no lugar de sujeitos passivos da relação tributária aqueles assim apregoados pelo CTN (artigos 121, inciso II, 123 e 128), de obrigatoriedade por transferência ou substituição.

Prescreve o artigo 121 do CTN:

Art. 121 (...)

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Diz o art. 34 do Código Tributário Nacional:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Deste modo, consoante às disposições legais, o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o detentor de seu domínio útil ou ainda o detentor de sua posse.

### 2.2.2 Critério Quantitativo

Segundo José Roberto Vieira<sup>21</sup>, “o critério quantitativo é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota”. Desta feita, passa-se à análise destes dois elementos do critério quantitativo.

#### 2.2.2.1 Base de Cálculo e Alíquota

Base de cálculo, segundo Geraldo Ataliba<sup>22</sup> (ou base imponible), é “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat”. Em sua concepção, esta base estaria dentro do critério material da hipótese de incidência.

Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> sustenta que base de cálculo é “a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

A base de cálculo deve ser expressamente prevista em lei, observado o princípio da estrita legalidade tributária.

---

<sup>21</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 66.

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108 - 113.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 324.

Segundo previsto no Código Tributário Nacional, art.33, a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Valor venal, segundo Hugo de Brito Machado<sup>24</sup>, “*é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais*”. Ressalta que o preço seria o de condições de venda com pagamento à vista (sem encargos de financiamento).

Diz Cíntia Estefânia Fernandes<sup>25</sup> que são valores apurados anualmente, “*através de lançamento individual ou por presunções relativas*”, que são efetuadas por meio de plantas genéricas de valores. Menciona ainda a autora que, em cidades grandes, como Curitiba, adota-se a edição de plantas de valores no lugar da apuração individual. Entretanto, o próprio Código Tributário Nacional (art. 148) dá ao contribuinte a possibilidade de questionar tais avaliações de valores.

A alíquota perfaz-se como o outro elemento necessário à fixação do *quantum debeat*. E tal como a base de cálculo, também está adstrita ao princípio da legalidade tributária.

Dizem Ives Gandra e Aires Barreto<sup>26</sup> que “*alíquota é o fator que, aplicado à base de cálculo fática (base calculada), possibilita a obtenção da dívida tributária*”. Para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>27</sup>, o primeiro fator (base de cálculo) é o multiplicando de uma operação

---

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. pág 366.

<sup>25</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia.  **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 336.

<sup>26</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 116.

<sup>27</sup> Ricardo Mariz de Oliveira. *Apud* FERNANDES, Cíntia Estefânia.  **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 293.

aritmética de multiplicação, sendo uma expressão numérica sobre a qual se aplica o segundo fator, que é o multiplicador (alíquota), estabelecido em razão proporcional ou numeração absoluta. O resultado dessa operação aritmética é o *quantum debeat*”.

As alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios, sendo que nem a Constituição nem o Código Tributário Nacional lhe fixam limites.

### 3. OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva estão previstos na Constituição Federal de 1988 como garantias do cidadão contribuinte.

O princípio da igualdade é um dos pilares de sustentação da atual Constituição. Partindo-se do velho e festejado conceito de igualdade no sentido de “*aquinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam*”, tem-se que a igualdade, ou, mais precisamente, a isonomia, adentra aspectos bem mais intrusivos na atividade tributária para além de uma mera aplicação conceitual e simbólica. Juntamente com a capacidade contributiva, estes princípios mostram-se como verdadeiros corolários de aplicação um do outro. Necessário é manter o equilíbrio econômico dos contribuintes, impondo-lhes a tributação mas sem retirar-lhes da situação econômica em que se encontram. É aí que se verifica o princípio do “*leave them as you find them*”.

A isonomia, para ser completa e amplamente satisfeita, requer a aplicação de igualdade no plano dos fatos. E uma das maneiras de se aplicar o princípio é justamente através da igualdade na aplicação das normas tributárias.

Prevê a Constituição da República, em seus artigos 145 e 150:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - ...

II - ...

III - ...

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

E ainda:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A igualdade tributária é garantia de tratamento uniforme, sendo que uma de suas manifestações é a regra de uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.<sup>28</sup>

Em relação ao IPTU, a isonomia é seletiva e condicionada a situações fáticas, ou seja, dada uma determinada situação, pode o Poder Público fixar tratamentos diferenciados entre contribuintes (tal como isenções, descontos, etc) para que se faça paridade de condições entre os indivíduos contribuintes.

Roque Antônio Carrazza<sup>29</sup> explicita que, tanto a aplicação quanto a elaboração da norma tributária requerem que: “(a) se não discriminem os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e (b) discrimine, na medida de suas igualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente”.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>30</sup> afirma que: “em matéria tributária, a generalidade e a universalidade da tributação, o respeito à capacidade econômica do contribuinte e a

<sup>28</sup> Conforme MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 50.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

*progressividade (e não mera proporcionalidade) da tributação são os principais instrumentos de atuação do princípio da igualdade”.*

Ainda segundo a autora, o princípio da isonomia tributária é instrumento da justiça tributária, e acaba por traduzir-se, deste modo, no princípio da capacidade contributiva. Ou seja, estes dois princípios se complementam nas suas atuações. Deste modo, um dos melhores caminhos para que se consiga a justiça tributária é o da graduação dos impostos, com observância da capacidade contributiva. E isto se dá através da progressividade (ou regressão) de alíquotas.

A igualdade material na tributação só pode ser atingida se, concomitantemente ao princípio da igualdade, for observada e aplicada a capacidade contributiva. E acrescente-se a isto, a progressividade. E para além disto, como diz Fernando Aurélio Zilveti<sup>31</sup>, *“é preciso que o legislador tenha condições de apreciar de modo abrangente as relações jurídicas e suas conseqüências”*, de modo que deve formar seu juízo de valor sobre o tributo *“a ser utilizado com finalidade financeira ou social, no âmbito da justiça fiscal e da justiça social”*.

Como conclusão, arremata Fernando Aurélio Zilveti<sup>32</sup> que *“a defesa da igualdade na tributação, mediante a eqüitativa repartição da carga fiscal, é um pressuposto de justiça”*. Deve, deste modo, o contribuinte, ter a oportunidade de participar do processo que o leva à tributação.

### 3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva merece especial destaque neste trabalho. Isso porque a progressividade de alíquotas de um tributo lhe está intimamente ligada, mormente porque a progressividade é o método por excelência de aplicação da capacidade contributiva

---

<sup>31</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 129 e 130.

<sup>32</sup> Idem. p. 80.

pois, como se demonstrará, a sua aplicação objetiva fazer com que os contribuintes com condições financeiras mais favoráveis contribuam proporcional e progressivamente mais do que em relação àqueles menos favorecidos.

O princípio da capacidade contributiva já estava presente na Carta Constitucional anterior e foi novamente inserido na atual Constituição de 1988.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - ...

II - ...

III - ...

§ 1º. **Sempre que possível**<sup>33</sup>, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos *individuais e nos termos da lei*, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A idéia de capacidade contributiva existe desde os primeiros registros que se têm sobre tributação, como em Roma e Grécia, na idéia que cada um contribuísse de maneira proporcional às suas posses, ou, como dizia Adam Smith, “na razão de seus haveres”, o que seria a chamada igualdade tributária. No Brasil, o primeiro documento a fazer expressa menção à capacidade contributiva foi a Constituição de 1946, em seu artigo 202 – eliminado, contudo, por Emenda Constitucional de 1965. A Carta Constitucional de 1988 reapresentou a capacidade contributiva como um de seus princípios tributários.

Como bem salienta Aliomar Baleeiro<sup>34</sup>, hoje só se chega à justiça tributária por meio da personalização e da graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A conceituação do princípio da capacidade contributiva não é algo simples, muito menos pacífico na doutrina.

---

<sup>33</sup> Grifei.

<sup>34</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Cíntia Estefania Fernandes explica, baseada em Misabel Abreu Machado Derzi, que *“a igualdade e a capacidade contributiva são conceitos condicionados por um determinado ordenamento jurídico, se analisados fora dele conduzem ao subjetivismo ideológico, gerando incertezas e impraticabilidade”*<sup>35</sup>. Conforme Misabel, *“a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”*.

