
A aplicação de progressividade no IPTU

Cláudia Fernanda de Aguiar Pereira*

RESUMO

O presente trabalho trata da polêmica questão da progressividade fiscal do IPTU, imposto que muitos caracterizam como sendo de natureza real e, por tal razão, não deve ser submetido ao princípio da capacidade contributiva. Desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/00 e da promulgação da Lei Federal nº 10.257/01, o Poder Público Municipal passou a contar com dois poderosos instrumentos para gerir o espaço urbano e desenvolver as funções sociais das cidades. Para compreensão do tema, fez-se necessário analisar o IPTU, sua natureza jurídica e finalidades. Após faremos a distinção entre as duas modalidades de progressividade abrigadas pela Constituição Federal, quais sejam, fiscal e extrafiscal, para só então, adentrarmos no tema principal, qual seja, a polêmica questão da progressividade fiscal do IPTU. A recente decisão do Supremo Tribunal

Advogada e procuradora jurídica da Fazenda Pública Municipal de Bauru, Coordenadora do Curso de Direito das Faculdades Integradas de Bauru, Professora de Direito Civil na mesma Instituição. Graduada em Direito, especialista em Direito Civil e em Direito Municipal e Mestre em Direito Constitucional.

Federal acerca do assunto também será motivo de estudo. O objetivo deste trabalho é, através de pesquisa bibliográfica e em revistas especializadas em direito tributário, analisar as questões atinentes à constitucionalidade da cobrança do IPTU através de alíquotas progressivas, analisando posicionamentos dissonantes na doutrina e na jurisprudência, para chegar, com clareza, na problemática acerca do tema.

Palavras-Chave: IPTU, progressividade, constitucionalidade.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo visa abordar questões relacionadas a progressividade do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano, o IPTU. Para que seja possível atingir conclusões sérias acerca da sua constitucionalidade, é desejável que o estudo parta da análise da natureza jurídica do tributo, da competência concedida pela Constituição para sua criação e regulação, bem como da sua finalidade.

Tema de suma relevância, a sua abordagem justifica-se pela necessidade de averiguar-se a tendência doutrinária e jurisprudencial da aplicabilidade da progressividade sobre o IPTU, após as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 29/2000, notadamente sobre o seu caráter fiscal, vez que não há, ainda hoje, entendimento pacífico sobre tal questão.

O intuito aplicativo de tal estudo se demonstra pelo fato de que diversos municípios vêm aplicando em sua legislação tributária as mudanças trazidas textualmente pela Emenda Constitucional nº 29/2000, muitos dos quais figuram hoje como réus em processos judiciais promovidos por contribuintes que sentem-se lesados pela progressividade instituída.

Buscando atingir o objetivo, o trabalho foi estruturado em três capítulos, acrescidos a este introdutório. Um dos capítulos traz considerações genéricas acerca da natureza jurídica e finalidade do IPTU. Num segundo momento optou-se por apresentar as modalidades de progressividade previstas em nosso ordenamento jurídico.

No último capítulo foi analisada a divergência doutrinária e jurisprudencial que existe acerca da constitucionalidade da EC nº 29/200 e por via de consequência da instituição da progressividade fiscal do IPTU.

É interessante notar que referido tributo até a edição da nossa atual Constituição era entendido como unicamente real e fiscal, tendo obtido novos caracteres com o Texto de 1988. A partir de então, passou a ser visto também como instrumento de política urbana.

Será possível analisar a hipótese de progressão em sua cobrança tendo em vista sua natureza, bem como a relação entre progressividade da alíquota e os princípios da capacidade contributiva e função social da propriedade.

Questão muito debatida por nossos juristas e que deve ser enfrentada é a constitucionalidade ou não da instituição do IPTU progressivo fiscal autorizado pela Emenda Constitucional nº 29/2000.

Não poderemos nos furtar ao estudo do *leading case* acerca do assunto que trata-se da Lei do Município de São Paulo nº 13250/2001, submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal no ano passado.

Para isso, foi necessário fazer um breve histórico a respeito do posicionamento do Supremo Tribunal Federal para então ser feita a análise deste caso concreto que enfrentou a questão. Procura-se, assim, chamar a atenção para o tema da justiça tributária como elemento essencial para o debate do assunto em estudo.

2 PROBLEMA DE PESQUISA

O poder de tributar é balizado por regras e princípios previstos no Texto Constitucional. Na Constituição Federal de 1988 há princípios explícitos e implícitos que regulam a atividade do Fisco em face dos direitos fundamentais dos contribuintes. Dentre os princípios constitucionais tributários, encontra-se o Princípio da Progressividade que, em resumo, consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo.

As questões que se pretende enfrentar são, basicamente, as seguintes:

É constitucional a instituição da progressividade fiscal na cobrança do IPTU, que é imposto de competência municipal?

