

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

PATRÍCIA LAÍS GIACOMINI

**A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº
29/00**

**CURITIBA
2018**

PATRÍCIA LAÍS GIACOMINI

**A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº
29/00**

Projeto de pesquisa apresentado como requisito avaliativo à disciplina de Metodologia da Pesquisa Jurídica do Curso de Pós-Graduação em Direito Aplicado, ofertado pela Escola da Magistratura do Paraná.

Professor (a): Murilo Gasparini Moreno

**CURITIBA
2018**

PATRÍCIA LAÍS GIACOMINI

A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº
29/00

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do certificado de Pós Graduação em Direito Aplicado na Escola da Magistratura do Paraná, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Orientador: _____
Murilo Gasparini Moreno

Professor 1º Membro da Banca

Professor 2º Membro da Banca

Curitiba, de de 2018

Dedico este trabalho à minha mãe Clarice e ao meu pai Arlindo que sempre priorizaram meus estudos, dos quais herdei princípios e valores que contribuíram para eu ser a pessoa que sou hoje e, também pela compreensão e incentivos diários, para que mais esse sonho da pós graduação na Escola da Magistratura se concretizasse.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço a Deus, por ter me guiado durante esta caminhada, e por sempre me transmitir paz para concluir este trabalho.

Agradeço à minha mãe Clarice e ao meu pai Arlindo por toda confiança e apoio depositado em mim nestes anos de estudo.

Agradeço aos meus colegas de classe, por toda assistência e boa convivência durante o curso.

Agradeço aos professores, que me acompanharam e me orientaram com muita sabedoria e paciência.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram de alguma maneira para que eu conseguisse concluir este ciclo de minha vida.

“Sem dúvida, a vida traz no seu cerne espécie de sentença prolatada por Deus.

Os processualistas costumam dizer que a sentença é declaratória quando declara um direito. É constitutiva quando constitui um direito, e é condenatória quando impõe uma obrigação.

Na realidade, toda e qualquer sentença tem um desses conteúdos de maior evidência, subsistindo os demais em grau menor.

A sentença de vida não foge à regra: é declaratória por declarar que o indivíduo nasce para servir. É constitutiva por constituir o próprio direito à vida, e é condenatória por conter pena divina: comerás o pão com o suor do teu rosto.”

(Autor Desconhecido, Sentença de Vida)

SUMARIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	13
2.1 Tributos	13
2.1.1 Impostos.....	17
2.2 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.....	21
2.2.1 Competência e sujeito ativo	22
2.2.2 Contribuinte.....	23
2.2.3 Fato Gerador	24
2.2.4 Base de Cálculo	24
2.2.5 Alíquota	25
2.2.6 Lançamento	26
3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À LUZ DA PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU COMO IMPOSTO REAL	27
3.1 Princípios afetos ao IPTU.....	27
3.1.1 Princípio da Estrita Legalidade.....	28
3.1.2 Princípio da Anterioridade	29
3.1.3 Princípio do Não Confisco.....	30
3.1.4 Princípio da Isonomia.....	31
3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva	33
3.2 O IPTU como imposto real	37
3.2.1 A posição do Supremo Tribunal Federal	39
4. A PROGRESSIVIDADE FISCAL À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL 29/0043	
4.1 A progressividade fiscal do IPTU	43
4.2 A admissibilidade da progressividade fiscal do IPTU perante o STF	44
4.2.1 O STF Antes da EC 29/00.....	44
4.2.2 O STF depois da EC 29/00	45
5. CONCLUSÃO	50
6. REFERÊNCIAS	52

RESUMO

O presente trabalho expõe a progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o IPTU. Esta é uma forma e arrecadação municipal, na qual o município aplica alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior o imposto devido. Tal progressividade confere eficácia ao princípio da capacidade contributiva, que, juntamente com a caracterização do IPTU como imposto real, a alteração trazida pela Emenda Constitucional 29/00 e as recentes decisões do STF mostram-se como férteis terrenos para debate jurídico.

Palavras-chaves: IPTU Progressivo. Capacidade Contributiva. Imposto Real. Emenda Constitucional 29/00. Posicionamento STF.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

EC – Emenda Constitucional

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

CC – Código Civil

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

Art. - Artigo

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa suscitar algumas questões relacionadas à progressividade fiscal das alíquotas do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), analisando a questão da admissibilidade da progressividade após a Emenda Constitucional n.º 29 de 13 de setembro de 2000, se tal emenda se coaduna ou não com os preceitos constitucionais, mormente em função da tão criticada classificação entre impostos reais e pessoais, principal alegação defensiva daqueles que acreditam não ser possível a progressão de alíquotas no regime do IPTU.

Para que se possa falar IPTU, primeiramente, é preciso fazer algumas considerações a respeito do que envolve este imposto em questão, quais são as suas especificidades, e tudo mais que o norteia.

O IPTU é um imposto que tem previsão constitucional e incide sobre a propriedade urbana, mas especificadamente sobre os imóveis localizados em áreas urbanas ou da expansão urbana, sendo a sua instituição, lançamento e a cobrança feitos pelos Municípios, os quais buscam contemplar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Tal tributo é de grande importância para os municípios, possuindo característica predominantemente fiscal e tendo como objetivo primordial a obtenção de recursos financeiros, tornando-se, assim, uma das principais e a mais importante fonte de arrecadação municipal.

A progressividade fiscal do IPTU confere eficácia ao princípio da capacidade contributiva, pois grava de maior ônus aquele que detenha maior poder aquisitivo, atribuindo pessoalidade ao foco tributante, pois leva em conta não apenas os elementos centrais da hipótese de incidência, mas também presunção de uma melhor condição econômica do contribuinte.

Esta progressividade é aquela que permite aumentar o peso da tributação na medida do aumento do patrimônio imobiliário, alvo desta tributação, ou seja, quanto maior a riqueza tributada, maior a alíquota incidente sobre ela. Nesta, estabelece-se uma progressão de alíquota na medida em que o contribuinte demonstra uma maior capacidade contributiva, ou seja, um maior patrimônio imobiliário.

A Emenda Constitucional 29/00 autorizou que as alíquotas do IPTU sejam progressivas em razão do imóvel. Tal técnica já era adotada por alguns municípios antes mesmo dessa autorização expressa, presumindo-se que os “imóveis mais valiosos pertencessem a pessoas com maior capacidade contributiva, de forma que a progressividade de alíquota seria uma maneira de tornar a incidência tributária mais isonômica” (Ricardo Alexandre, 2009, p. 601), ou seja, igualitária.

Tal emenda inovou ao autorizar esse tipo de cobrança, permitindo nos incisos I e II, do § 1º, do artigo 156 da Magna Carta, a exigência do IPTU progressivo em razão do valor, da localização e do uso do imóvel, pois inicialmente somente se previa alíquotas progressivas no tempo em razão do não cumprimento da função social da propriedade (progressividade extrafiscal), de acordo com o inciso II, do § 4º, do artigo 182, do mesmo diploma legal.

Após a edição da emenda, em razão de diversos questionamentos sobre a possibilidade da exigência deste tributo progressivamente, mesmo anteriormente a referida, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 668.

A Suprema Corte entendeu que todas as Leis Municipais que previam a cobrança de IPTU de forma progressiva, ressalvadas as hipóteses de progressividade no tempo, editadas anteriormente a Emenda Constitucional nº 29/00 eram inconstitucionais, editando assim, a Súmula n.º 668.

Importante frisar que diante de vários questionamentos judiciais a respeito da progressividade da alíquota, inúmeras decisões acabavam por anular integralmente o lançamento IPTU, assim como alguns declaravam a inexistência de relação jurídico-tributária, gerando insegurança jurídica e ferimento ao princípio da isonomia.

A razão dessa inconstitucionalidade, mesmo após a emenda, veio de encontro aos conceitos tradicionais do direito tributário, como por exemplo, no que se refere à distinção entre tributos reais e pessoais.

Segundo o entendimento de alguns doutrinadores a progressividade não pode incidir em impostos reais, somente sendo autorizada pela Constituição Federal nos impostos pessoais, nos termos do § 1º, do artigo 145.

Nesse interim, abriu-se um desafio para os operadores do Direito no plano da interpretação, que foi o de compatibilizar a nova diretriz de variação das alíquotas

do IPTU com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, levando-se em consideração de um lado, a natureza do imposto real para o IPTU, até então consagrada na doutrina e no Supremo Tribunal Federal e, de outro, a associação exclusiva daquele postulado – o da capacidade contributiva – a impostos ditos reais.

A progressividade fiscal do IPTU e sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, juntamente com a alteração trazida pela Emenda Constitucional em questão e as recentes decisões da Suprema Corte sobre o tema, mostram-se como férteis terrenos para debate jurídico no presente trabalho.