Surge, então, a necessidade de um conceito jurídico para o princípio.

O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário. Deve este, ainda, fixar a hipótese de incidência em fatos que façam presumir a capacidade econômica do indivíduo, e de modo atual.

Fernando Aurélio Zilveti<sup>36</sup> trata de capacidade contributiva como *“princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”*. Também como *“a divisão eqüitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal”*, ou traduz-se ainda na *“necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio das despesas públicas”*.

Para uma fiel conceituação de capacidade contributiva é imperativo que esta seja distinta da capacidade econômica, muitas vezes tomadas por sinônimos.

### 3.1.1. Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica

**Faz-se necessária uma breve passagem quanto à diferenciação trazida pela doutrina entre capacidade contributiva e capacidade econômica. É certo**

---

<sup>35</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 129

<sup>36</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

que vários autores utilizam-se dos termos como se fossem perfeitamente equivalentes e como se quisessem transmitir a mesma idéia. A própria Constituição Federal fala em capacidade econômica. Contudo, cabe-nos estabelecer a distinção destes dois termos e a conclusão sobre qual é o mais adequado para os fins jurídicos a que se destina.

A norma que impõe a observância sobre a capacidade contributiva é um verdadeiro princípio jurídico, que reflete em toda a atividade legislativa tributária. Por sua vez, a capacidade econômica é um termo e elemento que tem origem especificamente nas ciências das finanças e, por isso, não pode ser utilizado pelo Direito sem que lhe sejam feitas algumas considerações de transposição.<sup>37</sup>

Não que se negue um fundo econômico para o princípio da capacidade contributiva: tal qualidade do princípio jurídico não poderia ser simplesmente desvinculada. Entretanto, a idéia de capacidade econômica é muito mais vaga, e está estreitamente ligada ao conceito de renda ou patrimônio tomados singularmente. Ou seja, um sujeito pode ter capacidade econômica porque tem renda, mas não tem a capacidade de contribuir tributariamente. A capacidade contributiva pressupõe, portanto, a capacidade econômica, mas o inverso não é válido.<sup>38</sup>

Geraldo Ataliba entende como capacidade contributiva “*a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza como lastro à tributação*”.<sup>39</sup>

Ensina Alberto Xavier:

---

<sup>37</sup> Conforme COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 32 e 33.

<sup>38</sup> Conforme COSTA, Regina Helena. Obra citada p. 32 e 33.

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. **IPU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93. p. 233. jan/mar. 1990.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações da riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimita-las por uma que outra forma – mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade econômica e sempre a esta se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo”. E ainda: “O conceito de fato tributário caracteriza-se, assim, por um requisito formal e por um requisito material: o primeiro consiste na tipicidade; o segundo, na capacidade contributiva. Analogamente ao que sucede com o crime ou fato punível, que se define como o fato típico ilícito e culposo, pode definir-se o fato tributário como o fato típico revelador de capacidade contributiva.<sup>40</sup>

Elizabeth Nazar Carrazza tece considerações acerca da evolução do conceito de capacidade contributiva. Tido inicialmente como aptidão do cidadão para contribuir por meio de tributos ao abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das necessidades suas e de sua família, este conceito foi, na visão da autora, superado. Considerando a Constituição Federal como tributáveis os fatos signo-presuntivos de riqueza, tais fatos seriam a real demonstração da capacidade contributiva do indivíduo. Seria o ideal que a lei tratasse de maneira específica cada pessoa, dispensando-lhe o tratamento segundo suas condições singulares. Tal hipótese é, numa primeira impressão, impossível e inatingível, por razões lógicas (imensa diversidade de situações fáticas). Deste modo, a “saída” encontrada pelo legislador é a edição de leis genéricas, dando especificidade a uma determinada classe de pessoas, tomando por base aquilo que há de mais comum, que mais acontece na sociedade. Ou seja, estabelece o legislador um “denominador comum”, que guia a elaboração de novas leis. Estas, por sua vez, atingirão não uma pessoa em especial, mas um número x de pessoas, indeterminadas ou determináveis, que se encontram ou se encontrarão na situação relatada pelo texto da lei<sup>41 42</sup>.

---

<sup>40</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 76 e 77.

<sup>41</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

<sup>42</sup> Ressalta a autora, neste ponto, que é dever do poder Legislativo editar ordenamentos genéricos, ficando a cargo dos poderes Executivo e Judiciário as normas específicas e individuais (como regulamentos e sentenças).

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>43</sup> acrescenta ainda que não é relevante a disponibilidade financeira do indivíduo para se aferir sua capacidade contributiva; assim como Roque Carrazza, ela entende que a Constituição elegeu os fatos signo-presuntivos de riqueza para avaliar a capacidade contributiva do contribuinte, sem levar em consideração a dita capacidade subjetiva. Isso aconteceria com impostos ditos reais, tal como o IPTU. A ressalva para tanto ficaria na seara dos impostos ditos pessoais, tal como o Imposto sobre a Renda, nos quais a alíquota é fixada de acordo com seus reais rendimentos, e não sobre suas posses.

Para Regina Helena Costa<sup>44</sup>, a capacidade contributiva pode ser sintetizada em três planos de compreensão, quais sejam, o jurídico-positivo, o ético-econômico e o técnico-econômico, de tal modo que teriam capacidade econômica aqueles que: *a) constituíssem unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza; b) fossem facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e c) estivessem em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo.*

Aliomar Baleeiro<sup>45</sup> parte do conceito dado por Moschetti e define a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrando, da capacidade econômica real do contribuinte, sua *“idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”*.

### 3.1.2 Da eficácia do princípio

---

<sup>43</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

<sup>44</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 25.

<sup>45</sup> Aliomar Baleeiro. Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 54.

Quanto à sua eficácia, as atuais correntes doutrinárias são uníssonas em dizer que não se trata de mera norma programática. Assim o pensam Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho, entre outros, sob a égide dos ensinamentos de José Afonso da Silva sobre a eficácia das normas constitucionais. Diz o constitucionalista: “... *princípios gerais são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, auto-aplicáveis*”<sup>46</sup>. Ou seja, há um vínculo de obrigatoriedade entre a norma e o seu o aplicador.

Misabel Abreu Machado Derzi afirma que este princípio, unido aos da igualdade e da vedação do confisco, são de eficácia plena e imediata, como norma fundamental e imodificável.<sup>47</sup> Afirma sua força vinculante desde a Constituição de 1946, conforme Aliomar Baleeiro.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>48</sup> sustenta que, sendo inegável a existência de desigualdades econômicas, somente com a juridicização do princípio da capacidade contributiva é que este se tornou efetivo, e salienta a narrativa de Misabel Derzi: “o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades”.

Roque Antônio Carrazza<sup>49</sup> tece importantes comentários a respeito da capacidade contributiva. Afirma o ilustre professor que ela está intrinsecamente ligada aos princípios da igualdade e o republicano, sendo um verdadeiro desdobramento daquele. Aduz ser um dos mecanismos mais eficazes para o alcance da “Justiça Fiscal”.

Atentar para as diferenças entre contribuintes, em razão do potencial econômico de cada um é ato indispensável para dar-se eficácia ao princípio.

---

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

<sup>47</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

<sup>48</sup> CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 67

<sup>49</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 80 – 83.

Sustenta o autor que a progressividade (e não apenas a proporcionalidade) nos impostos é o elemento capaz de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva e, por consequência, a igualdade tributária.

Ainda, a capacidade teria de ser relevada de maneira objetiva, ou seja, levando-se em conta os haveres de cada um, ou aquilo que Alfredo Augusto Becker chamou de “fatos signo-presuntivos de riqueza”<sup>50</sup>. Para o autor, nos impostos sobre a propriedade, a capacidade contributiva revela-se no próprio bem.

No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>51</sup>, a capacidade contributiva trazida pela Constituição está intimamente ligada à pessoalidade, ou seja, no sentido de determinar a capacidade do que a pessoa pode, de fato, pagar. Entretanto, o legislador constitucional acabou por optar pela tributação indireta do consumo e a impessoalidade (mas que não é o caso do IPTU).