A instituição do IPTU progressivo consegue atingir, na prática, ao que preceitua o princípio constitucional da igualdade e por consequência da capacidade contributiva? De que maneira?

3 REFERENCIAL TEÓRICO

A Constituição Federal outorgou competência aos Municípios para instituir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), conforme preceitua o artigo 156 da Magna Carta.

Dentre os diversos princípios aplicáveis ao Direito Tributário encontra-se o que prevê a possibilidade da instituição da progressividade dos impostos. Trata-se de um princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota, na medida em que há aumento da base de cálculo. A progressividade tributária busca a realização da justiça fiscal, estando, portanto, intimamente ligada aos princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Os tributos, mormente os impostos, recebem uma classificação quanto a sua função, que pode ser fiscal, extrafiscal ou para-fiscal. A função fiscal existe quando um tributo tem por finalidade precípua gerar receitas para o ente político. A função extrafiscal existe quando um tributo tem por finalidade maior intervir no setor privado, o que normalmente ocorre sobre o domínio econômico, incentivando ou desestimulando uma atividade, como acontece, por exemplo, com os impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de câmbio, crédito e seguro; em segundo plano se encontra o interesse na arrecadação. Por fim, tem função para-fiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas que este as desenvolve através de entidades específicas. A título de exemplo, pode-se citar as contribuições anuais pagas pelos profissionais à órgãos como OAB, CREA, CFC etc. (MACHADO, 2010)

No que tange especificamente ao IPTU, a maioria da doutrina o classificava como um imposto com função fiscal, ou seja, de gerar receitas para os Municípios ou Distrito Federal.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 esta classificação se tornou ultrapassada, na medida em que o IPTU passou a ser utilizado também como um instrumento de política urbana, nos termos do art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal. Daí deflui que o IPTU pode ser extrafiscal quando tem a preocupação de atender à função social da propriedade.

Acerca das progressividades extrafiscal e fiscal convém a lição que segue:

Nos termos do inciso II, do § 4º, do art. 182 da Constituição Federal, o IPTU poderá ser progressivo para regular a função social da propriedade urbana. Nesse tipo de tributação, o fim visado não é o aumento da arrecadação tributária, mas, o desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar social de seus habitantes, tarefa conferida ao Poder Público municipal, nos termos do art. 182 caput da Carta Política.

A progressividade fiscal, ou seja, aquela decretada no interesse da arrecadação, levando em conta a capacidade contributiva, tem seu fundamento no § 1º, do art. 145 da Constituição Federal, norma de natureza programática que preconiza, sempre que possível, a graduação do imposto segundo a capacidade contributiva. Essa capacidade é aferida objetivamente. Nesse tipo de progressividade, somente o valor venal do imóvel poderá ser tomado como parâmetro para progressão de alíquotas, à medida em que apenas ela espelha, objetivamente, a capacidade econômica do proprietário-contribuinte. A consideração de qualquer outro fator ou elemento retira a natureza fiscal da progressividade. (HARADA, 2002. p.345-358).

No caso do IPTU, o atual § 1º do art. 156 da Constituição Federal prevê progressividade em função da base de cálculo (inciso I) e, ainda, estabelecimento de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel (inciso II), o que evidencia a adoção de uma progressividade fiscal, ou seja, fundada na presumível capacidade econômica do contribuinte. Já o art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal prevê a progressividade das alíquotas no tempo, em razão da subutilização ou subaproveitamento do solo urbano, com o objetivo de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

4 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

4.1 NATUREZA JURÍDICA DO IPTU

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência municipal, tem previsão no artigo 156, I da Constituição Federal e no artigo 32 do Código Tributário Nacional. Sua hipótese de incidência é a propriedade, o domínio útil ou a posse, de bem imóvel por natureza ou acessão física, situado na zona urbana do Município, desde que servido por, no mínimo, dois dos melhoramentos arrolados no § 1º daquele dispositivo.

O IPTU foi classificado, ao longo dos anos, como imposto real, visto que seu lançamento leva em consideração exclusivamente as características do imóvel tributado. Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, nos termos do artigo 33 do Código Tributário Nacional.

Segundo ROSA JUNIOR (2001, p. 358), é “aquele que em sua instituição visa única e exclusivamente à matéria tributável, abstraindo, portanto, a pessoa do contribuinte”. Difere portanto daqueles impostos instituídos em função do sujeito passivo, os ditos pessoais.

Para MORAES (1999, p. 439), o IPTU como típico imposto real que é:

É calculado sem atender as condições pessoais do contribuinte, ou melhor, ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o sujeito passivo). Os impostos reais gravam o contribuinte tendo em vista apenas a matéria tributável, segundo seus caracteres objetivos específicos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte. A alíquota tributária é fixada exclusivamente em função apenas das circunstâncias materiais da situação de fato prevista na lei.

