

IPTU E SUA DISCUTIDA PROGRESSIVIDADE

* José Geraldo Hemétrio

**Graduado em DIREITO pela FACULDADE DE DIREITO DO VALE DO RIO DOCE,
Graduação em LETRAS pela FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DE CARATINGA,
Especialista em DIREITO PÚBLICO pela FACULDADE DE DIREITO DE SETE LAGOAS,
Especialista em DIREITO PROCESSUAL pela FACULDADE DE DIREITO DE IPATINGA,
Especialista em DIREITO PÚBLICO pela Universidade Federal de Minas Gerais.
Atualmente é PROFESSOR da FACULDADE DE DIREITO DE IPATINGA, Membro titular da Turma Recursal dos Juizados da TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS e Juiz de Direito da Vara da Fazenda Pública da TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS.
Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público.**

RESUMO

O IPTU é o imposto mais importante do Município e sua cobrança na forma como vinha acontecendo, sem levar em consideração fatores como tipo de imóvel, sua localização e utilização, não correspondia ao alcance voltado para os anseios arrecadatórios próprios de tributos locais. E foi preciso que vozes nesse sentido se voltassem para o Congresso Nacional conclamando àquela Casa que propusesse um projeto de Emenda Constitucional no sentido de dar ao imposto um caráter pessoal, seguindo o que dispõe o artigo 145, § 1º da Constituição Federal, de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.” Votada e promulgada a EC 29/2000, é claro que sobre ela se levantaram vozes e até mesmo de grandes expoentes de nossa doutrina, no sentido de se entender inconstitucional a possibilidade de se criarem vários tipos de alíquota para a cobrança de tal imposto, sempre considerado de caráter real, visto que a variação do valor de sua cobrança tinha repercussão não na alíquota – que era fixa – mas na variação da base de cálculo do imóvel. E foi com o propósito de trazer à baila tal discussão é que se propôs o presente trabalho, como forma de contribuir para o melhor entendimento sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU. Progressividade. Imposto

1 INTRODUÇÃO

O Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – é, cada vez mais, um tributo de grande importância, pois vem trazer reflexos na dinâmica da concentração nos grandes centros, demandando uma enorme gama de serviços básicos, de obras de infraestrutura e de racionalidade espacial. Daí, muitos são os interesses que se manifestam quando da cobrança desse imposto, vendo-se em jogo interesses econômicos, sociais

e políticos. A conclusão que se tira é de que é o imposto essencial para o desenvolvimento dos municípios e para o fortalecimento do princípio federativo, pois, sua cobrança de forma adequada faz com que estes dependam menos dos valores circunscritos aos repasses dos Governos Federal e Estadual, aumentando sua autonomia financeira e, em consequência, aumentando a autonomia administrativa e política.

Trazendo-se uma visão mais alargada a respeito da cobrança do tributo, em termos de Direito Comparado, lançam-se anotações extraídas da obra sobre o assunto elaboradas por Cíntia Estefania Fernandes.

Segundo a autora, na União Européia é elevado o número de países com grande número de pequenas autoridades locais, vendo-se padrões muito variáveis de cobrança, assim como a variedade de tributos que podem ser cobrados localmente.

Na Alemanha existe um imposto sobre edificações e outro sobre os terrenos, tendo os Municípios total autonomia para cobrar e definir taxa, sendo de menor importância o imposto sobre residências secundárias.

Na Bélgica, os principais impostos locais constituem-se, na verdade, em adicionais cobrados pelo Estado, sendo o principal tributo o adicional do Imposto de Renda de pessoas físicas, e o outro é um adicional sobre o imposto predial.

Na Dinamarca há o imposto predial, cobrado sobre o valor cadastral de edifícios e terrenos.

Na Espanha há o imposto sobre imóveis, calculado sobre o valor cadastral no país como um todo, e com alíquotas definidas nacionalmente, segundo as características do Município, com pouca margem de manobra.