### 3.1.3 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

São vários os autores que distinguem capacidade contributiva objetiva (absoluta) da subjetiva (relativa/pessoal). Misabel Abreu Machado Derzi<sup>52</sup> menciona o conceito trazido por Emilio Giardina para capacidade absoluta como aquela que obriga o legislador a eleger fatos que realmente expressem capacidade econômica do contribuinte como hipóteses de incidência para tributos, sendo que a capacidade subjetiva (pessoal) refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de certo imposto, previamente descontados os encargos pessoais inafastáveis, para a sua própria manutenção. Alude, ainda, à necessidade de o

---

<sup>50</sup> Ao contrário de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem tal percepção deve ser subjetiva, ou seja, observar os aspectos pessoais do indivíduo, como uma situação de desemprego superveniente.

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 47.

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.690-692.

legislador levar em conta o custo da manutenção destes fatos que indicam riqueza, ao estabelecer os impostos.

Regina Helena Costa<sup>53</sup> foi extremamente feliz na identificação destas duas faces da capacidade contributiva. Para a autora, capacidade absoluta ou objetiva refere-se a um fato que seja uma manifestação de riqueza, e que aponte para a existência de um “sujeito passivo em potencial”, sendo que estaria a cargo do legislador indicar quais destes eventos identificariam o indivíduo apto a concorrer com as despesas públicas. Já pela capacidade relativa ou subjetiva, seria considerado um determinado indivíduo, e sua particular aptidão de contribuir, na medida de suas possibilidades econômicas. Seria o potencial sujeito passivo que se torna um efetivo contribuinte, capaz de absorver o “impacto tributário”.

Ou seja, do ponto de vista objetivo pelo princípio da capacidade contributiva, o legislador autoriza as despesas necessárias à produção de renda pela tributação dos fatos que fazem gerar o rendimento. Já do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva corresponde a um patrimônio livre, desonerado de obrigações para com o sustento da vida do contribuinte e de sua família.

Para Roque Antônio Carrazza, apenas a capacidade objetiva está abarcada pelo artigo 145, § 1º da Constituição, sendo que o legislador, ao elaborar os tributos, deve levar em consideração os fatos dos quais se presume riqueza, e não a condição econômica real pessoal, analisada, do contribuinte<sup>54</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>55</sup> tem, por sua vez, opinião divergente da de Carrazza. Afirma que “*o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem*

---

<sup>53</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

<sup>54</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.p. 84.

<sup>55</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 51.

*possibilidade de repassar o encargo a terceiro*". Afirma acreditar que o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte. Entende a capacidade contributiva como um valor caro para a sociedade, pois além de jurídico, é constitucional.

**Tal diferenciação mostra-se bastante relevante quando tratamos da capacidade contributiva para o IPTU. Isso porque, dada a diversidade de situações fáticas, podemos pensar em hipóteses em que o contribuinte revele capacidade econômica por ser proprietário de imóvel de valor alto mas, em determinada época de revés financeiro, não possua a capacidade para contribuir com o imposto. Na óptica de Roque Carrazza, esta situação do contribuinte de nosso exemplo seria irrelevante para a aferição de sua capacidade contributiva, sendo que para Sacha Calmon esta situação inusitada deveria ser levada em conta.**

É oportuno ressaltar, mais uma vez, exemplo do IPTU do município de Curitiba que, dentre várias hipóteses de isenção e redução de IPTU, concede o benefício da isenção a aposentados e pensionistas com idade superior a 65 anos e com renda de até 3 salários mínimos, proprietários de um único imóvel, utilizado como residência. A nosso ver, tal medida é um modo de relevar-se a capacidade contributiva pessoal do contribuinte.

### 3.2. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA AO IPTU

**Desde a nova Carta Constitucional, o IPTU - como todo e qualquer imposto - deve submeter-se à capacidade contributiva, devendo proporcionalmente pagar mais (maior alíquota) quem possua imóvel de maior**

valor.<sup>56</sup> Do contrário não se estaria observando a capacidade do contribuinte, nem mesmo a igualdade, posto que dois contribuintes, em situações diferentes (quais sejam, o imóvel de um é de valor muito superior ao do outro) estariam sendo submetidos à mesma alíquota.

A capacidade contributiva não é atingida somente através da proporcionalidade. A progressividade, na visão de Hugo de Brito Machado<sup>57</sup>, é o elemento que perfaz a capacidade contributiva. E, também nos impostos reais diretos, como o IPTU, a progressividade é a chave para a aplicação do princípio da capacidade econômica. Já Fernando Aurélio Zilveti<sup>58</sup>, em menção à postura do Supremo Tribunal Federal, acredita não ter a progressividade relação com a capacidade contributiva e com a justiça fiscal. “*Trata-se de tributação regulatória de condutas do contribuinte*”, diz o autor, “*visando desestimular a especulação imobiliária ou o mau aproveitamento da propriedade, no cumprimento do mandamento constitucional da função social da propriedade*”.

Segundo os ensinamentos de Elizabeth Nazar Carrazza<sup>59</sup>, a capacidade contributiva aludida pela Constituição Federal, em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, é a de natureza objetiva, pois incide sobre o direito de propriedade, sobre o imóvel do contribuinte. É uma presunção absoluta de que quem o possui tem capacidade contributiva. Deste modo, aquele que possui imóvel de alto padrão, em área residencial, deve ser

---

<sup>56</sup> Não obstante o entendimento do STF acerca da aplicação da progressividade anteriormente à edição da Emenda constitucional 29/2000.

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.p. 63.

<sup>58</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 374 e 375.

<sup>59</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 94 e 95.

**submetido a uma alíquota maior de IPTU do que aquele que mora na periferia da cidade, em casa modesta.**

Roque Carrazza<sup>60</sup> sustenta que o imóvel luxuoso encerra uma presunção absoluta de que o contribuinte possui capacidade econômica para arcar com os custos do IPTU; e que, se caso fosse, um proprietário ter adquirido imóvel luxuoso no período em que trabalhava e, agora aposentado, já não pudesse pagar o imposto, teria que dele se desfazer para honrar seu compromisso. Do contrário, instaurado estaria, como ele mesmo diz, *o império da incerteza e da insegurança* se a situação econômica individual do contribuinte tivesse de ser relevada para fins de cálculo do valor da sua alíquota de IPTU. Ou seja, a título de exemplo que cita o autor, dois proprietários de imóveis idênticos, um deles um rico industrial, outro um aposentado de escassos recursos, acabariam por pagar alíquotas diferenciadas do imposto, o que não perfaria a vontade da Constituição.

A partir de tais lições e não obstante às posições contrárias, é possível dizer que a progressividade constitui-se num dos melhores meios de aplicação do princípio da capacidade contributiva. E a referência à progressividade no IPTU está no artigo 156, § 1º da Constituição Federal. Também no artigo 182 da Carta explicita-se a progressividade como elemento para a “proteção” da política urbana. Esta hipótese do artigo 182 tem sido indevidamente chamada de progressividade sancionatória. Na visão de Regina Helena Costa<sup>61</sup> trata-se, na verdade, de disciplina extrafiscal do IPTU, *“transformado em instrumento para compelir os administrados ao atendimento da função social da propriedade urbana”*.

Contudo, ressalta a autora, ainda que se trate de técnica extrafiscal, deve haver um sério controle em sua aplicação, sob o risco de que se institua, efetivamente, um verdadeiro confisco.

---

<sup>60</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 100.

<sup>61</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 92.

A partir de todas essas considerações sobre o IPTU e sobre a capacidade contributiva aplicada ao tributo, o próximo capítulo tratará especificamente da progressividade de alíquotas, no qual se tentará responder à indagação: a progressividade de alíquotas do IPTU dá cumprimento ao princípio da capacidade contributiva?

#### 4. IPTU E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

Chegamos, assim, ao ponto crucial de nosso trabalho. Faz-se necessário, pois, uma análise geral sobre o princípio da progressividade e sua inclusão em nosso Ordenamento Jurídico.