Há tributaristas renomados porém que refutam esta classificação alegando que todos os impostos atingem o patrimônio do contribuinte, visto que a relação se efetiva entre pessoas (Estado e contribuinte) e a propriedade é mero objeto constituinte da obrigação, sendo o imposto de natureza pessoal, portanto. (COELHO, 1990)

4.2. FINALIDADES DO IPTU

A finalidade do IPTU é tipicamente fiscal, ou seja, seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios. Porém, no mundo moderno é difícil localizar um imposto que não tenha também função extrafiscal, conforme entendimento de Hugo de Brito MACHADO (2010, p. 410).

A extrafiscalidade, como define CARRAZZA (2011), consiste no uso de instrumentos do Direito Tributário – cuja finalidade principal é a arrecadação para os cofres públicos (a que se chama de finalidade fiscal) – com fins diversos, ou seja, com fins não-fiscais ou extrafiscais. No caso, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público.

Para Paulo de Barros CARVALHO (2010, p. 286), temos que:

Fala-se em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que os outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (CARVALHO, 2010, p. 286)

Por outro lado, para o mesmo autor, a extrafiscalidade:

(...) vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. (CARVALHO, 2010, p. 287)

Desde a entrada em vigor do Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10257/2001), o IPTU passou a ser visto também com outros olhos, visando a adequação da propriedade a sua função social, assunto que será melhor tratado mais adiante. No caso prático, para saber a função do IPTU em cada caso é necessário perquirir se o imóvel tributado está cumprindo ou não sua função social, uma vez que se estiver, segue-se a regra - função fiscal, se não a exceção - função extrafiscal.

5 AS MODALIDADES DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IPTU

A progressividade das alíquotas significa, em linhas gerais, que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores, na medida em que se ampliar a base de cálculo ou surgirem situações concretas que o Estado pretende desestimular (por exemplo, o subaproveitamento de áreas urbanas). É o caso do imposto de renda.

No caso do IPTU, cabe ao Município através de lei definir a alíquota a ser cobrada, porque nem a Constituição nem o CTN a definiram nem criaram limitação expressa. No entanto a Norma Constitucional veda por força do inciso IV do Art. 150 utilizar tributo com efeito de confisco, o qual caberá ao judiciário, quando provocado, dizer se tem caráter confiscatório ou não.

Sabe-se, também que a alíquota do IPTU não poderá ser superior a 15%, uma vez que este valor só é utilizado em situações extremas, quando a propriedade não esteja cumprindo sua função social de acordo com o previsto no art. 7º, § 1º da Lei 10.257/2001 - Estatuto das Cidades.

A progressividade da alíquota do IPTU dá-se por duas maneiras no direito Brasileiro, a primeira prevista no art. 156, § 1º e a outra no artigo 182, § 4º, ambos da Magna Carta.

5.1 A PROGRESSIVIDADE NO TEMPO

Para entendermos a progressividade no tempo ou extrafiscal, e conveniente tecermos alguns comentários prévios acerca do principio da função social da propriedade.

A propriedade é o direito real por excelência que confere ao seu titular os direitos, ou atributos, de uso, gozo e disposição de coisa, além de poder reavê-la de quem quer que injustamente a possua, conforme preceitua o artigo 524 do Código Civil.

Ocorre que a propriedade não é, na atualidade, um direito absoluto em favor do seu titular. Ele pode e deve fazer uso do bem, mas sempre tendo em vista o bem social. Justamente nessa concepção é que reside a ideia de função social apregoada pela Constituição Federal de 1988.

Essa condição, que determina o uso do bem em favor de todas as pessoas, e não apenas do titular, opera em relação a todas as formas de propriedade: mobiliária ou imobiliária, urbana ou rural.

A Carta Brasileira atual garante o direito de propriedade no seu artigo 5º, que traz o rol dos direitos e garantias fundamentais, contanto que atenda às exigências da sua função social:

Artigo 5º - (...)
(...)
XXII - é garantido o direito de propriedade;
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Por outro lado, também manteve a propriedade e a sua função social como um dos princípios conformadores da ordem econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)
II - propriedade privada;
III - função social da propriedade;

Assim, a propriedade em geral, de acordo com a tradição constitucional brasileira, não mais possui contornos de direito individual puro, nem deve ser entendida como uma instituição do Direito Privado. É, ao revés, instituição pertencente ao Direito Público, eis que princípio constitucional da ordem econômica.

O artigo 182, § 2º, que relaciona a função social deste tipo de propriedade com as exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressas no plano diretor dispõe que:

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

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

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

Estas disposições são complementadas com o disposto pelo § 4º do mesmo artigo, que permite ao Município impor até mesmo a desapropriação para o uso degenerado da propriedade urbana.