Na França existem três tipos de impostos sobre bens imóveis cobrados pelos diferentes tipos de municípios, sob a forma de adicionais de impostos nacionais: um sobre edifícios, sobre os terrenos, ambos cobrados do proprietário e um terceiro, chamado de imposto sobre a habitação, incidindo sobre prédios residenciais. Os três têm como base o valor locativo dos imóveis.

Na Itália, o principal imposto local é o imposto municipal sobre os bens imóveis, baseado no valor cadastral dos prédios e dos terrenos sem edificação, com alíquotas variando de 0,4% até 0,7%.

No Reino Unido, o único imposto cuja alíquota é definida localmente é o *Council Tax*, pago por todas as famílias em função do valor dos bens imóveis, tendo o Estado o poder de reduzir o valor do imposto caso as despesas de funcionamento da autoridade local ultrapasse um nível pré-determinado.¹

2 ASPECTOS RELEVANTES DO IPTU

2.1 Progressividade e Extrafiscalidade

A progressividade é um critério de fixação de alíquotas, segundo o qual se estabelecem alíquotas variáveis de tributos. Conforme leciona Rubens Gomes de Sousa, pode ser dividida em simples e graduada.² Progressão simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributária. Progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.

¹ FERNANDES, Cíntia Estefânia. *IPTU – Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 251-252.

² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 171.

Aliomar Baleeiro considerou graduados os tributos progressivos cuja alíquota cresce à medida que se eleva a riqueza ou o volume da coisa a ser tributada, diversamente dos tributos cobrados pelo critério da proporcionalidade, de alíquota fixa. Entende Baleeiro que a progressão seria de três tipos: a) progressão aritmética (proporcionalmente progressiva), geométrica (progressivamente progressiva) e ainda regressiva (regressivamente progressiva).³

Trazendo uma origem histórica e em termos de Direito Comparado do instituto, Fernando Aurélio Zilveti esclarece que nos Estados Unidos a progressividade parece ter sido primeiramente utilizada no século XVII, no denominado *faculty tax*, como um suplemento dos impostos sobre o patrimônio, incidente sobre as colônias, alastrando-se entre elas até se instaurar definitivamente para todo o território unificado, após a guerra civil. No curso da história americana esse critério de tributação passou por momentos de maior ou menor utilização pelo Estado, introduzido-se no imposto de renda desde 1913, com alíquotas progressivas, que foram crescendo até atingir um pico de 91% durante a Segunda Guerra Mundial. Mais recentemente, comprovada sua inadequação para a finalidade arrecadatória, passou a ter sua aplicação gradativamente reduzida na tributação, tendo havido, no final do século passado, um processo de regressão de alíquotas em geral, tendo-se que contar com o convencimento dos americanos a abandonar seu compromisso histórico com a progressividade de acordo com a capacidade contributiva⁴

Ainda quanto à origem do instituto no Direito Comparado, informa Fernando Aurélio Zilveti que Montesquieu tratou superficialmente da progressão. Dizia que: Nos impostos pessoais a proporção injusta seria aquela que acompanhasse exatamente a proporção dos bens.” Numa primeira análise, ressalta Zilveti, pode-se pensar que Montesquieu fosse contrário à proporção e favorável à progressão. Entretanto, ele ataca justamente a progressão que se fazia nos impostos sobre o patrimônio e defendia que os tributos fossem cobrados na proporção das necessidades de cada um.⁵

³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais...**, *Op. cit.*, p. 751.

⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário...**, p. 169.

⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 169.

A progressividade fiscal, como critério para determinar quem deve suportar o ônus da tributação é e sempre foi um tema central da política fiscal e, muito embora tenha enfrentado diversas críticas ao longo dos tempos, em face de seu objetivo arrecadatório, até com relação à teologia marxista ganhou contornos significativos, informando Zilveti que, no final do século XIX, a progressão assumiu um papel importante para os marxistas, uma arma na luta de classes, prevista no Manifesto Comunista, destinada a distribuir a riqueza entre a classe operária. O argumento foi o de atenuar as desigualdades do mundo industrial do século XIX.⁶

Também na Alemanha hitlerista, o “Reich” justificou a economia de guerra” para majorar a alíquota do imposto de renda para 50%, por meio de um decreto de 4 de setembro de 1939, numa política arrecadatória cujos efeitos genocidas fazem corar os alemães até hoje.