2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Para análise da progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) após a Emenda Constitucional (EC) n.º 29 de 13 de setembro de 2000, se tal emenda se coaduna ou não com os preceitos constitucionais, torna-se necessário, em primeiro momento, definir o que são tributos e suas especificidades, bem como, explanar a respeito do IPTU de maneira detalhada.

2.1 Tributos

Conforme leciona Ruy Barbosa Nogueira, os tributos, “são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal, mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário” (NOGUEIRA 1995, p. 155).

Sabe-se que a lei não possui a função de conceituar e que ela deve apenas conter regras de comportamento, mas, como surgiram inúmeras controvérsias no caso dos tributos, a lei estabeleceu seu conceito, definindo-o no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

A definição de tributo elaborada pelo legislador, de acordo com o artigo 3º¹ do CTN, é alvo de algumas críticas por parte da doutrina. No entanto, a análise de seus elementos é de fundamental importância para definir a natureza jurídica do instituto.

Para maior entendimento do conceito de tributo, a definição deve ser analisada em todos os seus aspectos.

- a) Uma prestação pecuniária e em moeda cujo valor nela se possa exprimir:

¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Prestação pecuniária é aquela obrigação de prestar dinheiro ao Estado.

Esta prestação deve ter seu conteúdo expresso em moeda corrente nacional (Real, no Brasil), não sendo admitido o pagamento do tributo em bens (*in natura*) ou em serviços e trabalhos (*in labore*).

Conforme dispõe o artigo 162² do CTN, a pecúnia representa a prestação em moeda corrente nacional, em cheque ou vale postal e havendo previsão em lei, por estampilha, papel selado ou por processo mecânico.

Em relação ao pagamento de tributo por meio de cheque, as garantias necessárias podem ser determinadas pela legislação tributária sem que as exigências tornem impossível o pagamento ou deixe mais oneroso do que se fosse feito em moeda corrente (art. 162, §1º, CTN).

Quanto ao pagamento por meio de vale postal, este deixou de ser utilizado e as demais formas mencionadas no artigo são consideradas antiquadas e obsoletas pela doutrina.

Com o advento da Lei Complementar (LC) n.º 104/2001 que inseriu o inciso XI no artigo 156 do CTN, há a possibilidade também de dação em pagamento de bem imóvel como causa extintiva do crédito tributário, devendo ser interpretada em concomitância com o já citado artigo 3º, vindo abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária,.

O inciso II do citado artigo também contempla que poderá ser feita a compensação tributária a fim de se extinguir o crédito tributário.

Para Ricardo Alexandre há quem defenda que o dispositivo também autoriza o pagamento do tributo com títulos da dívida pública. Segundo ele, “se o contribuinte possui um título da dívida pública contra determinado ente federado e deve tributo a este mesmo ente, as obrigações se extinguem até o montante em que se compensarem” (ALEXANDRE 2009, p. 38).

b) Compulsória:

Significa que a prestação tributária é obrigatória, não dando azo à autonomia de vontade. É irrelevante a vontade das partes em contribuir ou não, pois o dever de

² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

pagar é imposto por lei. Em outras palavras, é a obrigação dotada de coercibilidade de se prestar dinheiro ao Estado de maneira não contratual, não voluntária e não facultativa.

Voluntariamente, não se paga tributo algum, mas como é instituído por lei e tem caráter de obrigatoriedade, onde o Estado usando seu poder de império obriga o contribuinte a pagar, torna-o compulsório.

Para Paulo de Barros Carvalho “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias” (CARVALHO 1993, p. 25).

Já Hugo de Brito Machado entende que “na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação” (MACHADO 1998, p. 43).

c) Que não constitua sanção de ato ilícito:

Os tributos não são sanções de ato ilícito, pois, não possuem o escopo de ser uma punição pelo descumprimento eventual de alguma norma jurídica por parte do contribuinte.

A penalidade pecuniária, embora prestação obrigatória, possui a finalidade de garantir a integridade da ordem jurídica e tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Ricardo Lobos Torres entende que:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção de ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, §1º. (TORRES, 2005, p.236)

d) Instituída em Lei:

Esta parte do artigo quer dizer que o tributo só poderá ser criado mediante lei que previamente o defina, sendo, portanto, uma obrigação *ex lege*.

A previsão em lei é a consequência do princípio da legalidade. É a garantia de que o Estado não abusará das prerrogativas que lhe são concedidas e que decorrem do poder de tributar, ou seja, é a segurança jurídica do contribuinte que a obrigação tributária jamais poderá ser exigida, senão em razão da lei.

Segundo Ricardo Alexandre, “para que sejam criados tributos, o ente tributante deve editar lei (ou ato normativo de igual hierarquia, diga-se Medida Provisória) instituindo-os abstratamente, ou seja, definindo seus fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes.” (ALEXANDRE 2009, p. 50).

e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:

Definido conceitualmente no artigo 142³ do CTN como atividade administrativa plenamente vinculada, o lançamento, que é o ato ou a sucessão de atos realizados pela Administração Pública visando à identificação do contribuinte e a fixação quantitativa do tributo para seu oportuno pagamento, é o procedimento de exigibilidade do tributo.

Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar e qualificar a obrigação tributária, não se admitindo lançamento verbal.

O artigo 145⁴ da CF traz a competência dos entes políticos para a instituição dos tributos e ainda estabelece quais são os tributos previstos no ordenamento jurídico que podem ser aplicados aos contribuintes.

Muitos doutrinadores acreditam que existem apenas três espécies tributárias, que são os tributos previstos no artigo acima citado, entretanto, há outros

³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

juristas que acreditam que além dos três previstos constitucionalmente, existem mais dois tributos, quais sejam, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, contudo, não são objetos do presente estudo.

2.1.1 Impostos

Os impostos são uma espécie de tributo conforme preceitua o CTN em seu artigo 5º - “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Na conceituação do artigo 16 do mesmo diploma legal, imposto é o tributo “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Em outras palavras, trata-se de um tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Trata-se de uma prestação pecuniária, ou seja, em dinheiro, que o Estado, mediante lei, exige compulsoriamente dos contribuintes que possuem capacidade contributiva, sem lhes assegurar qualquer vantagem ou contraprestação em retribuição desse pagamento.

O doutrinador Ricardo Alexandre assevera que “os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo (devedor) e justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social” (ALEXANDRE 2009, p. 48).

No imposto, o fato gerador é uma situação que não supõe nem se conecta com qualquer atividade de contraprestação do Estado dirigida especificamente ao contribuinte, por isso, é um tributo não vinculado. Todos os impostos são não vinculados a uma atividade estatal.

Por fim, para complemento, o que distingue o imposto dos demais tributos, segundo Hely Lopes Meireles.

É a inexistência de uma atividade específica da administração ligada à existência da prestação pecuniária – vale dizer: o imposto, diversamente da taxa e da contribuição, é arrecadado em benefício de toda coletividade, visando atender as necessidades administrativas de ordem geral. (MEIRELLES, 2017, p. 163)

2.1.1.1 Classificação dos impostos

Há varias classificações que podem ser adotadas para os impostos, sendo as principais: (a) Impostos diretos e indiretos; (b) Impostos pessoais e reais (tema de análise do presente trabalho); (c) Impostos fiscais e extrafiscais; (d) Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN e, (e) impostos fixos e proporcionais, que por sua vez, podem ser de proporção fixa e de proporção progressiva (também objeto do presente).

a) Imposto direto leva em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, tendo sua carga econômica suportada por ele, porque deu causa ao fato gerador do tributo. Por sua vez, o imposto indireto liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte, sendo tal ônus suportado por terceira pessoa.

b) Os impostos pessoais têm um caráter eminentemente subjetivo e se referem à pessoa; levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, recaem sobre a renda do mesmo. Como exemplo, citamos o Imposto de Renda.

Nos impostos reais, também chamados de impostos de natureza real, a imputação fiscal recai sobre a matéria definida em lei, não se levando em conta o sujeito passivo, ou seja, leva-se em consideração o bem ou a coisa sem cogitar as condições pessoais do contribuinte.

Em resumo, para Sabbag:

Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável com total abstração das condições individuais de cada contribuinte (SABAG, 2018, p. 465).

c) Os impostos fiscais são aqueles que possuem caráter exclusivamente arrecadatários, provendo de recursos os Estados. Já os extrafiscais, por sua vez, são os que possuem finalidade reguladora de mercado ou da economia do país. Assim, a extrafiscalidade nada mais é do que a atividade financeira que o Estado

exerce com o intuito de ordenar as relações sociais e econômicas interferindo, por exemplo, no mercado.

d) A classificação imposta pelo CTN está disposta nos artigos 19 a 73 e divide terminologicamente os impostos em quatro grupos, que são: (d.1) Impostos sobre comércio exterior – II e IE; (d.2) Impostos sobre patrimônio e renda – IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD e ISGF; (d.3) Impostos sobre produção e circulação – ICMS, IPI, IOF e ISS e (d.4) Impostos especiais – IEG.

e) Quanto aos fixos, estes são os que constam na lei o valor da imposição fiscal e essa institui em quantia certa para todos os contribuintes. Nos proporcionais, por sua vez, necessário em um primeiro momento se conhecer o valor do montante do objeto do tributo para em seguida se proceder ao cálculo com alíquota percentual estabelecida (2%, 5%, 10%, etc.).