Importante salientar, assim, que o proprietário do imóvel está sempre adstrito a uma obrigação de fazer para que o seu direito de propriedade cumpra a função social que lhe é destinada, consubstanciada na utilização conforme o plano diretor. A imposição de comportamentos positivos é característica da função social, conforme preceitua Eros Roberto GRAU (1997, p. 255), quando diz que:

O que mais releva enfatizar, entretanto, é o fato de que o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário - ou a quem detém o poder de controle, na empresa - o dever de exercê-lo em benefício de outrem, e não, apenas, de não o exercer em prejuízo de outrem. Isso significa que a função social da propriedade atua como fonte de imposição de comportamentos positivos - prestação de fazer, portanto, e não, puramente, de não fazer - ao detentor do poder que deflui da propriedade. (GRAU, 1997, p. 255)

Justamente para o fim de estimular o proprietário de imóvel urbano a dar cumprimento a função social da propriedade que surgiu a primeira modalidade de progressividade prevista por nossa Constituição Federal e que esta contida no art. 182, § 4º. E uma sanção para a propriedade que não esteja cumprindo sua função social estabelecida no plano diretor da cidade, e foi a partir dela que o IPTU passou a ter, também função extrafiscal. Sua redação é a seguinte:

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

(...)

§ 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.

A progressividade do IPTU prevista neste dispositivo constitucional é a progressividade específica para ordenamento das funções sociais da propriedade de per si, só podendo ser exercitada através da modalidade ali prevista: a progressividade no tempo.

Foi regulamentada pelo Estatuto da Cidade (Lei 10257/2001), que surgiu como um interventor limitador da propriedade privada visando compelir os proprietários de imóveis urbanos a darem função social a seus bens imóveis. Para tanto criou mecanismos jurídicos, tais como o parcelamento e edificação compulsória de áreas, desapropriação para fins de reforma urbana e o IPTU progressivo no tempo, entre outros.

Na verdade o IPTU progressivo previsto em referido Estatuto é um tributo ambiental, tendo como objetivo claro incentivar a mudança de comportamento dos agentes econômicos, mas a estes cabe a decisão de pagar o tributo ou adaptarem-se as regras urbanísticas. Segundo SETTE (2007, p. 148), “Se fosse sanção não daria essa flexibilidade, e, sim, viria em forma de proibição sujeita a multa ou outra pena.”

Não é essa a opinião de BARBOSA (2007), para quem o IPTU progressivo do artigo 182 da CF é verdadeira sanção, vez que “se o proprietário do imóvel o utiliza em violação aos fins urbanísticos do Município, ele é penalizado com imposto maior, progressivo.” (BARBOSA, 2007, p. 100)

A CF, ao estabelecer a própria textura do direito de propriedade sobre bens imóveis, no art. 182, § 4º, previu que, de forma sucessiva, poderia o Poder Público adotar vários mecanismos para que se tivesse o adequado aproveitamento do imóvel urbano, a começar da compulsoriedade, que o Estatuto previu nos arts. 5º e 6º.

Assim, de acordo com o art. 7º do Estatuto, não tendo havido o cumprimento das obrigações impostas pela notificação ao particular no prazo e nas condições determinadas pelo Poder Público, abre-se espaço para que se utilize o segundo mecanismo constitucional fixado para o adequado aproveitamento do imóvel urbano, a saber, a progressividade do imposto sobre a propriedade territorial e urbana.

Destarte, os pressupostos para o estabelecimento da progressividade do IPTU como instrumento de política urbana são: a) a existência de um plano diretor; b) a existência de uma lei municipal específica para a área incluída no plano diretor; c) a existência de notificação ao particular, devidamente averbada no registro de imóveis, que fixe prazo e condições ao particular para que cumpra as obrigações estatuídas na lei municipal específica; d) o descumprimento das obrigações pelo particular.

Presentes referidos pressupostos poderá o Poder Público, a partir do ano seguinte ao que se efetivou a alíquota do imposto, consoante o fixado na lei municipal específica da área incluída no plano diretor, majorar a alíquota que não poderá entretanto exceder a duas vezes a do ano em que se deu o descumprimento, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

A jurisprudência nunca discutiu a possibilidade de aplicação dessa modalidade de progressividade extrafiscal, visto que cumpria e cumpre a função social da propriedade.

5.2. A PROGRESSIVIDADE FISCAL

O artigo 156 da Constituição Federal dispõe *in verbis*:

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, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Segundo tal modalidade de progressividade, o que se leva em consideração não é propriamente a boa ou má destinação dada ao imóvel, mas a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ou seja, quem tem imóvel de maior valor tem maior capacidade de contribuição.

O princípio da capacidade contributiva econômica do contribuinte (artigo 145, § 1º da Constituição Federal) busca dar vida constitucional ao princípio da igualdade, havendo de ser visto como uma consequência deste último.

Em consonância ao princípio da igualdade tributária desdobra-se o princípio da capacidade contributiva. Diante disso que, para uma completa efetividade do princípio da igualdade, deve ser almejada a mensuração da capacidade contributiva do sujeito passivo. Permite-se dessa forma, uma melhor identificação dos indivíduos tributados, aplicando-lhes, conseqüentemente, um gravame fiscal que melhor se aproprie à sua posição financeira.