No Brasil, a Carta de 1934, artigo 128, que dispunha sobre a ordem econômica, previa que o imposto sobre heranças e legado fosse progressivo, num claro aceno à extrafiscalidade pretendida pelo Estado naquela época.

Na atual Constituição, a progressividade tem previsão expressa, que faculta ao legislador graduar determinados impostos segundo o critério econômico da progressividade. O imposto de renda e o imposto predial e territorial urbano podem ser informados segundo o critério da progressividade. O artigo 153, § 2º da Constituição prevê que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, na forma da lei. Já o artigo 156, que dá competência aos Municípios para instituírem o IPTU, informa que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, II, o imposto poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, bem como poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 170.

Segundo Fernando Aurélio Zilveti, considerável parte da doutrina critica a progressividade fiscal, dizendo se tratar de um critério econômico tendencioso, na medida em que aplica a maior carga tributária àquele que, somente em tese, teria melhores condições econômicas para custear o Estado. Este, por sua vez, redistribui a riqueza para atender aos direitos sociais das pessoas menos favorecidas.

Ainda segundo o autor, a progressividade não é, em si, contrária nem conforme o princípio da igualdade na tributação. Assim, a progressividade seria aceitável, somente, como um meio de redistribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social. Tal redistribuição de riqueza, contudo, deve se feita segundo critérios bem delimitados de arrecadação e aplicação dos recursos em políticas sociais, por ser forma de regular a atividade privada segundo um critério social mais razoável.⁷

Comentando o instituto da progressividade em suas notas atualizadoras da obra de Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi assinala:

A rigor, pessoalidade e progressividade são técnicas de graduação da capacidade econômica articuladas, atreladas. A pessoalidade possibilita aquilo que Aliomar Baleeiro e outros juristas nacionais e internacionais denominam de capacidade contributiva subjetiva. Isso ocorre uma vez que a personalização dos impostos ou de certo leque de impostos acarreta a necessidade de elevação das alíquotas incidentes sobre as faixas de renda ou patrimônio dos economicamente mais ricos, de modo que o montante da arrecadação continue o mesmo. (...) Tecnicamente, a capacidade econômica somente é atendida se o legislador considerar tanto os critérios objetivos, como aqueles subjetivos. A Constituição Federal obriga o intérprete e aplicador do Direito Tributário a esse entendimento. Muitos sistemas tributários continuam a ter uma personalização acentuada, ao lado de uma elevada progressividade, apesar dos movimentos liberais da última década. (...) Hoje, os impostos progressivos são universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que não os empregue e essa utilização tende a estender-se cada vez mais, a maior número de impostos. Ao contrário do que se propala, o sistema tributário brasileiro continua muito objetivo e pouco progressivo, sem grandes alterações mesmo após a Constituição de 1988.⁸

⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. Op. cit., p. 176.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** : Rio de Janeiro, Forense, p. 750.

Ao lado da progressividade, o sistema tributário encampa igualmente o instituto da extrafiscalidade, que vem a ser uma forma usada pelo Estado de intervir nas finanças através do uso de tributos com fins não apenas arrecadatários, mas como meio de estimular ou desestimular condutas, funcionando como regulador da economia.

O Estado usa a tributação para executar suas políticas, pressionando o contribuinte a realizar determinadas condutas ou a abster-se de outras, o que, segundo Rui Barbosa Nogueira, se trataria da soberania regulatória.

Deve-se entender que, por meio da extrafiscalidade, o Estado pratica a justiça social, não necessariamente a justiça fiscal.