Impostos progressivos, em termos gerais, são aqueles cuja alíquota aumenta de acordo com o aumento da base de cálculo. Não se trata de mera técnica tributária, mas de verdadeiro princípio, ao passo que, como explica Edvaldo Brito, *“assegura a capacidade de contribuir, dado que proíbe o legislador de estabelecer regras de incidência que impeçam os objetivos listados no art. 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXII combinado com o item IV do art. 150 da Constituição)”*.<sup>62</sup>

O princípio da progressividade, em termos gerais, refere-se ao aumento da alíquota em proporção ao aumento da base de cálculo ou, ainda, no tempo. A progressividade de alíquotas diminui as desigualdades, ao passo que faz pagar mais tributo quem tem mais

---

<sup>62</sup> BRITO, Edvaldo. *Apud* FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 209.

dinheiro. A proporcionalidade mantém as desigualdades e a regressividade as aumenta.<sup>63</sup>

A questão sobre a progressividade nos impostos sempre foi muito controversa, sob todas as suas formas previstas.

A progressividade de alíquotas do IPTU não foge à esta regra e, tratando-se de imposto de competência municipal, é assunto que atinge a comunidade de maneira mais profunda, e passa por aquela espécie de “crivo popular de aceitação”. Por isso, sua aplicação requer profunda análise pelo Município, muito além da mera permissão constitucional concedida. Como dizem Ives Gandra e Aires Barreto<sup>64</sup>, *“as conveniências políticas, econômicas ou sociais é que ditarão, em cada Município, a adequada graduação dos tributos. Esta constitui inegavelmente, meio hábil para a efetiva realização de moderna política fiscal”*.

O Supremo Tribunal Federal, ainda sob a égide da Constituição anterior (Súmula n. 589, aprovada em 15/12/1976), pronunciou-se contra a progressividade de alíquotas do IPTU em razão do número de imóveis do contribuinte.<sup>65</sup>

A Constituição Federal de 1988 previa, no texto original de seu artigo 156, § 1º, que o IPTU “poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Isto levou a várias interpretações de que a única forma

---

<sup>63</sup> VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 170.

<sup>64</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 122.

<sup>65</sup> Súmula n. 589. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte “.

de progressividade seria aquela prevista pela própria Constituição, em seu art. 182, § 4º, inciso II, em que se trata da política urbana.

Art.182. (...)

§ 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;**<sup>66</sup>

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.

A Emenda Constitucional nº 29/2000 deu nova redação ao § 1º do art. 156 da CF<sup>67</sup>, estabelecendo que o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a sua localização e o seu uso, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II.

#### 4.1. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

Em se tratando de progressividade, a Constituição Federal nos apresenta duas realidades jurídicas tributárias diferentes, quais sejam, a prevista no artigo 156, § 1º e aquela constante do artigo 182, § 4º, II. Necessário ressaltar que se trata de opinião com base no escólio do

---

<sup>66</sup> Grifo nosso.

<sup>67</sup> Art. 156. (...)

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 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.

ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Mário Velloso<sup>68</sup> (voto vencido no RE nº 153.771-0 - MG).

Assim, é possível separar-se a progressividade de alíquotas por sua natureza fiscal (a do artigo 156, § 1º) e por sua natureza extrafiscal (a do artigo 182, § 4º, inciso II).

Nas palavras de Geraldo Ataliba, a progressividade fiscal seria aquela *“inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social, como é o nosso. A progressividade extrafiscal tem em vista a promoção de diversos valores constitucionalmente consagrados (dentre os quais, os de cunho social são os mais relevantes)”*.<sup>69</sup> Ainda nas palavras do autor, a progressividade extrafiscal é compreendida como: *“(a) realizadora de valores gerais constitucionalmente consagrados e (b) especificamente instrumento de planejamento urbano; e se leva em conta que esta última é constitucionalmente condicionada e limitada, já se vê que a progressividade extrafiscal é perfeitamente lícita, além de tradicional”*.

Pode-se dizer que ambas as modalidades de progressividade possuem seu cunho social, haja vista que mesmo o cunho meramente arrecadatório tem, dentre as suas finalidades, a distribuição de riqueza, além de que o intuito da progressividade como princípio, em sua origem, é fazer contribuir mais quem tem mais para contribuir.

Contudo, neste aspecto, reside uma substancial diferenciação entre uma progressividade e outra; é que, na fiscal, o objetivo a que se

---

<sup>68</sup> Entende o Ministro que a progressividade fiscal seria aquela constante tanto do artigo 156, § 1º como a do art. 145, § 1º, ambos da CF e a extrafiscal seria somente aquela do art. 182, § 4º, II da CF.

<sup>69</sup> ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991. p. 54.

destina é aquele precipuamente arrecadatário, sendo que a função social está na diferenciação (com fins isonômicos) que a norma faz entre os contribuintes; já a extrafiscal reveste-se de uma roupagem traduzida pelos fins ordinatórios da vida social, premiados pela Constituição Federal, na intenção de estimular ou desestimular um determinado comportamento social, sendo que tais comportamentos se encontram no modelo de ordenação urbana que o município pretende seguir, pelo que se conclui que esta modalidade de progressividade, constante do artigo 182, § 4º, II da CF requer a existência de um plano diretor.

Elizabeth Nazar Carrazza<sup>70</sup> entende como progressividade fiscal aquela apregoada pelo art. 145, § 1º da CF, vinculada ao princípio da capacidade contributiva, concernente à progressividade de alíquotas. Já a progressividade extrafiscal seria aquela trazida pelos artigos 156, § 1º (com redação ainda não alterada pela EC 29/2000) e o 182, § 4º, inciso II. Esta seria a progressividade no tempo, em face da inobservância do plano diretor pelo proprietário do imóvel, e objetiva a adequação do uso da propriedade urbana segundo os interesses locais, delimitados pelo plano diretor. Parece-nos uma opinião convergente com a do Pretório Excelso anteriormente à entrada em vigor da EC 29/2000, que, como já mencionado, considerava que a progressividade constante do art. 156, § 1º era a mesma do art. 182, § 4º, II.

Cíntia Estefânia Fernandes, com base nos ensinamentos de Elizabeth e Roque Carrazza, bem como no escólio do ministro Carlos

---

<sup>70</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. pág. 92 a 106.

Velloso, conclui que a progressividade constante do inciso II do § 1º do art. 156 é de caráter extrafiscal, ao passo que visa a função social da propriedade, mas em contexto diverso daquele presente no art. 182, § 4º, que remete à função social das cidades.<sup>71</sup> Admite a autora, mais adiante, que tal posição possa ser contrariada em face na nova redação do artigo constitucional, dada pela EC 29/00, dada a ausência de menção à função social da propriedade. Com efeito, não compartilhamos da posição da nobre procuradora do Município de Curitiba, tal como explicado no início desta subseção.

Entendemos assim porque o fato de dotar a norma (inciso II do art. 156, § 1º) de parcela de função social não retira o seu caráter precípua que é, a nosso ver, a elevação na arrecadação de IPTU naquelas regiões que notadamente concentram contribuintes de maior poder aquisitivo. Assim, parece claro que o legislador constitucional quis também aqui criar um meio de aplicação da capacidade contributiva.

Com isso não se quer dizer que a diferenciação de alíquotas prevista neste inciso seja absolutamente fiscal; o que se denota é que não se trata apenas de extrafiscalidade. Ainda que a diferenciação de alíquotas esteja diretamente ligada com os interesses locais do município em conferir uma carga tributária mais pesada em regiões em que se deseja desestimular certo tipo de comportamento/povoamento

---

71 Conclui a autora: “(...) o que existe é a previsão constitucional da progressividade constante no art. 156, § 1º, inciso I, e da aplicação de alíquotas diferenciadas, em função do uso e da localização, prevista no inciso II, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, portanto, tributação de caráter preponderantemente fiscal no caso do primeiro inciso e preponderantemente extrafiscal *lato sensu*, no caso do inciso II, que visará a função social da propriedade num contexto distinto da função social das cidades constante do art. 182, § 2º e 4º, inciso II da CF”.

(residencial, comercial ou industrial), certo é que a diferenciação de alíquotas também ocorre em razão de que certas regiões, por concentrarem imóveis que traduzem o alto poder aquisitivo dos proprietários, podem ser mais oneradas, pois são consideradas mais valorizadas, segundo interpretação do texto constitucional, o que se caracteriza como fiscalidade, permeada pelos objetivos de isonomia tributária e capacidade contributiva.<sup>72</sup>

Ou seja: não há como dissociar a faceta fiscal de todo o § 1º do art. 156 da CF, retomando-se o entendimento de Geraldo Ataliba ao explicar que a progressividade fiscal é “inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social, como é o nosso”.