Nas palavras de Eduardo Sabbag, a técnica da proporcionalidade;

Obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável – é um instrumento de justiça fiscal ‘neutro’, por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer que a técnica induz que o desembolso de cada qual deve ser proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado. (SABBAG, 2018, p. 467).

Na divisão dos proporcionais, o imposto de proporção fixa é aquele que tem percentagem constante e fixa para qualquer quantia que incida.

Quanto ao de proporção progressiva, primeiramente, é mister ressaltar que somente podem ser progressivos os impostos que a própria Constituição autorize a adoção desta sistemática.

A progressividade trata-se, portanto, de uma possibilidade prevista em lei, na qual ocorre a graduação das alíquotas à medida que aumenta a base de cálculo daquele imposto. O IPTU é um dos impostos que pode ser progressivo.

Ricardo Alexandre afirma que “na progressividade se estabelece uma progressão quase linear entre uma grandeza e outra, de forma que o crescimento de uma implicará a majoração de outra” (ALEXANDRE 2009, p. 604).

A progressão das alíquotas que incidem sobre esse imposto pode ser fiscal e extrafiscal. A progressividade fiscal, aprofundada no presente trabalho, como já mencionado, advém da EC 29/00 e esta prevista no artigo 156, §1º, inciso I da CF⁵.

Ela que autoriza que as alíquotas do IPTU sejam progressivas em razão do valor do imóvel, visando incrementar a arrecadação municipal. Nesta progressividade se aumentam as alíquotas incidentes sobre os imóveis mais valiosos, presumindo-se que esses pertencem às pessoas com maior capacidade contributiva. Esta visa também incrementar a arrecadação, retirando mais de quem mais pode pagar.

Por sua vez, a progressividade extrafiscal, prevista no artigo 182, § 4º, inciso II da CF⁶, é aplicada quando o contribuinte não atender as exigências impostas pelo Poder Público, neste caso, o cumprimento da função social da propriedade.

Sobre tal instituto, Ricardo Alexandre preleciona que:

Tem objetivo extrafiscal, pois o escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento. A arrecadação advinda de tal situação é mero efeito colateral do tributo (ALEXANDRE 2009, p. 603)

Ainda acrescenta que “o parâmetro para a progressividade não é o valor do imóvel, mas sim o passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano” (ALEXANDRE 2009, p. 603).

Por fim, a título de complemento, em relação aos imóveis situados em território brasileiro, o sistema tributário instituiu dois impostos sobre a propriedade imobiliária, sendo eles: o Imposto Territorial Rural, que incide sobre imóveis localizados fora da zona urbana, ou seja, na área rural do município e o IPTU, que

⁵ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. 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.

⁶ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art. 184, § 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no Plano Diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

recai sobre os imóveis localizados dentro do limite territorial urbano, definido por lei municipal e nos termos do art. 32, § 1º do CTN.

2.2 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

Após a análise das regras básicas dos tributos no Direito Tributário, tratar-se-á especificadamente do IPTU, que é o imposto que incide diretamente sobre a propriedade de bem imóvel situado dentro do limite territorial do município.

Trata-se de um imposto real e direto, incidente sobre imóveis (construções e terrenos) localizados nas áreas urbanas municipais.

Se o imóvel é edificado, o imposto que incide sobre a propriedade é o predial, mas se o imóvel não está edificado, a incidência é do territorial urbano.

O IPTU é considerado um tributo não vinculado, pois ele não é arrecadado para a manutenção das ruas, calçadas e outros serviços ligados à propriedade de um imóvel. Como qualquer outro imposto, é pago para gerar receita ao município, isto é, arrecadar dinheiro para os cofres públicos. Esse dinheiro arrecadado não precisa ser utilizado necessariamente para atender as demandas do fato que o gerou, podendo ser utilizado para a realização dos serviços públicos e usado inclusive, para o pagamento dos funcionários públicos.

Sabbag entende que:

Para pagamento do imposto, basta à realização pelo particular, do fato gerador, não correspondendo em si, a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público .
(SABBAG 2009, 10. ed, p. 457)

Em sendo assim, segundo o nobre jurista Ricardo Alexandre, é errôneo afirmar que “não se deve pagar IPTU, caso as avenidas da cidade estejam esburacadas” (ALEXANDRE 2009, p. 44).

Neste sentido, o Superior Tribunal e Justiça (STJ) decidiu que o contribuinte não poderia obrigar o município a realizar certa obra ou serviço, sob a alegação de que havia pago o IPTU:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUINTE DO IPTU - CONTRA-PRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR - EQUIPARAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - INAPLICABILIDADE IN CASU. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. Consectariamente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas. 3. A relação de consumo não guarda semelhança com a relação tributária, ao revés, dela se distancia, pela constante supremacia do interesse coletivo, nem sempre encontradiço nas relações de consumo. 4. O Estado no exercício do jus imperii que encerra o Poder Tributário subsume-se às normas de Direito Público, constitucionais, complementares e até ordinárias, mas de feição jurídica diversa da do Código de Defesa do Consumidor. Sob esse ângulo, o CTN é *lex specialis* e derroga a *lex generalis* que é o CDC. 5. Recurso Especial desprovido (STJ - REsp: 478958 PR 2002/0109326-8, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/06/2003).

Sua função no Sistema Tributário Nacional é predominantemente fiscal, a qual tem como objetivo primordial, como dito, a obtenção de recursos financeiros para os municípios, o que o torna uma das principais e a mais importante fonte de arrecadação municipal.

Entretanto, não está afastada certa conotação extrafiscal com vistas a desestimular a manutenção de propriedades urbanas que não respeitem a devida função social da propriedade.

2.2.1 Competência e sujeito ativo

O IPTU tem previsão constitucional no art. 156, I, da CF, o qual diz que “compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana”.

Caberá ao município em que estiver localizado o bem imóvel, mediante a edição de lei ordinária municipal, a instituição do imposto. Ele é o ente político que estabelece, mediante lei, os valores que serão cobrados de IPTU, bem como, ficará com todo o valor que for arrecadado a título de pagamento do tributo.

A competência para a instituição do imposto é política e indelegável, salvo nas funções arrecadatórias e fiscalizatórias estabelecidas no artigo 7º⁷ do CTN.

Assim, possui como sujeito ativo a Fazenda Pública Municipal, que é “a quem é atribuído o direito de exigir uma prestação, em dinheiro, do sujeito passivo” (ALEXANDRE 2009, p. 82).

2.2.2 Contribuinte

O IPTU é devido pela pessoa física ou jurídica que possuir imóvel em zona urbana de município, chamada de contribuinte. Este é a pessoa obrigada a pagar o tributo, que pode ser o próprio proprietário do imóvel ou quem é possuidor, que desfruta da posse tanto direta quanto indiretamente.

O artigo 34 do CTN nos mostra que o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Proprietário é aquele que possui o título de domínio do bem, o qual está registrado no Cartório de Registro de Imóveis.

Titular do domínio útil, de acordo com o nobre doutrinador Ricardo Alexandre é “aquela pessoa que recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto” (ALEXANDRE 2009, p. 606).

Já possuidor, é conceituado legalmente pelo artigo 1196 do Código Civil (CC), o qual dispõe que “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.”

Para que o possuidor seja um contribuinte do IPTU, precisa que este possua o *animus* definitivo, ou seja, que tenha o *animus domini*. Então, percebe-se que não se pode considerar locatário e comodatário contribuintes do IPTU.

⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição

2.2.3 Fato Gerador

O fato gerador é a existência da propriedade de imóvel urbano a título de domínio ou de posse, localizado na zona urbana do município.

Não importa se o terreno está edificado ou é apenas um terreno baldio, se ele está sendo utilizado para atividade agrícola ou não. O que realmente interessa é se está localizado na zona urbana, sendo indiferente a sua destinação econômica.

Consoante classificação adotada pela EC 18/1965 e seguida pela segunda parte do artigo 32 do CTN⁸, tem-se como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel.

Entende-se por bem imóvel, o solo com a sua superfície, os acessórios e o espaço natural que o rodeia, como o espaço aéreo, o subsolo e as árvores com seus frutos pendentes e sua definição legal esta prevista no CC no artigo 79, o qual expõe que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

2.2.4 Base de Cálculo

Considera-se como base de cálculo para a cobrança do IPTU o valor que o imóvel atingirá para compra e venda à vista, de acordo com as condições habituais do mercado de imóveis. Leva-se em consideração o valor real do imóvel, de acordo com os dados da realidade. Não se presume tal valor.