Perante a capacidade contributiva, visa-se que cada indivíduo venha contribuir para com a coletividade em função de sua respectiva força econômica, levando em

consideração a riqueza e o ônus de cada tributo. Ademais, é mediante tal princípio, atrelado ao da igualdade, que surge o poder atuante e controlador do contribuinte perante o Legislativo e o Judiciário no intento de desautorizar qualquer forma de tributação perversa. Já foi dito acima que o IPTU é um imposto real e justamente por esse motivo a doutrina e jurisprudência sempre debateram largamente acerca da adoção de critérios subjetivos (caracteres do contribuinte, local e uso do imóvel) no cálculo do referido tributo.

A adoção da progressividade autorizada pelo artigo 156 da Constituição Federal autorizaria o Município a instituir, hipoteticamente, faixas de alíquotas diferenciadas de acordo com o valor venal dos imóveis. Assim, imóveis mais simples teriam alíquotas menores e imóveis mais caros e luxuosos, alíquotas maiores. Estabelecer-se-ia uma presunção de capacidade contributiva segundo o valor do imóvel pertencente ao contribuinte.

Roque Antônio Carrazza posiciona-se no sentido da aplicabilidade da capacidade contributiva ao IPTU. Afirma que aquele proprietário com imóveis de maior valor, não deve somente ser mais tributado, mas, sim, “deve proporcionalmente ser mais tributado”, ou seja, submetido a uma alíquota maior. Exemplifica a situação o referido autor, do seguinte modo:

Assim, se o imóvel urbano de “A” vale 1.000 e o imóvel urbano de “B” vale 10.000, o primeiro paga 1 e o outro, 10, ambos estarão pagando, proporcionalmente, o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige, *in casu*, que “A” pague 1 e “B” pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário do imóvel mais caro, revela possuir maior capacidade contributiva do que “A”. Se ambos forem tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em desacordo com a capacidade contributiva de cada qual. (CARRAZZA, 2011, p. 91)

Sendo um assunto extremamente polêmico, que gera posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais diversos, optamos por discutí-lo em tópico próprio a seguir.

6 POSICIONAMENTO DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA

A progressividade do IPTU sempre mereceu posicionamentos divergentes tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Antes da edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, o STF sempre declarou inconstitucional a progressividade fiscal de Alíquota do IPTU (Súmula, 589) de competência dos municípios. O entendimento

era de que o IPTU é imposto real e, assim sendo, sob o império da Constituição não era admitida a progressividade fiscal (RE.153.771-MG e RE.199.281-6 SP). Segundo a referida Corte, apenas seria possível a progressividade do IPTU nos termos do artigo 182, § 4 da Lei Máxima, presentes assim, a destinação do imóvel e o planejamento urbano.

A sistemática oposição do STF quanto à progressividade do IPTU gerou a edição da Emenda Constitucional 29/2000, que possibilitou aos municípios a instituição de alíquotas progressivas de IPTU em razão do valor, localização e uso do imóvel.

É relevante esclarecer que a grande discussão que mobiliza a doutrina e a jurisprudência, reside na constitucionalidade ou não da progressividade fiscal do IPTU, contida no artigo 156, §1º, incisos I e II. Ressalte-se que as discussões sobre constitucionalidade do IPTU progressivo não atingem o IPTU progressivo no tempo previsto no Estatuto da Cidade (Lei n.º 10.257, de 10.07.2001) e fundamentado no artigo 182, II, § 4º, da Magna Carta.

Os que defendem a inconstitucionalidade da EC 29/2000 entendem que a instituição da progressividade fiscal do IPTU no Texto Constitucional não guarda compatibilidade com as limitações ao poder de emenda, e que a referida alteração seria contrária à cláusula pétrea que garante ao contribuinte o direito de ser tributado com alíquotas progressivas somente diante de impostos pessoais.

Sustentam que ao promulgar a referida Emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado, e que este não teria legitimidade para alterar a garantia dos contribuintes de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais, por consistir em uma cláusula pétrea.

Parte da doutrina continuou a sustentar a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU – desta vez, com base na tese de inconstitucionalidade da própria EC nº 29/2000. A alegação é de que ela contrariaria cláusula pétrea, que seria a consubstanciada no artigo 145, § 1º da Constituição Federal. Ou seja: somente impostos pessoais poderiam realizar o princípio da capacidade contributiva e, portanto, serem submetidos à progressividade. Além disso, alega-se que o princípio da isonomia seria violado quando da instituição da progressividade em função do valor venal do imóvel.