Hugo de Brito Machado, ao comentar a progressividade de alíquotas previstas nestes dois artigos constitucionais, entende que não apenas o cumprimento da política urbana dá vasão à função social da propriedade, ao passo que, traduzindo-se a propriedade em riqueza que é, esta cumpre sua função social também quando o proprietário contribui com os custeios das despesas públicas.<sup>73</sup>

Fernando Aurélio Zilveti<sup>74</sup> dá um voto de descrédito à extrafiscalidade quando afirma que esta atinge o indivíduo quanto tal e não apura a efetiva disponibilidade econômica do contribuinte. Acredita o autor que a extrafiscalidade não guarda relação com o princípio da

---

<sup>72</sup> Cabe asseverar, porém, que há o risco de dupla progressividade, ao passo que o texto constitucional abre espaço para duas possibilidades: a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da localização do imóvel, segundo critérios de área “mais” ou “menos” valorizada e, aplicação de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel. Contudo, como é sabido, a regra do mercado imobiliário já se encarrega de valorizar o metro quadrado daqueles imóveis localizados em regiões “nobres” do município, pelo que eles já seriam mais tributados em razão de seu valor. A nosso ver, seria razoável que o legislador municipal optasse por uma das duas.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p.332.

<sup>74</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 199 e 200.

capacidade contributiva, não podendo esta (capacidade) servir para justificar aquela.

Como mencionado anteriormente, a principal faceta do IPTU é de cunho fiscal, ou seja, é imposto que se destina precipuamente à arrecadação de fundos para custeamento das atividades estatais. Entretanto, seu outro perfil, o da extrafiscalidade, é notório, especialmente após a Constituição de 1988, que deu extrema importância à função social da propriedade. A progressividade no tempo, prevista no art. 182, § 4º, inciso II da CF é que revela o caráter extrafiscal do imposto. Neste ínterim, o IPTU – em congruência com a progressividade de suas alíquotas, tem o fito de regular e ordenar o crescimento das cidades.

Com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, parece-nos, ficou clara a possibilidade e também o dever dos Municípios em aplicar ambos os modos de progressividade ao IPTU, seja para dar aplicação à capacidade contributiva (progressividade fiscal, que, acrescentando-se ao pensamento de Elizabeth Carrazza, também seria o do inciso I do art. 156), seja para dar cumprimento à função social da propriedade (progressividade extrafiscal, que seria o caso do inciso II do artigo 182, § 4º).

Trata-se o IPTU, pois, de imposto que convive com as duas modalidades de progressividade, posto que uma não exclui a outra, e a aplicação de ambas faz-se necessária para as novas concepções para a propriedade imóvel, advindas com a Carta Constitucional de 1988.

**A progressividade em função da base de cálculo tem por técnica levar em consideração o valor venal dos imóveis. É a fixação de alíquotas crescentes em proporção à variação, para maior, dos imóveis.**

**É absolutamente viável no âmbito do IPTU e a chave para a real aplicação do princípio da capacidade contributiva. No mesmo sentido é o pensamento do professor Geraldo Ataliba<sup>75</sup>, para quem a progressividade é uma excelente maneira de aplicação da capacidade contributiva.**

#### 4.2. A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IPTU NO TEMPO

O Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257/2001) representa uma inovação na matéria sobre a progressividade no tempo das alíquotas do IPTU. A lei regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelecendo diretrizes gerais de política urbana, e dirimiu as controvérsias a respeito da aplicação da progressividade.

**Trata-se da progressividade prevista no art. 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal. É de cunho preponderantemente extrafiscal, para o proprietário que não tenha dado à sua propriedade a destinação preconizada pelo plano Diretor da cidade (seja pela sua não utilização, ou subutilização; ou seja, não cumprindo com a função social da propriedade).**

A progressividade no tempo refere-se ao uso do imóvel frente à sua adequada edificação e questões espaciais do imóvel.<sup>76</sup> Ives Gandra e Aires Barreto<sup>77</sup> traduzem-na como sendo aquela que consistiria na “*elevação gradativa da alíquota, exercício a exercício,*

---

<sup>75</sup> ATALIBA, Geraldo. **IPTU - progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 56. p. 78. abr/jun. 1991.

<sup>76</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 392.

<sup>77</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 123.

*segundo dadas condições. A variação progressiva no tempo, a intensificação da carga tributária, ano a ano, seria utilizada como instrumento minimizador da especulação imobiliária*". Adaptando-se o conceito aos atuais preceitos constitucionais, seria instrumento de concretização da função social da propriedade.

Não há sentido em falar-se de caráter sancionatório neste modo de progressividade, haja vista que não se trata de tributar um fato ilícito, pois o fato ensejador do IPTU é a propriedade imobiliária, que é um fato lícito. A sanção decorre do contínuo mau uso que o proprietário faz do seu imóvel.<sup>78</sup> O próprio Código Tributário Nacional veda a incidência de tributo como sanção, em seu art. 3º.<sup>79</sup> É também este o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>80</sup>, que opina como sendo o preceito constitucional, forma originária de aquisição da propriedade.

Na visão de Elizabeth Nazar Carrazza<sup>81</sup> *“o caráter sancionatório da progressividade no tempo ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana”*.

Seria o IPTU progressivo no tempo confiscatório? Segundo Elizabeth Carrazza<sup>82</sup>, essa progressividade encontra seu limite na proibição do confisco. Ou seja, não de haver parâmetros de razoabilidade para a progressão das alíquotas de IPTU no tempo, a fim de que não se dê uma “expropriação às avessas”, sem nenhuma indenização. A extrafiscalidade deve

---

<sup>78</sup> FERNANDES, Cíntia Estefânia. Obra citada. p. 393.

<sup>79</sup> 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.

<sup>80</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 602.

<sup>81</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 101.

<sup>82</sup> Obra citada. p. 72.

ser utilizada dentro de limites de razoabilidade. Apenas os excessos explicitamente previstos na Constituição podem prosperar.

Este limite está intrinsecamente estabelecido no inciso III do § 4º do art. 182, uma vez que prevê a desapropriação do imóvel do proprietário que teimar em se esquivar do cumprimento do plano diretor (ou norma municipal que o equivalha) mediante devida (mas não prévia) indenização.

Menciona Fernando Aurélio Zilveti<sup>83</sup> que “*mesmo que extrafiscal, a progressão deve estar acompanhada de motivação, razoável e claramente definida na legislação*”.

Estevão Horvath<sup>84</sup> entende que tributo extrafiscal é tributo, em natureza, e se sujeita às mesmas regras das demais exações, como o princípio da vedação do confisco tributário.

Já na opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>85</sup>, a progressividade no tempo não tem de ser suave, pois isto seria desdizer a eficácia do remédio. Acredita o eminente tributarista que o princípio do não-confisco licencia a extrafiscalidade e, se a tributação não for de fato insuportável ao proprietário, não terá o efeito extrafiscal a que se pretende – obrigando-o a seguir as indicações municipais de construção e urbanização.

Em conclusão: a aplicação do IPTU progressivo no tempo, conforme dicção do art. 182, § 4º, inciso II da CF, tem o preponderante caráter extrafiscal para realização da função social da propriedade em relação à cidade, pela observância do plano diretor, atuando com o fim de coibir a existência de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

#### 4.3. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM RAZÃO DA BASE DE CÁLCULO

---

<sup>83</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 187.

<sup>84</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 97 – 98.

<sup>85</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 600 a 604.

A progressividade fiscal de alíquotas, tal como explicado anteriormente, é a progressividade por excelência, pois leva em conta a base de cálculo para que seja majorada a alíquota do tributo.

No caso do IPTU, tendo-se em conta que a sua base de cálculo é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN), tem-se que a alíquota será maior em razão do valor do bem tributado.