O artigo 33 do CTN nos mostra que a base de cálculo do referido imposto é o “valor venal do imóvel”.

⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Entende-se por valor venal o valor de venda do imóvel, o valor que o imóvel tem no mercado caso fosse posto à venda, levando-se em conta a sua idade, seu estado de conservação, sua localização e as características do terreno.

Como já visto anteriormente, o bem imóvel é o solo com tudo mais que o cerca, apenas excluídos os bens móveis nele mantidos, temporária ou permanentemente, para a sua utilização econômica ou para gozo. As máquinas, os veículos, balcões e tudo mais de móvel que se encontra na propriedade, não se incluem no valor venal do imóvel para efeitos do imposto urbano.

Importante frisar que a lei que venha majorar a base de cálculo desse imposto deve ser publicada no exercício anterior ao da sua aplicação, não se sujeitando, porém, à exigência do prazo de noventa dias da publicação (princípio da noventena – estudado adiante) para ser aplicada, estabelecido na EC 42/2003.

2.2.5 Alíquota

A alíquota é a parte fixa ou variável que serve para estabelecer, de forma neutra, progressiva ou regressiva, na medida exata do tributo, o *quantum* tributário a se pagar, ou seja, são valores utilizados para calcular qual será o valor de determinado tributo a ser pago.

É fixada por lei municipal, sob pena de nítida afronta ao princípio da legalidade, e deverá obedecer as limitações impostas pelos artigos 145 e 150 da CF, respeitando os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da anterioridade, da noventena e do não confisco, assegurando e garantindo com este último, o direito de propriedade.

Segundo Sabbag:

Sabe-se que a alíquota, a par da base de cálculo, é uma grandeza dimensional do fato gerador. Revela-se por meio de índice de percentagem, que permitirá a aferição do *quantum* tributário a pagar. Naturalmente, avoca a inafastável previsão em lei, em homenagem ao princípio da legalidade tributária (art. 97, IV, CTN). (SABBAG, 2018, p. 1189).

A alíquota pode vir em número exato, em um valor monetário fixo ou em número variável. Esta variável é autorizada pela CF nos artigos 156, §1º, I e II c/c e 182, §4º, II. Quando assim, diz-se que o imposto é progressivo.

O imposto progressivo, como já explanado, é a incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida que se majora a base de cálculo do gravame. O IPTU é o único imposto municipal progressivo.

2.2.6 Lançamento

O IPTU é um imposto que está sujeito ao lançamento de ofício, onde o contribuinte não participa do lançamento, cabendo ao sujeito ativo tomar a iniciativa e realizar, por si só, a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, o cálculo do montante devido, a formalização do crédito e a notificação do sujeito passivo para pagamento.

Tal imposto está sujeito a esta modalidade de lançamento pois, não elabora declarações e nem antecipa valores, sendo isso feito pelo próprio município.

Ricardo Alexandre afirma que “a autoridade administrativa constitui o crédito tributário relativo ao IPTU utilizando-se das informações que constam no seu banco de dados relativas à propriedade de imóveis na área urbana do Município” (ALEXANDRE 2009, p. 607).

3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA À LUZ DA PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU COMO IMPOSTO REAL

3.1 Princípios afetos ao IPTU

Primeiramente, faz-se necessário uma definição sobre o que é um princípio. Também, é essencial frisar que os princípios apresentados não se aplicam exclusivamente ao IPTU, mas, a todos os impostos previstos no ordenamento jurídico.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, a palavra princípio significa “causa primária, origem, o primeiro impulso dado a uma coisa.” (FERREIRA 2010, p. 486) Em sendo assim, os princípios devem ser considerados como o ponto de partida de um processo qualquer. São considerados os alicerces, a base de tudo, o que torna mais clara a percepção e a demonstração de algo.

Celso Antônio Bandeira de Mello, afirma que o princípio é:

O mandamento nuclear de um sistema, verdadeira alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 2001, p. 771).

Então, vê-se, nesse sentido, que os princípios são à base de todo o sistema jurídico pelos quais as relações jurídicas se regem. Em relação aos princípios tributários, estes existem para a proteção efetiva do contribuinte contra os abusos do poder estatal.

Há princípios comuns a todo o sistema jurídico em virtude de sua universalidade e há outros que são específicos de cada ordenamento. A seguir, serão expostos os princípios tributários afetos ao IPTU, que serão explanados de forma detalhada para maior compreensão desse estudo.

3.1.1 Princípio da Estrita Legalidade

Pelo princípio da legalidade é garantido ao contribuinte a existência de uma lei para criação e cobrança do tributo, pois, não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte sem antes observar as disposições legais.

A CF, em seu artigo 5º, inciso II, dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, disciplinando assim o referido princípio.

No Direito Tributário, este princípio ganha uma maior severidade com a redação do artigo 150, I da CF, o qual reza que: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Desta forma o princípio da legalidade visa impedir abusos por partes das autoridades, impondo limites ao poder de tributar e uma possível discricionariedade na cobrança dos tributos, devendo sempre ser observado, sob pena de inconstitucionalidade.

A respeito do artigo citado, Barros de Carvalho apresenta o entendimento de que qualquer das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno, “somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei” (CARVALHO 1993, p. 154).

Corroborando este entendimento, Sabbag assim se manifesta:

O tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei. (SABBAG, 2018, p. 65).

Importante frisar que o meio que a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios se utilizarão para criar ou majorar os tributos, em regra, será a lei ordinária. Contudo, tem-se a exceção da medida provisória e os casos em que a CF expressamente incumbe à lei complementar. Estas exceções mais costumeiramente

ocorrem com os tributos relativos ao comércio, dado a função que desempenham na economia.

3.1.2 Princípio da Anterioridade

Disposto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” ⁹(adicionada pela EC 42/2003) da CF. É entendido como o princípio que determina que nenhum imposto será cobrado antes de decorrido um determinado período de tempo, denominado de *vacatio legis*.

Em outras palavras, a CF exige que a lei que cria ou aumenta tributos seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a se aplicar.

Segundo Ricardo Alexandre:

O princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito (casos de extinção ou redução de tributos) ou que não tenham qualquer impacto sobre esta carga tributária. (ALEXANDRE 2009, p. 130)

Em síntese, o princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia tributária, ratificando o sobreprincípio da segurança jurídica e evitando-se, assim, que o contribuinte se veja diante da inesperada cobrança de tributos.

As exceções a este princípio estão elencadas no mesmo artigo 10, em seu parágrafo 1º.

⁹ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

⁹ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art. 150, § 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

3.1.3 Princípio do Não Confisco

O princípio do não-confisco também está previsto no artigo 150, inciso IV, da CF, e constitui um limite imposto expressamente pelo poder constituinte originário ao legislador infraconstitucional. Limite este que decorre logicamente da garantia do direito de propriedade, consubstanciado no art. 5º, inciso XXII, do mesmo diploma legal.

Para Hugo de Brito Machado, o efeito confiscatório é verificado quando:

O tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. (MACHADO 1998, p. 197)

Importante mencionar que para Sabbag “toda entidade impostora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória” (SABBAG 2018, p. 247).

Nesse passo, vale lembrar que para o mesmo autor:

O Princípio da Vedação ao Confisco deriva do Princípio da Capacidade Contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. (SABBAG, 2018, p. 248).

Portanto, o tributo que não respeite a capacidade contributiva, ou seja, que vá além da possibilidade do contribuinte suportar o pagamento sem a redução das suas condições mínimas e básicas necessárias à sua própria subsistência, é confiscatório.

Quando o princípio da capacidade contributiva é ferido, é ferido também, por consequência, o princípio da vedação ao confisco pois, atinge-se a propriedade do particular de modo exageradamente gravoso.

Deste modo, não pode o Fisco causar este ônus ao contribuinte, majorando o imposto de modo a causar uma perda da propriedade do contribuinte. Seria um

tributo "duplamente" inconstitucional, eis que a CF garante a propriedade privada e proíbe o tributo confiscatório.

Carrazza compartilha da mesma opinião ao afirmar que:

Não se admite, diante do sistema normativo vigente, a utilização do tributo como instrumento para a extinção da propriedade privada ou da livre concorrência (livre iniciativa), amplamente protegidas pela Constituição. De qualquer modo, inaceitável a utilização de tributo que venha a provocar a extinção da própria atividade geradora de recursos. (CARRAZZA, 2002, p. 70).

3.1.4 Princípio da Isonomia

Em sua obra, Ricardo Alexandre faz a citação de um trecho da célebre lição dada por Rui Barboza na sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinho ar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade os iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (ALEXANDRE, 2009, p. 111).

Cita-se também o sábio ensinamento de *Duguit* que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da igualdade tributária fosse divulgada a nós por Sabbag, o qual assevera que “a regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”. (SABBAG 2018, p. 139)

O princípio da isonomia foi prescrito de maneira genérica no *caput* do artigo 5º da CF, que dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

Este direito de igualdade inaugura a enumeração dos direitos e garantias fundamentais prevista no artigo, ocupando assim, destacado lugar na enumeração das garantias individuais.