A extrafiscalidade consiste, também, numa forma da classificação dos tributos segundo a sua finalidade, de instrumento de condução de políticas sociais intervencionistas, por parte do estado. Essa intervenção deve ser, na medida do possível, justa e igualitária, jamais confiscatória. A extrafiscalidade serve à indução do cidadão a determinadas práticas, de acordo com a política de governo, verificada desde o império romano, conforme relata Fernando Aurélio Zilveti, ao dizer que, em 184 a C , estabeleceu-se em Roma o imposto sobre o luxo, com o intuito de frear a influência grega na cidade.⁹

A extrafiscalidade é utilizada, portanto, para estimular ou desestimular condutas. Com ela, o legislador persegue, em primeiro plano, finalidades de política econômica ou política social, normas indutoras de relevante importância para a Administração.

Além dessa utilização, seu uso serve ainda para estimular ou não determinadas atividades econômicas, quando considera conveniente do ponto de vista econômico ou social. Não há na extrafiscalidade um objetivo único de arrecadação. Às vezes, sequer se vislumbra esse objetivo, como nas isenções ou reduções de alíquotas dos produtos de primeira necessidade. O objetivo é eminentemente social, como há hipótese de se isentar ou reduzir a base de cálculo do IPTU sobre contribuintes aposentados ou que só

⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p. 191.

recebam o salário mínimo. O caso ilustrativo recente de extrafiscalidade no Brasil é a taxa federal de controle e fiscalização ambiental, introduzida no ordenamento fiscal pela Lei 10.165, de 27/12/2000, para o exercício do poder de polícia no controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e que utilizem recursos naturais.

Deve-se ressaltar que, a questão mais polêmica envolvendo a extrafiscalidade no Brasil, foi a progressividade do IPTU, anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 29, de 13/09/2000. A extrafiscalidade incontestável do IPTU progressivo, nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva. Diversos autores se manifestaram a favor e contra a progressividade do IPTU sem, contudo, chegar a um consenso acerca da adequação do IPTU progressivo ao princípio da capacidade contributiva. No caso do IPTU previsto no art. 182, § 4,º II da Constituição, o imposto tem caráter de sanção, com função nitidamente indutora de reprimir a má utilização do solo urbano, instrumento de intervenção sem objetivo meramente arrecadatório. Não há na norma indutora qualquer liame com a capacidade contributiva.

2.2 IPTU Progressivo no Tempo

Esta modalidade de progressão foi criada pela Carta Magna de 1988, art. 156, § 1º, conjugado com o art. 182, § 4º, II, que facultou aos Municípios a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de forma progressiva no tempo. Pelo dispositivo citado, necessita-se de lei específica para área incluída no Plano Diretor e deve o imóvel caracterizar-se por ser solo urbano não edificado, sub-utilizado ou não utilizado de forma que promova seu adequado aproveitamento.

Como adverte Valéria Furlan, hodiernamente não há mais razão para se falar em impostos *neutros*, pois de alguma forma a instituição, isenção ou majoração de impostos estão voltadas ao atingimento de objetivos extrafiscais.¹⁰

¹⁰ FURLAN, Valéria. **IPTU**. São Paulo:Malheiros, 2004, p. 143.

Acentua ainda a autora que a progressividade no tempo seria aquela cujo critério é de se elevar gradativamente a alíquota do IPTU, exercício a exercício, conforme certas condições, visando a minimizar a especulação imobiliária, expulsar indústrias nocivas, desestimular a manutenção ou proliferação de imóveis em situação irregular.¹¹

Em artigo sobre o assunto, ressalta José Eduardo Soares de Melo:

A circunstância de a Constituição haver considerado a progressividade do IPTU em dois capítulos distintos (sistema tributário – art. 156, § 1º, e ordem econômica – art. 182, § 4º, II), não significa autonomia e tratamentos jurídicos diferenciados, uma vez que a progressividade justifica-se no âmbito do desenvolvimento urbano, condicionado a prévia edição de lei específica para área incluída em plano diretor, no contexto da função social da propriedade. Injustificável a progressividade do IPTU como singelo procedimento fiscal, de cunho meramente arrecadatário, divorciado da política de desenvolvimento urbano.¹²