Ainda sob a égide do antigo texto do art. 156 da CF, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a progressividade ali prevista era a mesma do artigo 182, § 4º, II, pelo que só a progressividade de alíquotas no tempo poderia ser aplicada pelos municípios.<sup>86</sup>

A progressividade fiscal de alíquotas do IPTU somente passou a ser admitida com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, que alterou a redação do § 1º do artigo 156 da Constituição Federal, de modo que hoje a discussão acerca da possibilidade dos municípios instituírem progressividade que não em razão do tempo foi superada. Contudo, fato é que a progressividade, nesta mesma modalidade, já vinha sendo aplicada por vários municípios brasileiros, sendo que apenas atualmente esta prática veio a ser declarada inconstitucional.

Foi o que aconteceu no Estado do Paraná, onde a progressividade fiscal aplicada por vários municípios, anteriormente ao advento da referida emenda, passou a ser declarada inconstitucional.

Entretanto, com a edição da EC 29/2000, alguns julgamentos, tomando-se de parâmetro nosso Estado, mais precipuamente com relação ao município de Curitiba, começaram a se guiar no sentido de declarar a constitucionalidade superveniente da legislação de IPTU que aplicava a progressividade de alíquotas em razão da base de cálculo. Oportuna a transcrição de parte da ementa do acórdão referente à Apelação Cível nº 226.607-3, julgada

---

86 RE 153.771-0-MG. Julgado em 10/11/1996.

em 13/08/2003, de relatoria do Desembargador Lauro Laertes, referente a Embargos à Execução opostos anteriormente à edição da Emenda nº 29/00:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU -  
MUNICÍPIO DE CURITIBA.

(...)

2. IMPOSTO DE NATUREZA PESSOAL - LEGALIDADE E  
CONSTITUCIONALIDADE - NOVA REGRA CONSTITUCIONAL  
SUPERVENIENTE QUE DEU AMPARO À LEGISLAÇÃO  
INFRACONSTITUCIONAL.

3. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 - INCONSTITUCIONALIDADE -  
INEXISTÊNCIA.

4. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - NÃO CONFIGURAÇÃO.

(...)

(...)

RECURSO DOS AUTORES PROVIDO EM PARTE; RECURSO DO RÉU  
IMPROVIDO E SENTENÇA REFORMADA EM PARTE EM REEXAME  
NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO.

(a) "A sentença deve levar em conta o preceito constitucional superveniente, que torne possível o que era juridicamente impossível ao tempo da propositura da ação."

(Bol. AASP 1.587/117).

(b) "A igualdade na visão de Aristóteles consistia apenas em tratar, com igualdade, os iguais e desigualmente os desiguais" (RT, 651:52).

(c) "O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. 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 índices de riqueza. O princípio da capacidade contributiva, informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal." (Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 18ª edição, 2002 p. 74).

(...)

Acrescenta ainda o emérito julgador, ao longo do voto, que a *“nova regra constitucional veio a ratificar, dar respaldo às Leis Municipais objeto de questionamento pela impetrante, o que é lícito, ou seja, admitiu a progressividade do IPTU e as alíquotas diferenciadas”, pelo que “Não se trata de retroatividade da lei, mas sim de aplicação da norma constitucional, que deu respaldo à legislação antecedente”*.

O município de Curitiba, através de lei complementar nº 28/99, adotou alíquota única de 3% de IPTU para o exercício de 2000 e subseqüentes, o que extinguiu a progressividade anteriormente aplicada. Houve expressiva discussão judicial acerca das “taxas para

limitação”, se elas constituíam uma progressividade disfarçada, ao passo que elevavam gradativamente as alíquotas.

Entretanto, firmou-se jurisprudência no Tribunal de Justiça de que não se tratava de aplicação de progressividade (que ainda seria inconstitucional, pois anterior à EC 29/2000), mas de mero critério do legislador municipal para resolver a questão do impacto que a nova alíquota teria sobre os contribuintes se fosse direta e imediatamente aplicada, no fito de diminuir o impacto financeiro da nova alíquota.<sup>87</sup>

Este município editou finalmente, no ano de 2001, a Lei Complementar nº 40, que prevê a progressividade de alíquotas em relação ao valor do imóvel, bem como ao seu modo de uso, em seu art. 39.

Deste modo, os julgados relativos ao IPTU de Curitiba passaram a declarar a inconstitucionalidade das alíquotas progressivas, em razão da base de cálculo, constantes das Leis 6.202/80 e 7832/91, aplicadas até o exercício de 1999. Já com relação à Lei Complementar Municipal 28/1999, que estabeleceu alíquota fixa de 3% para o IPTU, com vigência a partir do exercício de 2000, considerou-se que esta não tem caráter de progressividade, afigurando-se legal a cobrança do imposto neste exercício nos moldes estabelecidos pela municipalidade.<sup>88 89</sup>

---

**87** "TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - EXERCÍCIO FISCAL DE 2000 - LC 28/99 - ALÍQUOTA FIXA - CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA. RECURSO DESPROVIDO.

Com o advento da Lei Complementar Municipal 28/99, foi estabelecida alíquota fixa para o IPTU, não havendo que se falar, portanto, em progressividade, mormente se o legislador, atento a eventuais discrepâncias, estabeleceu um limite máximo para a cobrança." (Agravo de Instrumento nº 360.601-1, Rel. Des. Silvio Dias, julgado em 31/10/2006).

**88** Neste sentido: "TRIBUTÁRIO - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU E TAXAS - MUNICÍPIO DE CURITIBA. 1. TAXA DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO - AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE - ILEGALIDADE. 2. TAXA DE COLETA DE LIXO - REQUISITOS PRESENTES - LEGALIDADE. 3. IPTU - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA Nº 688 DO STF - ANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 29/2000 - APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DA LEI ANTERIOR - PRECEDENTE DO STF - DECISÃO REFORMADA EM PARTE - RECURSO DO EMBARGADO DESPROVIDO E RECURSO DOS EMBARGANTES PROVIDO EM PARTE." (Ac. un. n.º 7.067, da 2ª CC do TJPR, na Ap. Cív. n.º 315.414-3, Rel. Des. LAURO LAERTES DE OLIVEIRA, in DJ de 24/2/2006).

**89** No mesmo sentido: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. TAXA SELIC. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI MUNICIPAL. TAXA DE COLETA DE LIXO

Oportuno ressaltarmos aqui que em determinados municípios entendeu-se que não havia progressividade, mas mera diferenciação de alíquotas para imóveis edificados ou não-edificados, numa clara hipótese em que o legislador municipal tenta forçar um comportamento do proprietário de imóveis para que os edifiquem. É o caso de São José do Rio Preto (RE 229.233-7/SP) e do município de São José dos Pinhais, um dos poucos aqui no Estado do Paraná em que a diferenciação de alíquotas anteriormente à edição da emenda não configurou em inconstitucional progressividade.<sup>90</sup>

Diante da alteração constitucional, o Pretório Excelso passou a rever seu posicionamento de proibição de progressividade fiscal, adotado anteriormente à edição da referida emenda; contudo, a Corte Suprema não admitiu a constitucionalidade superveniente das leis municipais que a previam. É o que se extrai de recentíssimo julgado, da relatoria do Ministro Sepúlveda pertence, em relação ao IPTU do município do Rio de Janeiro.<sup>91</sup>

---

DOMICILIAR. SERVIÇO DIVISÍVEL. ART. 77 DO CTN. (...) antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, a progressividade do IPTU recaía como uma sanção pelo não atendimento ao adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Assim, a progressividade do IPTU, tendo como critério o valor do imóvel ou da localização, não se enquadrava na hipótese autorizada na Constituição Federal, sendo, portanto, inconstitucional a sua cobrança. (...) Destarte, somente a partir da entrada em vigor da referida Emenda Constitucional, na data da sua publicação, 13/09/2000, os Impostos Prediais e Territoriais Urbanos referentes aos exercícios financeiros iniciados em 01/01/2001 e seguintes, poderão ser progressivos, de acordo com as diretrizes do artigo 156, § 1º da Constituição Federal." (Ac. un. n.º 7.085, da 1ª CC do TJPR, na Ap. Cív. nº 326.949-8, Rel. Juiz Conv. FERNANDO CÉZAR ZENI, in DJ de 24/3/2006).