Há também previsão de tal princípio no artigo 150, inciso II da CF¹¹. Trata-se de disposição específica que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem e situação de equivalência. Enquanto o artigo 5º expõe a igualdade de modo genérico, esse a explora de modo específico.

Neste interim, frisa-se que no plano doutrinário há duas dimensões de igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei. A primeira mostra-se na substituição do governo dos homens pelo governo das leis, aproximando-se da isonomia do princípio da legalidade.

Já a segunda, por sua vez, segundo Sabbag:

Se volta para o legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo. (SABBAG, 2018, p. 141).

Ha também duas acepções isonômicas na busca da justiça igualitária avocando a noção de equidade na tributação: uma horizontal, que se refere às pessoas que estão em um mesmo nível e em uma mesma situação, devendo, portanto, serem tratadas da mesma forma e uma acepção vertical, a qual se refere às pessoas em que se encontram em situações distintas, em níveis diferentes e, por isso, devem ser tratadas de forma diferenciada na medida em que se diferenciam.

Ricardo Alexandre entende que o legislador:

Tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontra em situações relevantemente distintas (sentido vertical). (ALEXANDRE, 2009, p. 112).

Relativamente ao IPTU, Jardim menciona que:

¹¹ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. 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.

Temos que a igualdade estrita é plenamente compatível com a progressividade do IPTU, seja quanto à base de cálculo, seja esta conjugada com as alíquotas. A razão é singela, pois a progressividade *in casu* estaria graduando distintamente a tributação de signos de riqueza diferentes, o que traduz escorreita observância ao princípio da igualdade. Cabe apenas verificar, caso a caso, se tal progressividade guarda harmonia com os demais postulados constitucionais. Por outro lado, a discriminação de alíquotas em virtude da destinação do imóvel ofende a igualdade, porquanto este critério nada diz com o signo de riqueza em tela. (JARDIM, 2003, p. 181).

O que grande parte da doutrina afirma, por fim, é que a maneira ideal de se efetivar o princípio da igualdade deriva da aplicação do princípio da capacidade contributiva, considerado como o melhor recurso para se alcançar a justiça fiscal.

3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

3.1.5.1 A capacidade contributiva e seu plano histórico

No passado, não havia a consciência coletiva da necessidade de todos contribuírem com parte de seus bens para que o Estado pudesse agir com o objetivo de atingir o bem comum. Somente a partir de determinado momento histórico, com a consolidação do estado Democrático de Direito, os encargos sociais passaram a ser entendidos como de responsabilidade de todos os cidadãos. Nesse instante, começa-se a falar em capacidade contributiva.

No Brasil, seu primeiro registro foi na Constituição Imperial de 1824, à luz do artigo 179, XV, mesmo que de forma subentendida e necessitando de aprimoramentos – “ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”.

Na Constituição de 1891 tal princípio não foi reproduzido, sendo retomado somente o na Constituição de 1934, a qual disciplinava em mais de um comando, versando sobre os seguintes assuntos: I) A progressividade de impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado (art.128); II) A proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento (art.185); além do III) A proibição de que as multas de mora impusessem

ônus ao contribuinte superior a 10% do valor dos impostos ou taxas devidos (art.184, parágrafo único).

Na Constituinte de 1937, o seu texto não tratou do princípio. Já a Constituição de 1946 trouxe de forma expressa o princípio da capacidade contributiva, consagrando em seu art. 202, o qual previa que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Em 1965, o artigo 202 foi revogado pelo artigo 25 da EC nº. 18, sendo seguida mesma linha de abstenção de tratamento nas Constituições de 1967 e pela EC n.º 1 de 1969.

Após um período de ditadura militar, o princípio da capacidade contributiva foi reprojetoado, agora de forma expressa no artigo 145, § 1º do texto constitucional de 1988, sendo praticamente reproduzido o mesmo texto do artigo 202 de 1946, com uma pequena alteração nos termos técnicos “tributos” para “impostos”.

Assim, analisando o histórico das Constituições, percebe-se que o evoluir do princípio da capacidade contributiva teve momentos de evoluções e retrocessos, os quais foram usados para moldar o poder de tributar até o alcance de seu *status* constitucional no ordenamento jurídico brasileiro atual.

3.1.5.2 A capacidade contributiva como tributação justa

O princípio da capacidade contributiva preleciona que quem tem uma condição econômica superior pague mais impostos do que aquele com uma condição econômica inferior.

A capacidade contributiva é aquela que todos - ou quase todos - têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas, exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la.

Para Sabbag, esse princípio é considerado “uma forma de se instrumentalizar o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural

decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros.” (SABBAG 2018, p. 166)

De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando no intuito de se alcançar o ideal da justiça fiscal que, conquanto, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

Claro está que a imposição tributária deve ser feita em observância ao tão importante princípio da isonomia, de forma que a tributação seja imposta atendendo ao secular princípio da justiça fiscal.

Ela constitui uma conquista da racionalidade humana, concretizando o princípio de justiça na complexa relação jurídica tributária envolvendo o Estado e as pessoas privadas, sendo uma positividade da justiça tributária.

3.1.5.3 Princípio da capacidade contributiva e a expressão “sempre que possível”

Conforme mencionado acima, a Constituição de 1946 trouxe de forma expressa o princípio da capacidade contributiva, consagrando em seu art. 202 que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Pela primeira vez na legislação uma cláusula faz menção a personificação dos tributos e a capacidade econômica do contribuinte.

Na CF de 1988 a expressão “sempre que possível” esta prevista no artigo 145, §1º¹². A redação, de fato, não se pode negar, é confusa, pois, não se compreende claramente o que o legislador quis dizer, havendo a possibilidade de se ter as seguintes interpretações: **(a)** sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, e, *neste caso*, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; **(b)** sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e sempre que possível, também, serão graduados segundo a capacidade econômica do

¹² BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art 145, §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.

contribuinte; e (c) sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e sempre serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A análise desse artigo não deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão conforme Baleeiro:

Sempre que possível não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, por meio do adverbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte. (BALEIRO, 2003, p. 390)

Para Humberto Ávila, referida expressão “não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade jurídica e ontológica da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte” (2006, p. 366).

Importante destacar que a expressão dividiu os impostos e os classificou em reais e pessoais, já estudada em capítulo anterior. Importante frisar que a divisão em reais e pessoais não é jurídica, sendo criada pela própria doutrina.

Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho entende que:

Separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre as pessoas e reais quando incidem sobre as coisas, é atitude falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atingirá o proprietário independentemente da coisa, em face do vínculo *ambulat cum dominus*, designando que a coisa segue o dono (COELHO, 2009, p. 388)

A CF ao dispor que os impostos observarão a capacidade contributiva, sempre que possível, deixa de entrever que nem sempre isso é possível, eis que há determinados impostos que não possibilitam que se leve em conta a capacidade econômica do contribuinte. Há vários critérios de classificação dos impostos.

Para a finalidade da presente discussão, importa destacar a classificação entre impostos pessoais e reais; sendo os pessoais aqueles que permitem a sua exação em face da capacidade econômica do contribuinte e os reais, ao contrário, os que a tributação é feita em função da coisa. São exemplo de impostos pessoais, por excelência, o IR e como imposto real o IPTU.

Para Sabbag, em resumo:

Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte. (SABBAG 2018, p. 465)

A melhor interpretação da norma mencionada é a de que a expressão “sempre que possível” só tem pertinência aos impostos pessoais, os quais, em função da característica de pessoalidade, permitem que os impostos possam ser progressivos, atendendo assim, ao princípio da justiça fiscal, onde cada um contribui na medida de suas possibilidades.

3.2 O IPTU como imposto real

Como mencionado anteriormente, a doutrina divide-se quanto a natureza jurídica do IPTU, considerado por uns como imposto de natureza pessoal e por outros, como imposto de natureza real.

A classificação entre pessoais e reais é de grande relevância, pois está, a princípio, dirigida ao legislador que deve atender o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo ao determinar as regras dos tributos.

Esse princípio também deve ser observado no momento da aplicação da lei por parte do fisco, que deverá, considerando no momento da aplicação da lei, atentar para as questões da estimação às condições pessoais do contribuinte, de forma que o imposto possa ser aplicado a cada um de forma individualizada.