Segundo Aires Fernandino Barreto, tal espécie de progressividade não teria caráter extra-fiscal, tendo por objetivo, apenas e tão-só, o servir como instrumento da manutenção e do uso da propriedade, em consonância com a função social que lhe foi constitucionalmente atribuída. Com efeito, segundo ele, a norma constitucional que disciplina a progressividade no tempo do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, ao estabelecer, no seu art. 182, § 2º, que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, evidencia que a Constituição classifica a propriedade urbana em duas espécies, absolutamente distintas: a) a que não cumpre sua função social; b) a que cumpre sua função social.¹³

¹¹ FURLAN, Valéria. *Op. cit.*, p. 155.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU**. A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.1. São Paulo: Dialética, pp. 41-56.

¹³ BARRETO, Aires Fernandino. **Aspectos Tributários Relevantes Decorrentes do Plano Diretor Municipal** – Progressividade do IPTU e Outras Exigências Pecuniárias. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 89, pp. 7-19.

Autores há, entre eles Cíntia Estefânia Fernandes, que divergem de Aires F. Barreto, entendendo se tratar a progressividade no tempo como de natureza extrafiscal.. Eis a forma como se expressa aquela autora:

Aqui se depara com uma progressividade de alíquotas de cunho preponderantemente extra-fiscal, por não ter o proprietário dado à sua propriedade a destinação estabelecida no Plano Diretor do Município, mantendo solo urbano não edificado, sub-utilizado ou não utilizado, portanto, estando infringindo a função social da propriedade, infração no mais elevado grau, o que dá ensejo à aplicação de uma alíquota progressiva no tempo, impositiva e coercitiva.¹⁴

A respeito de algumas divergências doutrinárias no sentido de entender-se tal modalidade de tributação como de caráter sancionatório, a citada autora com tal não concorda, afirmando se tratar o instituto da sanção como norma estranha àquela impositora do tributo, ante a previsão do art. 3º do Código Tributário Nacional, que não admite tributo com caráter de sanção de ato ilícito.¹⁵

Idêntica posição doutrinária é mantida por Valéria Furlan, que afirma não se tratar de tributar um fato ilícito, pois o fato gerador do IPTU é a propriedade imobiliária, que se trata de fato lícito. A natureza sancionatória adviria da persistência do proprietário em fazer mau uso do seu imóvel, o que acarreta um agravamento de alíquotas, o que é diferente.¹⁶

Finalmente, há de se registrar que o entendimento mais sonante a respeito do IPTU no tempo, nos termos do art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, é de que não há necessidade de lei federal para que o Município possa colocar em cobrança o tributo.

3 A PROGRESSIVIDADE DO IPTU E A EC 29/2000

¹⁴ FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU** – Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 391.

¹⁵ FERNANDES, Cíntia Estefania. *Op. cit.*, p. 393.

¹⁶ FURLAN, Valéria. *Op. cit.*, p. 164.

Alçado ao posto de tributo de maior relevância quanto à aplicação concreta do princípio da função social da propriedade, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana era previsto na Constituição Federal de 1891, em seu art. 97, § 27, como tributo de competência dos Estados, só modificada pela Constituição de 1934, cujo art. 13, § 2º, II, transferiu para os Municípios a mencionada competência, determinando que fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda.¹⁷ A CF de 1946, em seu art. 29, I, manteve a competência privativa dos Municípios sobre o imposto predial e territorial urbano, o que foi confirmado pela Carta Constitucional de 1967 e pela EC n.1/69, bem como pela Constituição atual, que se refere ao imposto no art. 156, I, e seu § 1º, bem como no art. 182, § 4º. O CTN fixa as normas gerais sobre o IPTU nos arts. 32 a 34, integrantes da Seção II, do Capítulo III, do Livro I, posicionando o IPTU entre os impostos sobre patrimônio.

Muito se discute a respeito de sua classificação no rol dos tributos sistematizados na Carta Magna, sendo mais considerado como imposto de natureza real, uma vez incidir diretamente sobre o patrimônio dos particulares, sem a possibilidade da repercussão, própria dos impostos ditos indiretos.