**90 EXECUÇÃO FISCAL - MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS - PROGRESSIVIDADE DO IPTU - MATÉRIA ARGÜÍVEL POR MEIO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - QUESTÃO QUE, "IN CASU", ENCONTRA-SE PRECLUSA EM FACE DE DECISÃO ANTERIORMENTE PROFERIDA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - ALIQUOTAS QUE, NA VERDADE, REVELAM-SE SELETIVAS EM FUNÇÃO DO USO E DA LOCALIZAÇÃO DOS IMÓVEIS, E NÃO PROGRESSIVAS - PRECEDENTES - ALEGAÇÃO DE QUE A DECISÃO TERIA SIDO "ULTRA PETITA" - MATÉRIA PREJUDICADA - INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA - RECURSO PROVIDO. (TJPR 2ª CC - AC 388.805-7 - Rel. Des. Antonio Renato Strapasson - j. em 23.01.2007 - DJ 7301).**

**91 I. IPTU: progressividade: L. 691/84 do Município do Rio de Janeiro: não recebimento pela nova ordem constitucional (CF/1988), conforme entendimento do STF firmado a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20.11.96, Moreira Alves (Súmula 668-STF); declaração de inconstitucionalidade que surte efeitos a partir da promulgação da Constituição Federal: inviabilidade da concessão de efeitos ex nunc, no caso: precedentes. II. IPTU: leis do Município do Rio de Janeiro que alteraram o art. 67 do CTM, mantendo, contudo, a sistemática de alíquotas progressivas vedada pela Constituição: possibilidade do exame da sua legitimidade constitucional, inclusive por decisão individual, nos termos do art. 557 C.Pr.Civil. III. Taxa de limpeza pública e coleta de lixo instituída pelo Município do Rio de Janeiro: inconstitucionalidade, conforme a jurisprudência do STF (v.g. EDvRE 256.588, Pleno, Ellen Gracie, DJ 19.3.2003, RE 249.070, 1ª T., Ilmar Galvão, DJ 17.12.1999). IV. Taxa de iluminação pública - caso anterior à EC 39/2002 - ilegitimidade por ter como fato gerador prestação de serviço inespecífico, não mensurável,**

Entretanto, o entendimento foi pacificado através da edição da Súmula nº 668 do Supremo Tribunal Federal, que passou a ser utilizado como fundamento na imensa maioria das decisões: *"É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana."*

Assim, a partir do advento da EC 29/2000, tornou-se possível a aplicação da progressividade fiscal do IPTU, a fim de que a alíquota fosse majorada em função do valor venal (base de cálculo) do imóvel, bem como em função da sua localização e uso, conforme se verifica dos incisos I e II do § 1º do art. 156 da CF.

Roque

Antonio

Carrazza<sup>92</sup>

leciona:

A EC 29/2000 não redefiniu, em detrimento do contribuinte, o alcance do IPTU (hipótese em que se poderia cogitar de inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea), mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição - ou seja, que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, a qual, independentemente da existência de plano diretor no Município, revela-se com o próprio imóvel urbano. Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado seu caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a idéia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota.

Este instituto traduz-se, então, em aplicação direta da capacidade contributiva e da isonomia tributária, ao passo que, através da tributação, faz pagar mais quem tem mais e menos aquele contribuinte que tem menos, estabelecendo-se alíquotas diferentes para situações diferentes.

Destarte, chegamos à conclusão de que o IPTU, ainda que imposto dito real, é passível de aplicação da capacidade contributiva insculpida no artigo 145, § 1º da CF. E não

---

indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte: precedente (RE 233.332, Galvão, Plenário, DJ 14.05.99); Súmula 670/STF. V. Agravo regimental manifestamente infundado: condenação do agravante ao pagamento de multa, nos termos do art. 557, § 2º, C.Pr.Civil. (Ag. Reg. em Rec. Extraordinário 410.954, julgado em 03/08/2007).

<sup>92</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 98/99.

só é passível, mas exige a sua aplicação, para que haja isonomia tributária, tratando-se diferentemente contribuintes em situações econômicas diversas. E a progressividade de alíquotas é a chave para a realização desta meta constitucional.

A par de tais considerações, partimos finalmente para a derradeira seção de nosso trabalho, fazendo-se as conclusões às quais nos propusemos.

#### 4.4. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS COMO REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Retomando os conceitos de proporcionalidade e progressividade na tributação, estes não se confundem. Misabel Abre Machado Derzi<sup>93</sup> explica estas duas concepções: “*a proporcionalidade é princípio neutro, que não objetiva atenuar as grandes disparidades econômicas advindas dos fatos*”; já “*por progressividade entende-se a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável*”. A proporcionalidade não dá cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que faz com que pessoas de diferente poder econômico sujeitem-se a impostos de mesma alíquota.

Já pela progressividade, as alíquotas aumentam em razão do maior valor de suas bases de cálculo. Desta maneira, quem tem mais, paga mais, haja vista que o proprietário de um imóvel luxuoso será submetido a uma alíquota de IPTU maior que a do proprietário de uma casa modesta.

Deste modo, faz-se indispensável a aplicação da progressividade de alíquotas para que estejam presentes tanto o princípio da isonomia tributária (estará se desigualando os desiguais) e o da capacidade contributiva (pois aquele que é detentor de maior riqueza, pode contribuir mais para os cofres do Estado e de fato pagará mais tributo).

---

<sup>93</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982. P. 68.

Outro não é o pensamento de Régis Fernandes de Oliveira, citado por Elizabeth Nazar Carrazza<sup>94</sup>:

Embora existam inúmeras teorias a justificar a progressividade dos impostos, basta a afirmação que existem, em realidade, diferenças patrimoniais, para que se torne lógica a desequiparação uniforme.

Desta maneira, segundo a autora, afasta-se a possibilidade de tributação meramente proporcional, tendo em conta que as diferenças patrimoniais entre contribuintes levam a estipulação de variadas alíquotas para as variadas bases de cálculo. Sob os mesmos fundamentos, admite a autora a possibilidade de regressão – em vez de progressão - de alíquotas. Ou seja, a proporcionalidade nos impostos se dá através da progressividade, ou mesmo regressividade, de alíquotas.

Assim, a progressividade tende a aplicar a maior carga tributária àquele que, em tese, teria melhores condições econômicas para custear o Estado. É um meio de distribuição de riqueza e justiça social. Deve respeitar o mínimo existencial do cidadão e não assumir caráter confiscatório.<sup>95</sup>

Trata-se, na verdade, de justiça tributária, visando proteger o contribuinte de fato – consumidor final.

Tópico pertinente ao tema é, ainda, a análise da expressão “sempre que possível”, constante do artigo 145, § 1º, 1ª parte, da Constituição Federal. Qual seria o seu real significado? Retiraria, a expressão, a obrigatoriedade de aplicação do preceito constitucional? Tal expressão pode trazer dúvidas quanto à obrigatoriedade de sua aplicação, mas que, na verdade, não procedem.

---

<sup>94</sup> Obra citada, p. 56

<sup>95</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 185 e 186.

Diz Hugo de Brito Machado<sup>96</sup> que sempre é possível a observância do princípio e que a expressão “sempre que possível” refere-se, sim, ao caráter pessoal dos tributos, já que nem sempre é possível um tributo com caráter pessoal.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza<sup>97</sup>, não se trata de mera recomendação mas, *“se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”*. Ou seja, os impostos que comportem o aferimento da capacidade contributiva do contribuinte devem submeter-se, obrigatoriamente, ao preceito constitucional, tal como os impostos ditos diretos<sup>98</sup>. O “possível” que a Constituição Federal apregoa seria justamente nesses casos. E, para o autor, o IPTU é um desses casos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>99</sup> afirma que:

... a cláusula inicial – sempre que possível – é totalmente despicenda. As normas jurídicas, por força da própria região ôntica sobre que incidem, não podem operar no campo das condutas necessárias ou impossíveis, remanescendo o intervalo do possível como espaço único e exclusivo para o impacto da incidência. Como decorrência inevitável, a citada cláusula é algo que deve estar presente sempre, ali onde houver uma regra de direito.

Atente-se ao fato de que a diferença de alíquotas não diz respeito somente à progressividade em razão do valor do imóvel, prevista no inciso I do § 1º do artigo 156 da CF, mas também pode ser aplicada em consonância ao inciso II, que possibilita a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da localidade do imóvel.