Alguns doutrinadores entendem que o imposto em questão se reveste de caráter pessoal, como a jurista Sacha Calmon Navarro Coelho:

Em primeiro lugar, a diferença entre imposto real e pessoal não é jurídica. Em segundo lugar, que paga o imposto é a pessoa e não a coisa. Em terceiro lugar, inexistente, no Direito brasileiro, disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário. Pelo contrário, prestigia a pessoalidade (art. 145, §1º). Em quarto lugar, o Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico-tributária do IPTU. Não existe direito sem titular. Tributa-se o direito do titular. Consequentemente o

fato gerador do IPTU é o direito de propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana. (COELHO, 2009, p. 388)

Para outros, o IPTU é um imposto de natureza real. Assim entende Ricardo Lobo Torres:

A progressividade fiscal, com base no princípio da capacidade contributiva, não seria admissível sequer por argumentos de natureza objetiva. Com efeito, não caberia a progressividade do IPTU fundada em argumentos de capacidade contributiva ou de justiça tributária com relação a características intrínsecas do bem imóvel (localização, tamanho, valor, cesta de serviços oferecida pelo Município, etc.), em virtude de antinomia estrutural entre incidência *in rem*. Pela indisfarçável subjetivação do tributo que incide objetivamente, implicaria discriminação entre os cidadãos, porque nada assegura ser o proprietário de um imóvel de valor elevado mais rico do que o proprietário de inúmeros bens de valores individuais menores.

Esse vício de inconstitucionalidade, coarctado pelo Supremo Tribunal Federal, retornou com a promulgação da Emenda Constitucional 29 de 2000, que nos parece trazer norma constitucional inconstitucional, pelas seguintes considerações:

- a) Em primeiro lugar, porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já havia resolvido que, sendo que o IPTU um tributo real, é insuscetível de progressividade como mecanismo de capacidade contributiva. Não houve, evidentemente, qualquer modificação substancial do IPTU que passasse a justificar sua progressividade fiscal, que, mesmo aprovado por lei superveniente, não pode modificar aspectos estruturais dos tributos.
- b) Em segundo lugar, porque a EC 29/00 é medida fiscalista e aberrante, do ponto de vista científico, sem paralelo e outros países, o que lhe retira a legitimidade para corrigir a jurisprudência da mais alta Corte do País.
- c) Em terceiro lugar, a EC 29/00 é inconstitucional porque ofende os direitos individuais do contribuinte, que também constituem cláusula pétrea da Constituição (art. 60, §4º, inc. IV). Vimos que a proibição da progressividade do IPTU decorre da inexistência de capacidade contributiva que a pessoa possa suportar, característica comum aos tributos com incidência *in rem*. Mas a inconstitucionalidade não decorre do juízo de justiça ou de graduação da capacidade contributiva, insuscetíveis de controle jurisdicional, senão que advém da ofensa ao direito de propriedade, incluído no rol dos direitos fundamentais do artigo 5º da Constituição (inc. XXIII). (TORRES, 2005, p. 317-319)

Deve-se levar em consideração que, independente do seu titular, o IPTU está aderente ao bem, tendo sua incidência na pessoa que for o titular no momento do lançamento e da constituição da obrigação tributária.

Para Marcos Barbosa Vasques:

Qualquer que seja a forma de transferência da titularidade do bem, o crédito tributário não acompanha o titular, mas é sub-rogado ao novo titular adquirente do objeto do negócio jurídico. Para fins fiscais, não interessa quem seja o titular do bem, mas sim aquele que no momento apropriado deve cumprir a obrigação tributária. (VASQUEZ, 2009, p.76)

Este entendimento pode ser extraído da leitura do artigo 130¹³ do CTN. Nesse viés, assiste razão aos que entendem que o IPTU é um imposto de natureza real, pois a configuração do referido imposto está expressamente estabelecida no CTN pelos artigos 32¹⁴, 33¹⁵ e 34¹⁶, o que não deixa dúvidas quanto ao fato gerador e a responsabilidade pelo pagamento.

3.2.1 A posição do Supremo Tribunal Federal

Corroborado o entendimento de que o IPTU tem natureza real, a jurisprudência do STF fixou seu posicionamento no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 153.771-0 – Minas Gerais de 20 de novembro de 1996.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por um contribuinte em face da lei tributária do IPTU do Município de Belo Horizonte, no qual pleiteia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de cobrança do IPTU de 1990, com alíquotas progressivas, que, no seu entender, é inconstitucional. A sentença denegou a segurança por assim não entender.

Interposta a apelação, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais negou provimento ao recurso.

¹³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. 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.

¹⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. 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.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Legislação Federal. Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Inconformado, o contribuinte ajuizou recurso extraordinário com fundamento no artigo 102, inciso III “a” da CF, alegando que a decisão recorrida, ao aceitar a progressividade do IPTU, violou os artigos 156, §1º e 182 da CF.

O Município de Belo Horizonte, por sua vez, alega que estava utilizando a progressividade fiscal prevista o artigo 145, §1º da CF, qual seja, a eleição do critério de fixação do imposto progressivo em face do “*valor dos lotes não edificados situados em lougradouros com três ou mais melhoramentos ou o padrão dos imóveis edificados*”. Segundo o município, o critério não se confunde com a progressividade prevista no artigo 182, §4º, inciso II, a chamada progressividade extrafiscal. O acórdão proferido foi favorável ao impetrado.

Em seu voto, o Ministro Relator Carlos Veloso fez considerações sobre o princípio da isonomia e que este, para o Direito Tributário, sempre busca alcançar a justiça tributária que se concretiza por meio do artigo 145, §1º da CF. Abordou questões polêmicas quanto a expressão “sempre que possível” e “caráter pessoal” e concluiu que a progressividade nesse caso tinha cunho fiscal e que cumpria os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Por fim, afirmou que a progressividade aplicada se baseava no artigo 156, §1º da CF e que tal progressividade estava voltada para satisfazer uma política redistributiva ao se reconhecer que a renda se distribui de forma a não atender as aspirações éticas da sociedade.

Já o Ministro Moreira Alves discordou do entendimento do Ministro Relator. Para ele, não poderia a expressão “sempre que possível” ser interpretada de modo a abarcar todos os impostos, mas apenas aqueles que permitam a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ou seja, somente os impostos ditos “pessoais”, sendo, portanto, o IPTU inequivocamente um imposto real se afastava a progressividade fiscal, autorizada apenas a possibilidade de o município aplicar a progressividade extrafiscal do art. 182, § 4º, da CF.

Confere-se trecho do voto do Ministro fundamentando a natureza real do IPTU:

“...” Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do

possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo. E mais: no artigo 130 estabelece que "os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação", o que implica dizer que, se não constar do título de transmissão a prova da quitação desses impostos (inclusive, portanto, o IPTU), o sujeito passivo do imposto devido anteriormente à transmissão do imóvel passa a ser o adquirente, o que importa concluir que essa obrigação tributária, nesse caso, de certa forma, se aproxima da obrigação ob ou propter rem. também denominada obrigação ambulatória, porque o devedor não é necessariamente o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor ao tempo em que ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária, mas pode ser o que estiver numa dessas posições quando da exigibilidade do crédito tributário, circunstância esta que mostra, claramente, que nesses impostos não se leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, até porque, no momento da ocorrência do fato gerador anterior à transmissão, o futuro adquirente não era titular de direito real ou tinha a posse para daí se inferir, por presunção, que ele tivesse capacidade contributiva, que obviamente tem de ser aferida quando do fato gerador e não posteriormente a ele. (REX 153771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJe de 20.11.1996). [...] 11. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Supremo Tribunal Federal REX 153771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJe de 20.11.1996)

Discordando do voto do Relator, o Ministro Moreira Alves reconheceu a inconstitucionalidade da progressividade contida na Lei Municipal de Belo Horizonte. Seu voto foi voto condutor a que aderiram vários Ministros.

Concluiu-se, portanto, com o referido julgamento, não ser admissível a progressividade fiscal do IPTU devido ao caráter real do imposto, restando à respectiva ementa, assim consignada, *in verbis*:

IPTU. PROGRESSIVIDADE. NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL É O IPTU INEQUIVOCAMENTE UM IMPOSTO REAL. SOB O IMPÉRIO DA ATUAL CONSTITUIÇÃO, NÃO É ADMITIDA A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU, QUER COM BASE EXCLUSIVAMENTE NO SEU ARTIGO 145, § 1º, PORQUE ESSE IMPOSTO TEM CARÁTER REAL QUE É INCOMPATÍVEL COM A PROGRESSIVIDADE DECORRENTE DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE, QUER COM ARRIMO NA CONJUGAÇÃO DESSE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL (GENÉRICO) COM O ARTIGO 156, § 1º (ESPECÍFICO). A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA CONSTITUIÇÃO CONDUZ INEQUIVOCAMENTE À CONCLUSÃO DE QUE O IPTU COM FINALIDADE EXTRAFISCAL A QUE ALUDE O INCISO II DO § 4º DO ARTIGO 182 É A EXPLICAÇÃO ESPECIFICADA, INCLUSIVE COM LIMITAÇÃO TEMPORAL, DO IPTU COM FINALIDADE EXTRAFISCAL ALUDIDO NO ARTIGO 156, I, § 1º. PORTANTO, É INCONSTITUCIONAL QUALQUER PROGRESSIVIDADE, EM SE TRATANDO DE IPTU, QUE NÃO ATENDA EXCLUSIVAMENTE AO DISPOSTO NO ARTIGO 156, § 1º, APLICADO COM AS LIMITAÇÕES EXPRESSAMENTE CONSTANTES DOS §§ 2º E 4º DO ARTIGO 182, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARANDO-SE INCONSTITUCIONAL O SUB-ITEM 2.2.3 DO SETOR II DA TABELA III DA

LEI 5.641, DE 22.12.89, NO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. (REX 153771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJe de 20.11.1996). [...] 11. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Supremo Tribunal Federal REX 153771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJe de 20.11.1996)

Teve-se, diante deste julgamento, a declaração da inconstitucionalidade da progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, justamente pela sua natureza não se coadunar com a averiguação da capacidade econômica do contribuinte.