Werner Nabiça COELHO (2003) leciona que:

A aplicação progressiva do IPTU significa uma forma de bitributação velada e espúria, pois equipara o valor venal do imóvel à renda e ao preço, como se eventual valorização nominal representasse renda nova ou transmissão em potencial de titularidade, quando, na verdade, é mero valor presumido, passível de dimensionamento para baixo no momento da transação de compra e venda de imóveis, e, por outro lado fere o direito de propriedade,

pois o transforma em peso economicamente proibitivo, configurando confisco, além, é claro, de ferir o direito à igualdade, pois o valor do imóvel não é medida confiável para aferimento da capacidade contributiva ensejadora de progressividade, a progressividade requer riqueza nova realizada ou por realizar, atual ou iminente, portanto; ou seja, riqueza pecuniária e não meramente contábil. (COELHO, 2003, p. 8)

Tal linha sustenta ainda a impossibilidade de se instituir o IPTU progressivo com base numa diferenciação técnica entre impostos reais e impostos pessoais. O IPTU, nesse contexto, é um imposto de caráter real.

Miguel REALE (2002) entende que esse enquadramento da propriedade urbana em um novo sistema tributário, com acréscimo de um novo critério para cobrança progressiva do IPTU, consistiu, inegavelmente, inovação que vem atingindo um direito e garantia assegurados aos proprietários pelo § 4º, inciso IV, do art. 60, da Lei Maior. Assim, efetivamente, com a edição da EC nº 29/2000 houve lesão de uma cláusula pétrea constitucional.

O STF, logo após a edição da EC 29 editou a Súmula 668, sem contudo analisar a questão da constitucionalidade da referida Emenda. A Súmula dispõe que:

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.

Parte substancial da doutrina porém, defende a constitucionalidade da EC29/00 e, portanto, acredita na possibilidade da progressividade fiscal do IPTU, e traz como principais fundamentos a chamada subjetivação dos impostos reais, como é o caso do IPTU, bem como a legitimidade da Emenda Constitucional para modificar “cláusula pétrea”. Afirmam ainda que o STF, ao afastar, no passado, a progressividade fiscal do IPTU com fundamento em ele ser um imposto de caráter real, baseou-se em fundamento equivocado.

Defendem que não há incompatibilidade entre impostos reais e progressividade. Isto por que todo imposto não deixa de ser real e pessoal ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito de direito em razão do seu patrimônio. Assim a diferenciação mostra-se relativa, razão pela qual todos os impostos pessoais, quanto os reais, como é o caso do IPTU, devem ser orientados pelo princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

Clèmerson Merlin CLEVE (2001), defensor da constitucionalidade da Emenda afirma que ela tem, na verdade, caráter declaratório, pois a Lei Fundamental não só autoriza, como também exige, a progressividade como uma forma de realização

do princípio da justiça fiscal. As cláusulas pétreas, antes de violadas, estão sendo concretizadas e realizadas pela alteração no regime jurídico de cobrança do IPTU.

Segundo essa mesma corrente, o legislador constitucional, ao autorizar a progressividade em razão do valor venal do imóvel, instituiu um instrumento de justiça tributária que busca atuar no sentido de promoção de uma igualdade substancial, e não apenas formal, em relação aos contribuintes. (OLIVEIRA, 2006)

A Constituição Brasileira estabelece como próprios objetivos do Brasil garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e assegurar a igualdade entre todos os cidadãos. É uma consequência natural de tais ditames que se proponha aceitar a progressividade não somente como uma mera possibilidade, mas como a possibilidade mais coerente com o Texto Constitucional.

A norma constitucional tem presunção de aplicabilidade, portanto, enquanto este dispositivo perdurar na Constituição será aplicável à hipótese de progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, de sua localização e de uso. (SOUZA, 2008)

BARBOSA (2007) desenvolve um interessante raciocínio quanto a progressividade prevista no artigo 156 da Constituição Federal quando diz tratar-se também de progressividade extrafiscal e não puramente fiscal. Isso porque quando se leva em consideração o maior valor do imóvel, sua luxuosidade, seu uso ou local onde está situado são adotados critérios urbanísticos, políticos e sociais, ou seja, extrafiscais.

O primeiro caso concreto submetido a apreciação do Judiciário foi a Lei nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001, do Município de São Paulo. O IPTU do referido município passou a ser regido de acordo com a destinação do imóvel – se residencial ou não – variando sob tal ângulo de 1% a 1,5%. Com relação ao valor venal do imóvel, a referida lei cria critérios de desconto e de acréscimo, conforme a faixa de valor do bem tributado.

O Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo decidiu pela ilegalidade da Lei municipal acima mencionada, vez que não observou, dentre outros elementos, o princípio da função social da propriedade.

O Município de São Paulo não se conformou com a referida decisão e interpôs Recurso Extraordinário junto ao Supremo Tribunal Federal (RE 423.768) alegando que entre as cláusulas pétreas, não se inclui a vedação ao direito de se instituir imposto progressivo de natureza real. Além disso, segundo o recurso, a instituição de alíquotas diferenciadas em razão da localização, do valor e do uso do imóvel deu-se em respeito ao princípio da isonomia, atendendo assim ao princípio da capacidade contributiva.