O constituinte quis aqui facultar ao legislador municipal que, para além da progressividade em razão da base de cálculo, pudesse estabelecer diferenciação de alíquotas

---

<sup>96</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52.

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 95.

<sup>98</sup> Já os impostos ditos indiretos não comportariam a averiguação da capacidade contributiva, posto que seu ônus simplesmente é repassado ao preço final do produto, sem a possibilidade de distinguir se uma pessoa rica ou uma pobre irá adquiri-lo. É o caso do ICMS.

<sup>99</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Legalidade**. Separata da RTD, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991. p. 57.

para que os imóveis situados em bairros nobres fossem proporcionalmente mais onerados do que aqueles encontrados em regiões periféricas ou menos valorizadas, possivelmente de acordo com os critérios de valorização próprios do mercado imobiliário.

A nosso ver, trata-se de forma tão eficaz de aplicação do princípio da capacidade contributiva quanto a própria progressividade, tendo em vista a notável diferença de valores do metro quadrado de imóveis nas diferentes localidades de um município.

Ressalte-se mais uma vez que o legislador municipal deve observar algum critério de razoabilidade para que não venha a onerar em demasia um imóvel, tal como para não fixar a progressão de alíquotas em razão da base de cálculo e alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso, a ponto de elevar injustificadamente o ônus tributário do contribuinte com base unicamente no fato de possuir imóvel de maior valor em região valorizada.

Retomando o entendimento de Fernando Aurélio Zilveti<sup>100</sup>, este autor dá um voto de descrédito à extrafiscalidade quando afirma que esta atinge o indivíduo quanto tal e não apura a efetiva disponibilidade econômica do contribuinte. Acredita o autor que a extrafiscalidade não guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, não podendo esta (capacidade) servir para justificar aquela.

A conclusão à que se chega é que a progressividade fiscal constante do artigo 156, § 1º, além de ter a função arrecadatória para os cofres públicos, também é aquela que dá cumprimento ao princípio da capacidade contributiva.

Isso porque o inciso I faz pagar mais aquele contribuinte que, em tese, tem mais, pois proprietário de imóvel de maior valor e, segundo o inciso II, faz pagar mais o contribuinte que possua seu imóvel em

---

<sup>100</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 199 e 200.

região “mais cara”, sendo evidente, pois, que se objetiva que “pague mais quem possua mais”.

Marçal Justen Filho afirma que a constituição consagra o princípio da progressividade quando impõe a submissão de todos os impostos à capacidade econômica do contribuinte.<sup>101</sup>

Tal como já mencionado no tópico específico sobre a capacidade contributiva, Roque Carrazza sustenta que a progressividade (e não apenas a proporcionalidade) nos impostos é o elemento capaz de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva e, por consequência, a igualdade tributária.

A progressividade no tempo (aquela do artigo 182, § 4º, II), que a nosso ver é a única extrafiscal, não se coaduna com o princípio da capacidade contributiva. Isso porque o intuito do legislador constitucional com esta norma é claramente outro: dar cumprimento à função social da propriedade no que se refere a dar um destino à propriedade imobiliária que não a mera especulação, edificando o solo conforme as regras trazidas pelo plano diretor de cada município, com esteio no Estatuto da Cidade, lei 10.257, de 10 de julho de 2001.

Em suma, a progressividade de alíquotas em razão da base de cálculo, prevista no inciso I do § 1º do art. 156 da CF, é o método por excelência de aplicação da capacidade contributiva em relação ao IPTU. Associada à possibilidade de diferenciação de localização e uso trazida pelo inciso II da norma, pode-se chegar a uma hipótese ainda

---

<sup>101</sup> *Apud* FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 217.

mais isonômica, ou demasiadamente onerosa ao contribuinte. Tudo depende do critério de razoabilidade utilizado pelo legislador municipal.

Com efeito, perfeito seria se fosse observada a capacidade contributiva pessoal para o cálculo de alíquotas; contudo, é uma hipótese cada vez mais remota, em razão do grande e crescente número de contribuintes nos municípios. Imperativo é que os municípios percebam que a legislação tributária deve se adequar às conjunturas temporais às quais se destinam, observando as particularidades de cada população e época, de modo que se esforcem para darem, sempre, cumprimento aos princípios constitucionais, os melhores garantidores dos direitos do cidadão contribuinte.

## 5. CONCLUSÃO

A partir das considerações feitas neste trabalho, constatou-se a indissociabilidade da progressividade e da capacidade contributiva, bem como o liame existente entre eles e os valores apregoados pela Constituição Federal.

É notória a preocupação constitucional, até por motivos históricos, com o cumprimento da função social da propriedade. Ainda que seja, muitas vezes, mal empregado na seara do Direito Privado, figurando como justificativa para afrontas absurdas ao direito à propriedade, esta mesma função social aplicada no Direito Tributário serve como verdadeiro escudo contra a voracidade governamental pelo dinheiro do contribuinte.

É inegável que, com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, a função social da propriedade foi reforçada, para que surtisse efeitos também naqueles institutos de perfil notoriamente fiscal da tributação, como é o caso da progressividade (fiscal).

Mas em termos gerais, o IPTU se mostra como tributo genuinamente cumpridor da função social da propriedade, seja através de sua faceta fiscal, que objetiva a arrecadação em conformidade com a capacidade contributiva das pessoas, seja através da extrafiscalidade, que busca o cumprimento da função social em termos de cidade, buscando o cumprimento do plano diretor do município.

A progressividade extrafiscal faz com que os típicos grandes terrenos ociosos existentes nas cidades brasileiras, mantidos vazios devido ao interesse [especulativo](#) de seus proprietários, tenham dois encaminhamentos: de um lado, o proprietário pagará uma contraparte onerosa maior ao Poder Público (que deveria ser investida em projetos

de facilitação de acesso à moradia) e por outro lado, o proprietário finalmente venderia o imóvel e interromperia o processo especulativo.

E com relação à progressividade fiscal, a outra conclusão não se chega senão a de que a sua aplicação é o caminho por excelência para se atingir a capacidade contributiva apregoada pela Constituição Federal. Portanto, os municípios brasileiros não devem temer estipularem, em suas leis, alíquotas progressivas para o IPTU, desde que dentro de parâmetros de razoabilidade.

Fato é que o IPTU não pode mais ser interpretado e aplicado, como o era até a edição da Emenda Constitucional 29/2000, por força do entendimento do Pretório Excelso, sem que sejam observados os princípios da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da progressividade, haja vista a intrínseca relação de verdadeira dependência existente entre estes dois preceitos constitucionais. Com efeito, a atual realidade econômica, política e social, implicam na imprescindível observância de um dos valores mais caros à uma nação, a igualdade, que só pode existir em plenitude se houver uma efetiva isonomia tributária, fim último da aplicação dos institutos aqui apresentados.

## 6. REFERÊNCIAS

- 1 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- 2 \_\_\_\_\_ **IPTU - progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 56. abr/jun. 1991.
- 3 \_\_\_\_\_ **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93. jan/mar. 1990.
- 4 \_\_\_\_\_ **Progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991.
- 5 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- 6 \_\_\_\_\_ **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- 7 BARRETO, Aires. **Capacidade contributiva – progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. out/dez. 1991.
- 8 \_\_\_\_\_; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.
- 9 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.
- 10 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

- 11 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- 12 CARVALHO, Paulo de Barros. **Legalidade**. Separata da RTD, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991.
- 13 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Interdisciplinar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- 14 \_\_\_\_\_ **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- 15 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- 16 COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 55. jan/mar. 1991.
- 17 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- 18 DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982.
- 19 \_\_\_\_\_ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. compl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- 20 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

- 21 HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.
- 22 \_\_\_\_\_ **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- 23 \_\_\_\_\_ **IPTU**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. out/dez. 1991.
- 24 JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- 25 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- 26 \_\_\_\_\_ **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- 27 \_\_\_\_\_ **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1994.
- 28 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.
- 29 \_\_\_\_\_ **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- 30 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- 31 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.
- 32 VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003.

- 33 VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.
- 34 XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- 35 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.