Como bem exposto por Valéria Furlan, tem-se que os diretos são os que não repercutem e, portanto, levam em conta o princípio da capacidade contributiva. Indiretos os que repercutem (repassa-se o encargo tributário a quem não realizou o fato imponible). Aqueles – os diretos-, por sua vez, classificam-se em pessoais e reais. Pessoais são os que se referem a pessoas – tratar-se-ia, nestes termos, do imposto de renda, já que diretamente relacionado com a pessoa que auferiu rendimentos líquidos -, e reais os que se referem a coisas- e neste caso seria, v.g., o IPTU, por se referir ao imóvel urbano.¹⁸

¹⁷ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro e São Paulo: 2003, 17 ed., Renovar, p. 1084.

¹⁸ FURLAN, Valéria. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 2 ed., 2004, p. 33.

A autora, – Mestre e Doutora em Direito Público pela PUC-SP - , enfatiza em seu raciocínio que referida classificação dos impostos encontra ressonância extraordinária quanto à hermenêutica tributária, uma vez que deve o legislador ordinário observar o disposto no § 1º do art. 145, da Constituição Federal, que exige a observância do caráter pessoal dos impostos. E acrescenta:

A expressão “sempre que possível”, constante do mencionado dispositivo, significaria que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado apenas e tão-somente quando se tratar de imposto que tenha caráter pessoal. Diversamente, tratando-se de imposto de natureza real tal princípio deverá ser afastado. É esta a posição de grande parte da doutrina.¹⁹

Realmente, como afirmou, a doutrina majoritária incluiu o IPTU na categoria dos impostos ditos “reais”, uma vez que o núcleo do aspecto material – a propriedade -, se sobressai. Concluiu a autora que, neste caso, não haveria como graduar as alíquotas do IPTU de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, tal como determina o § 1º do art. 145, acima mencionado. O mesmo se diga em relação ao Judiciário, pois, conforme se verá mais tarde, também o Supremo já emitiu interpretação da mesma maneira.

Valéria Furlan confirma sua adesão à interpretação de que o IPTU, ao lado de outros impostos ditos de natureza real, também possui a natureza de imposto pessoal, ao dizer:

[...] se aceitássemos a classificação meramente econômica dos impostos em reais e pessoais – segundo a qual nem todos os fatos tributários poderiam ser considerados aptos para ensejar a observância do princípio da capacidade contributiva, mas apenas as hipóteses dos impostos ditos “pessoais” -, cairia por terra a classificação jurídica dos tributos extraída do próprio texto constitucional.²⁰

E concluindo a parte de sua obra em que se descortina seu posicionamento a respeito da matéria, Valéria Furlan arremata:

¹⁹ FURLAN, Valéria. *Op. Cit.*, p. 34.

²⁰ FURLAN, Valéria, *Op. cit.* p, 35.

Em conclusão, cremos ser despicienda a classificação econômica – portanto, não-jurídica- dos impostos reais e pessoais. Afinal, como toda e qualquer obrigação – enquanto vínculo jurídico entre pessoas, e não entre pessoas e coisas -, os impostos têm sempre e impreterivelmente natureza pessoal.²¹

Um dos mais talentosos tributaristas pátrios – José Maurício Conti - , assim viu a questão da celeuma a respeito da *mens legis* do art. 145 da Constituição:

Muito se discute a respeito do sentido da expressão “sempre que possível” contida no preceito do art. 145, §1º. Questionam-se quais são exatamente as situações que o legislador constituinte visou atingir e quais ele procurou dispensar da observância desse preceito. A expressão “sempre que possível”, da forma como está posta no Texto, refere-se a duas situações a serem observadas, a saber: o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. Assim, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal; e, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Neste sentido, difere do que constava da Constituição de 1946. Nesta, a expressão “sempre que possível” referia-se somente ao caráter pessoal. Também no Anteprojeto da Comissão Afonso Arinos era clara a referência da expressão apenas ao caráter pessoal dos tributos. Do modo como veio expresso no Texto Constitucional, pode-se entender que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável em todos os casos. Presume-se, do disposto no Texto, que há situações em que não será observado esse princípio. Certamente, o objetivo da inclusão da expressão foi excluir da obrigatoriedade do respeito ao princípio da capacidade contributiva aqueles impostos e situações em que ele parece inaplicável, nas quais o poder tributante está aparentemente impossibilitado de aferir a capacidade econômica do contribuinte. Por este entendimento, todos os impostos podem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por consequência, sempre será possível graduar os impostos segundo a capacidade contributiva, de modo que a expressão fica, assim, inócua.²²