Assim decidiu a Suprema Corte:

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNCAO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL N 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 29/2000. (Recurso Extraordinário 423.768 São Paulo, DJe 86, publicado em 10/05/2011)

Em seu brilhante e extremamente didático relatório, o Ministro Marco Aurélio leciona que:

Ora, a Emenda Constitucional 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 ao patrimônio.

O Tribunal Pleno do STF na análise do mesmo caso diz:

O IPTU é inequivocamente um imposto real. Não entendo porém que do §1º do art. 145, possa-se inferir uma proibição a implementação da capacidade contributiva a impostos reais, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido. A Constituição apenas proclama sua preferência pela criação de impostos pessoais, que, com certeza, são instrumentos que mais facilmente realizam a isonomia tributaria. No entanto, a progressividade, por garantir a observância da capacidade contributiva, deve, sempre que possível, ser utilizada. E essa foi a intenção da EC 29/2000.

Segundo o mesmo relatório, no caso de impostos reais não é possível auferir a capacidade contributiva global do contribuinte, porém é perfeitamente presumível que aqueles que possuem imóveis de maior valor podem contribuir de forma mais onerosa do que aqueles que possuem imóveis de menor valor.

CARAZZA (2011) citado na decisão do Tribunal Pleno diz:

Enfatizamos que a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU e aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características, etc), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Não fosse assim, além da incerteza e insegurança, proliferariam situações deste tipo: pessoa pobre, mas que adquiriu caríssimo imóvel em período economicamente faustoso de sua vida profissional, estaria a salvo do IPTU. Ou deste: num prédio de alto luxo, com um apartamento por andar, cada proprietário pagaria um IPTU diferente (assim, v.g. o banqueiro bem sucedido pagaria o imposto no grau máximo e o aposentado, que recebe pensão previdenciária do INSS, nada pagaria). (CARAZZA, 2011, p., 91)

Para o citado autor, a propriedade de imóvel de luxo já seria presunção absoluta da existência de capacidade contributiva para pagamento de IPTU, não sendo o caso

de se analisar individualmente a situação econômica de cada contribuinte antes do lançamento do referido tributo. (CARAZZA, 2011)

E prossegue o jurista:

A capacidade contributiva revela-se no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano. Do contrário, não se teria mais mãos a medir. Apenas a guisa de exemplo, dois proprietários de imóveis urbanos idênticos pagariam IPTUs diferentes só porque um deles é rico industrial, modesto aposentado. Não é só isto, obviamente, o que a Constituição quer. O IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva e para isso, deve ser progressivo. Esta é a progressividade fiscal, de exigência obrigatória. (CARAZZA, 2011, p. 92)

Com clareza impar o autor acima citado nos remete a conclusão de que a progressividade fiscal, na realidade, é um método de se dar validade aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, vez que dimensiona a carga tributária conforme a manifestação de riqueza do contribuinte.

Com a decisão favorável a legislação do Município de São Paulo, o Supremo Tribunal Federal acalma o debate acerca da constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 e por consequência da legalidade de leis municipais que venham a instituir progressividade fiscal para o IPTU.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se através do presente artigo investigar as controvérsias que giram em torno da possibilidade de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – através de alíquotas progressivas.

No decorrer deste estudo, foi de suma importância a análise dos conceitos que envolvem o imposto que ora se trata, principalmente sua classificação, tão debatida na doutrina e na jurisprudência, qual seja, se trata-se de imposto real ou pessoal.

A atual Constituição Federal possui duas modalidades de IPTU progressivo, quais sejam:

- I) A progressividade fiscal, que relaciona-se ao artigo 156, § 1º, incisos I e II da Constituição Federal de 1.988, em que sua aplicação é independente da ocorrência dos pressupostos estabelecidos no art. 182, § 4º. No caso, seria aquela parcela fixa que todos os proprietários de imóveis pagam de IPTU e que se destina ao caixa único para a administração fazer frente às obrigações governamentais. Nestes casos a progressividade dar-se-á em

razão do valor do imóvel ou de acordo com a localização e uso do mesmo; e,

II) A extrafiscal: relaciona-se ao IPTU progressivo no tempo, como coerção, que incide quando o proprietário do imóvel urbano não cumpre o prazo da obrigação de parcelar ou edificar nos termos do plano urbanístico local, previsto no artigo 182, § 4º da CF. A finalidade do poder público municipal na utilização do IPTU progressivo no tempo não é a arrecadação fiscal, mas sim a de induzir o proprietário do imóvel urbano a atender sua função social – mudar o comportamento do agente econômico. Neste caso, a parte da progressividade visa melhorar a destinação da propriedade de forma a proporcionar bem-estar e incentivar o atendimento aos direitos metaindividuais. (SETTE, 2007)

O STF, antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional 29/00 entendeu pela impossibilidade da progressividade fiscal do IPTU, primeiramente por se tratar de um imposto de natureza real, não sujeito, portanto à progressividade fiscal; segundo, por que entendeu que o inciso II, do §4º, do art. 182 limitava a disposição do art. 154, §1º, vez que apenas permitia a progressividade-sanção, ou seja, para assegurar a função social da propriedade, reputando-se inconstitucional qualquer outra forma de progressividade do referido imposto.