Contudo, o legislador por meio do Poder Constituinte Derivado, editou em 13 de setembro de 2000, a Emenda Constitucional nº. 29, a qual alterou a redação do artigo 156 da CF, autorizando assim tal progressividade.

4. A PROGRESSIVIDADE FISCAL À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL 29/00

4.1 A progressividade fiscal do IPTU

Como brevemente exposto em capítulo anterior, a progressão fiscal é uma técnica de tributação que tem como objetivo a graduação de alíquotas dos impostos, para que estes atendam a capacidade contributiva. Em outras palavras, é a multiplicação da base de cálculo pela alíquota adotada pelo ente municipal para os imóveis urbanos pertencentes à sua delimitação.

Na prática ela funciona da seguinte forma: a lei prevê alíquotas variadas para o imposto e o aumento dessas alíquotas ocorre na medida em que se aumenta a base de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo (valor do imóvel), maior será a alíquota aplicada ao imposto.

A admissibilidade dessa progressividade tem um marco divisor - a progressividade antes e depois da promulgação da EC n.º 29/00, que alterou a redação do §1º do artigo 156 da CF, dando nova leitura ao progressivo IPTU.

Na sua redação original do referido artigo era permitia, a título de exceção, alíquotas progressivas para o IPTU desde que fosse para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, também chamada de progressividade extrafiscal.

Anteriormente à entrada em vigor da EC nº 29/00, o artigo 156, § 1º, tinha a seguinte redação: “O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Após tal emenda, a nova redação¹⁷ permitiu expressamente a progressividade fiscal.

Pode-se dizer, sem medo de erro, que o assunto deixa a doutrina e a jurisprudência dividida. Várias são as opiniões a favor da progressividade, assim como as que discordam não possuem menos embasamento.

¹⁷ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. 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; II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Abriu-se, portanto, um desafio quanto a interpretação no sentido de compatibilizar o novo critério de variação das alíquotas do IPTU com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, levando-se em conta, de um lado, a associação da capacidade contributiva a impostos pessoais e, de outro, os impostos caracterizados como reais pela doutrina e jurisprudência.

4.2 A admissibilidade da progressividade fiscal do IPTU perante o STF

4.2.1 O STF antes da EC 29/00

Após várias decisões proferidas em controle incidental e concentrado de constitucionalidade de normas municipais, com cada Tribunal de Justiça decidindo de uma forma, ora admitindo a progressividade fiscal, ora afastando-a, a jurisprudência do STF por meio do já citado RE 153.771-MG e com fundamento no artigo 156, §1º da CF, posicionou-se no sentido de que as leis tributárias municipais que instituíssem a progressividade fiscal do IPTU estariam em desacordo e confrontando a CF, devendo essas serem afastadas do ordenamento jurídico.

Entendeu a Corte Suprema, como demonstrado, que o IPTU é um imposto real e, assim, não passível de progressividade fiscal, somente sendo permitida a progressividade extrafiscal do artigo 182, §4º, inciso II da CF.

Para Sabbag:

O STF se mostrava fiel ao entendimento de que, no sistema tributário nacional, o IPTU é inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele, como fato gerador, a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do município, não se devendo levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor. (SABBAG, 2018, p. 184).

Evidenciava-se, assim, o entendimento do STF de que a sistemática progressiva de cobrança de impostos prevista na CF não abrangia os tributos reais e, conseqüentemente, não poderia ser aplicada ao IPTU.

Assim, o STF firmou entendimento no sentido de ser inconstitucional a pretensão tributante do fisco municipal a impor a progressividade fiscal, aferível pela capacidade contributiva do sujeito passivo para os eventos tributários.

Assentada a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade da cobrança de IPTU com alíquotas progressivas em função do valor venal da propriedade, vários municípios tiveram que suspender a execução fiscal ou até mesmo restituir valores já pagos, sob a égide da ordem jurídica declarada em desconformidade com o sistema tributário.

4.2.2 O STF depois da EC 29/00

Como já explicado, após a EC 29/00, o artigo 156 da CF foi alterado de forma a permitir a progressividade IPTU em razão do valor do imóvel, além de incluir a possibilidade de as alíquotas do referido imposto serem distintas em razão da localização e do uso desse bem. Importante lembrar a nova redação¹⁸.

Percebe-se, da leitura do texto constitucional alterado, que o constituinte derivado, inovando quanto a aplicabilidade das alíquotas progressivas, autorizou expressamente a dita progressividade fiscal, porquanto, o inciso I permite que o IPTU seja progressivo em razão do valor do imóvel.

O que antes era considerado inconstitucional à luz da jurisprudência, tornou-se constitucional até declaração em contrário.

O Pretório Excelso, analisando o tema, não enfrentou os pontos centrais da discussão quanto à inconstitucionalidade da progressividade fiscal logo após a edição da EC 29/00, enunciou apenas que as leis anteriores a tal emenda eram inconstitucionais e as que tivessem sido elaboradas após, seriam passíveis de aplicação.

Assim, diante deste entendimento, o STF editou em 2003 a Súmula n.º 668, estabelecendo que: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes

¹⁸ BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Art. 156. I - § 1º Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana; (...)§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II [que visa a cumprir com a função social das propriedades, conforme plano diretor] 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.

da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Para Eduardo Sabbag:

A presente Súmula n. 668 se revelou importante, no plano temporal, sobretudo em um aspecto: mesmo antes do advento de tal Emenda, havia leis municipais que previam a cobrança de IPTU mediante alíquotas progressivas, de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo. Além disso, de outra banda, havia municípios que, após a Emenda, vinham cobrando o IPTU progressivo, sob a nova roupagem oriunda do art. 156, §1º, I e II, da CF, porém com lançamentos referentes a eventos tributários que se consumaram em período anterior à indigitada alteração constitucional. (SABBAG, 2018, p. 188).

Interessante observar os posicionamentos do STF que seguiram a Súmula.

EMENTA: A turma aplicou o entendimento firmado no Enunciado 668 da Súmula do STF (*“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC n.29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”*) e conheceu em parte de recurso extraordinário para, nessa parte, dar-lhe provimento afim de afastar a cobrança de alíquotas progressivas do IPTU (...) (RE 212.558/RS, 2ª Turma, rel. Min. Ellen Gracie, j. em 29-06-2004). [...] 11. Recurso extraordinário conhecido. (Supremo Tribunal Federal / RE 212.558/RS, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. em 29-06-2004)

EMENTA: IPTU: progressividade: Lei 5.641/89 do Município de Belo Horizonte: o STF firmou o entendimento – a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20-11-1996, Moreira Alves – de que a única hipótese na qual a Constituição – antes da EC 29/00 – admitia a progressividade das alíquotas do IPTU era a do art. 182, §4º, II, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 2. Progressividade: declaração de inconstitucionalidade: inviabilidade da concessão de efeitos *ex nunc*, no caso: precedentes (...) (AgRg no AI n. 486.301/ MG, 1ª T, Min. Sepúlveda Pertence, j. em 16-02-2007).

Em 2006 a Lei Municipal n.º 13.250/2001 do Município de São Paulo, concretizou a previsão constitucional da EC 29/00, efetivando a aplicação das alíquotas progressiva. Desta forma, o STF, em 01 de dezembro de 2010, foi instado a se pronunciar sobre referida lei no RE 423.768-7-SP.

Para o Relator Ministro Marco Aurélio “o alvo do preceito é único, a estabelecer uma graduação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles

com maior capacidade para o pagamento do imposto”. Para ele, a lei concretizou de modo legítimo a aplicação das alíquotas, não afastando qualquer direito ou garantia individual. Defendeu que é constitucional a previsão de progressividade fiscal do IPTU em função do valor do imóvel, pois, o que o legislador constitucional derivado buscou foi atender à capacidade econômica do contribuinte, mesmo diante de todos os fundamentos existentes em sentido contrário.

Note-se o posicionamento da Corte:

“(…)Eis a questão que se coloca à Corte: é possível dizer-se que a Emenda Constitucional no 29/2000 veio a afastar cláusula pétrea? (...) Ora, a Emenda Constitucional no 29/2000 não afastou direito ou garantia individual. E não o fez porquanto texto primitivo da Carta já versava a progressividade dos impostos, a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se cuidando, portanto, de inovação a afastar algo que pudesse ser tido como integrado a patrimônio. (...) Em síntese, esses dados não vieram a implicar o afastamento do que se pode ter como cláusula pétrea, mas simplesmente dar o real significado ao que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos. Daí concluir no sentido de conhecer e prover o extraordinário para afastar a pecha atribuída à Emenda Constitucional no 29/2000 e, com isso, ter como harmônica com a Carta da República, na redação decorrente da citada Emenda, a Lei do Município de São Paulo no 6.989, de 29 de dezembro de 1966, na redação imprimida pela Lei no 13.250, de 27 de dezembro de 2001”. (Recurso Extraordinário n. 423.768/SP, Min. Marco Aurélio, j. em 10/5/2011).

O Relator foi acompanhado pelos votos dos demais Ministros. O reconhecimento da constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU de maneira unânime tornaram o RE 423.768-7-SP julgamento de referência e precedente firmado sobre o assunto.

No mesmo ano, em 25 de maio, nos autos do RE 586.693 de repercussão geral, também interposto pelo Município de São Paulo, o Relator Ministro Marco Aurélio ao proferir o seu voto indicou a existência do recentíssimo RE 423.768-7-SP que versava sobre a mesma matéria, reproduzindo o voto proferido naquele.

Esse julgamento firmou a constitucionalidade da a EC 29/00, no que estabeleceu a possibilidade de previsão legal de alíquotas progressivas para o IPTU de acordo com o valor do imóvel, conduzindo tal recurso à condição de *leading case*, dando base à tese de repercussão geral nº 94.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000 (RE 586.693/SP, Min. Marco Aurélio, j. 25-05-2011). [...]. Recurso extraordinário provido. (Supremo Tribunal Federal (586.693/SP, Min. Marco Aurélio, j. 25-05-2011).

Em 2015, no julgamento do RE 602.347-MG, o Relator Ministro Edson Fachin, baseando-se na Súmula n.º 668, o STF entendeu pela necessidade da *“cobrança do IPTU pela menor alíquota, entre 1995 e 1999, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de sua progressividade, antes do advento da EC n.º 29/00”*.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel. Essa a conclusão do Plenário que, por maioria, proveu recurso extraordinário em que discutida a possibilidade de cobrança do IPTU pela menor alíquota, entre 1995 e 1999, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de sua progressividade, antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000. O Colegiado destacou o Enunciado 668 da Súmula do STF (*“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”*). Afirmou que a criação do imposto progressivo sobre a renda seria grande inovação em termos de tributo, tendo em vista seu papel central na redução da desigualdade. Segundo a jurisprudência da Corte, a progressividade deveria incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte. Nesse sentido, já se admitiria a progressividade de alíquota relativa ao ITCMD, imposto de caráter real e de competência tributária estadual, pois estaria em jogo a concretização constitucional da igualdade material tributária. No caso, cumpriria decidir somente se a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas inviabilizaria a cobrança do IPTU, durante o lapso temporal anterior à reforma constitucional em discussão. De acordo com a teoria da divisibilidade da lei, somente se deveria proferir a inconstitucionalidade das normas viciadas, não devendo estender o juízo de censura às outras partes da lei. Nesse sentido, a lei municipal só seria inconstitucional no tocante à progressividade das alíquotas, de modo que a solução mais adequada seria manter a exigibilidade do tributo com redução da gravosidade ao patrimônio do contribuinte ao nível mínimo, ou seja, adotando-se a alíquota mínima como mandamento da norma tributária. Ressaltou que o reconhecimento da inconstitucionalidade da progressividade do IPTU não afastaria a cobrança total do tributo. Esta deveria ser realizada pela forma menos gravosa

prevista em lei. Portanto, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional por tribunal de justiça, a única solução possível a compatibilizar a competência tributária dos Municípios e a exação menos gravosa possível ao contribuinte seria assentar a exigibilidade de IPTU na alíquota mínima prevista legalmente, alusiva a período anterior à EC 29/2000. Tal desfecho não incorreria em inconstitucionalidade, pois o IPTU seria cobrado de forma proporcional. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não conhecia do recurso por reputar ausente o prequestionamento. No mérito, desprovia o extraordinário. (RE 602347/MG, rel. Min. Edson Fachin, 4.11.2015). RE-602347/ MG). [...]. Recurso extraordinário provido. (Supremo Tribunal Federal (602347/MG, rel. Min. Edson Fachin, 4.11.2015)

Posto isso, é dessa forma que na atualidade a questão do IPTU se apresenta perante o STF, mostrando-se à luz de uma dupla progressividade, a já existente extrafiscal e a haurida da EC 29/00, dita progressividade fiscal, ambas consideradas constitucionais.

5. CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi abordar de forma clara e objetiva a tão polêmica tributação de alíquotas progressivas do IPTU em razão ao valor do imóvel, expressamente prevista na Constituição Federal após a EC n.º 29/00 e, discorrer a respeito do atual entendimento do STF, trazendo as mais recentes decisões e jurisprudências sobre o assunto.

Viu-se, em resumo, que o imposto progressivo na modalidade fiscal é um tributo de competência municipal, no qual a aplicação de alíquotas progressivas leva em conta o valor do imóvel (base de cálculo), respeitando-se assim, o princípio da capacidade contributiva.

Essa aplicação progressiva visa incrementar a arrecadação municipal, objetivando arrecadar e aferir a capacidade contributiva dos contribuintes, presumindo-se que quem tem mais capacidade econômica, contribui com mais. Buscando-se sempre uma tributação justa.

Tradicionalmente considerado pela doutrina e jurisprudência como imposto de natureza real, o julgamento do Recurso Extraordinário n.º. 153.771-0 – Minas Gerais de 20 de novembro de 1996, fixou o entendimento de que o IPTU está aderente ao bem, tendo sua incidência na pessoa que for o titular do bem no momento do lançamento e da constituição do crédito tributário, reconhecendo, portanto, que a aplicação das alíquotas progressivas em razão do imóvel não podiam ser admitidas, devido ao caráter real do imposto.

Assim, declarou-se a inconstitucionalidade da aplicação dessas alíquotas progressivas, justamente pela natureza de imposto real não se coadunar com a averiguação da capacidade econômica do contribuinte momento da constituição da obrigação tributária.

Antes da EC 29/00, assentou-se a jurisprudência no sentido de ser inconstitucional essa cobrança de IPTU, obrigando vários municípios a suspenderem a execução fiscal e até mesmo, em alguns casos, restituir valores já pagos.

Após a referida emenda que autorizou expressamente a aplicação das alíquotas progressivas, o STF reconheceu a progressividade fiscal do IPTU como

um mecanismo adequando à aferição da capacidade contributiva e entendeu que o legislador constitucional derivado buscou atender a capacidade econômica do contribuinte, declarando a constitucionalidade de tal instituto.

Portanto, conclui-se, após todo o exposto, que na atualidade a questão do IPTU mostra-se à luz e uma dupla progressividade existente extrafiscal e a haurida da EC 29/00, dita progressividade fiscal, ambas consideradas constitucionais.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 3ª ed. Atual. São Paulo: Método, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional 51, de 14.02.2006*. 2ª.ed. rev, atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 out. 2018.

BRASIL. *Lei Federal nº 5.172/66 de 25 de outubro de 1966*. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 23 de out de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 478958 PR 2002/0109326-8 Primeira Turma. Relator Min: Luiz Fux. D'villa Real Participações LTDA e Município de Pontal do Paraná, STJ. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/231733/recurso-especial-resp-478958-pr-2002-0109326-8> >. Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 153771-0 MG 851644. Relator Min: Celso de Mello. Jose Tarcizio de Almeida Melo e Município de Belo Horizonte, STF. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgl=1&pgF=100000>>. Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 212558 PR 00746 Segunda Turma. Relator Min: Celso de Mello. Edel Empresa de Engenharia S/A e Outros e Município de Porto Alegre, TJPR. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244201> >. Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário 423768 SP 11580808 Plenário. Relator Min: Cezar Peluso. Município de São Paulo e Ifer Estamparia e Ferramentaria LTDA, STF. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717> >. Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 586693 SP 5832195000 Plenário. Relator Min: Marco Aurélio. Município de São Paulo e Edison Maluf, TJSP. Disponível em: < http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/984_inteiroteorRE586693.pdf >. Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 602347 SP 10024058226341001 Plenário. Relator Min: Edson Fachin. Município de Belo Horizonte e Maria Aparecida Pessoa de

Paula, TJPR. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10676798> >. Acesso em: 17 set. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: Comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário da língua portuguesa*. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes *Direito Municipal Brasileiro*. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASQUES, Marcos Barbosa. *IPTU - Teoria Geral do Garantismo: o controle constitucional de suas leis após a EC 29/2000*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.