Identificamos duas correntes, com idéias e justificativas distintas no que tange à possibilidade de termos uma progressividade fiscal na incidência do IPTU.

A primeira corrente afirma que é incompatível a progressividade fiscal com o IPTU por ser este um imposto de natureza real, e por esse motivo não pode ser progressivo em função do valor venal do imóvel, pois este não é meio seguro para avaliar a capacidade contributiva do sujeito. Ademais, entendem que a EC 29/00 é inconstitucional, porque alterou cláusula pétrea, mudando a hipótese de incidência do referido imposto, acabando com a garantia do contribuinte de não ser tributado através de alíquotas progressivas fiscais.

A segunda entende que é possível e, portanto, constitucional a incidência da progressividade fiscal no IPTU, pelo fato de que há uma personalização dos impostos reais, pois sempre quem é onerado é o sujeito, titular do bem tributado, e o valor do imóvel do imóvel é uma presunção de capacidade contributiva, o que é suficiente para onerar o contribuinte. Ainda, sustentam

que a EC 29/00 não trouxe inovação alguma e por isso não atingiu cláusula pétrea, apenas explicitou o que já era previsto.

O Supremo Tribunal Federal em recente decisão acerca da legalidade de Lei do Município de São Paulo que institui a progressividade fiscal para o IPTU posicionou-se no sentido de que a lei é legal, vez que a Emenda Constitucional nº 29/2000 não traz qualquer inconstitucionalidade.

Segundo referido Tribunal Superior a Emenda não afasta qualquer cláusula pétrea, conforme argumentam alguns, mas simplesmente dá o real significado ao já disposto anteriormente pela Constituição Federal sobre a graduação dos tributos.

É possível concluir assim que a instituição de alíquotas progressivas do IPTU, quer seja em decorrência do valor do imóvel, seja em função do uso ou de sua localização, ou, ainda, a sua cobrança progressiva no tempo, quando o imóvel se encontrar subutilizado ou não edificado são medidas que estimulam a destinação social do imóvel e também preservam a necessária justiça tributária.

REFERÊNCIAS

BALLARINI, Sergio Dante. **IPTU Progressivo causa dano moral coletivo ambiental**. 1ª ed., São Paulo: Suprema Culta Editora, 2010.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Editora Pillares, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. 44ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

CLÈVE, Clèmerson Merlin e SEHN. **IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 – Legitimidade da Progressão das Alíquotas em Razão do Valor Venal do Imóvel.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, ano 11, n. 52, p.26/43, jul-ago. 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988.** Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Werner Nabiça. IPTU, zona urbana e alíquotas perante o sistema federativo e a emenda constitucional N. 29/2000. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 118, 30 out. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4388>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem Econômica na Constituição de 1988**, 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

HARADA, HIYOSHI. Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: Aspectos Jurídicos Relevantes.** São Paulo: Quartier Landin, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31ªed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa : planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 7ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Curso de Direito Tributário.** Centro de Extensão Universitária. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo, Saraiva, 1990.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Ana Carolinade; TIMOTEO, Gabriele Louise Soares. **Os desdobramentos**

da implantação do IPTU progressivo: uma análise interdisciplinar. Monografia, IPEA, São Paulo, 2006.

PINTO, Keziah Alessandra Vianna Silva. **Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial urbana.** Disponível em: http://www.direitounisal.com.br/Direito_Lorena/Revista_Juridica_On-line_files/8_IPT_1.pdf. Acessado no dia 20 de março de 2012.

REALE, Miguel, **O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, junho-2002. São Paulo: Oliveira rocha Comércio e Serviços LTDA.

ROSA JUNIOR, Luis Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito tributário.** 15ªed. Atualizada. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2001.

SETTE, Marli Teresinha Deon. **O IPTU progressivo no tempo como agente indutor da mudança de comportamento dos agentes econômicos.** Revista Juridica da Universidade de Cuiaba., v. 9, p. 127-150. EdUNIC, 2007.

SOUZA, Mauro Cesar João da Cruz e. **A Evolução do IPTU e a busca da função social da propriedade.** Disponível em: <http://www.soartigos.com/artigo/767/A-EVOLUCAO-DO-IPTU-E-A-BUSCA--DA-FUNCAO-SOCIAL-DA-PROPRIEDADE/>. Acessado no dia 10 de maio de 2012.