Prosseguindo na explanação de seus estudos sobre a matéria, José Maurício Conti procura esclarecer a questão relativa à expressão “caráter pessoal”.

O caráter pessoal dos impostos refere-se à aptidão de o imposto poder se relacionar à pessoa do sujeito passivo da obrigação, considerando-se a sua condição econômica especial e levando-se em conta os indícios ou índices que melhor valorem esta situação.

Qual teria sido a intenção do legislador ao estabelecer que os impostos terão caráter pessoal “sempre que possível” ? Existindo os impostos de natureza real, quer incidindo diretamente, como no caso dos impostos sobre o patrimônio, quer incidindo indiretamente, como na hipótese dos impostos sobre a circulação e produção de riquezas, vemos que neles não se pode ter prévio conhecimento

²¹ FURLAN, Valéria, *Op. cit.*, p. 37.

²² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 46-47.

das condições pessoais do sujeito passivo da obrigação. Assim, não há, à primeira vista, como se estabelecer uma tributação com “caráter pessoal”. Ainda que estes impostos não permitam uma tributação com caráter pessoal da mesma maneira que outros, há maneiras de “personalizá-los”, de modo a atenuar esta característica de impessoalidade. A utilização da expressão “sempre que possível” demonstra a intenção do legislador de privilegiar a criação de impostos com caráter pessoal, embora reconhecendo não ser esta meta alcançável sempre, razão pela qual previu a possibilidade de exceções. No entanto, reconheceu o constituinte que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor a justiça fiscal, e melhor se adequam ao princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser preferidos em relação aos impostos de natureza real.

Misabel Abreu Machado Derzi, quando de sua brilhante atualização da obra clássica de Aliomar Baleeiro, sustenta que o IPTU leva em consideração a capacidade contributiva, podendo ser tido como imposto pessoal. Afirma a autora:

A Constituição prevê espécies de progressividade distintas. A primeira visa apenas a implantar os objetivos de justiça e igualdade, de modo que paguem os economicamente mais fortes proporcionalmente mais do que aqueles menos favorecidos. É simples progressividade fiscal, inerente a tributos como o imposto de renda, por exemplo. Essa espécie de progressividade está expressa no art. 145, § 1º, da Constituição, quando se determina que os impostos deverão ser pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo. Parece-nos ser inteiramente aplicável (e mesmo obrigatória) para o IPTU. A progressividade nos tributos, sob o prisma da justiça, é a única técnica que permite a personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. [...] Exemplo dessa progressividade no IPTU, recomendável para cumprimento da Constituição, é a elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel.²³

De sua vez, demonstra Roque Antonio Carrazza que, juridicamente, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica). Deste modo, no pólo passivo das obrigações impositivas só poderia figurar uma pessoa, nunca uma coisa.²⁴

Sustenta o insigne tributarista que a pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações jurídicas. Por isto, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre

²³ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 254.

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Impostos Municipais. *In*: **Revista de Direito Tributário**: São Paulo: Malheiros, n. 52, 1990, p 150-164

pessoa e coisa, e, assim, o imposto também, como toda relação jurídica, sempre será pessoal; até porque, – destaca, - o imóvel não paga imposto, quem paga imposto é o proprietário do imóvel ou o seu possuidor, no caso do IPTU.²⁵

A CF de 1988 dispunha, na redação originária do seu art. 156, § 1º, que o IPTU podia ser progressivo, nos termos de lei municipal, para assegurar a função social da propriedade. A doutrina e a jurisprudência divergiam quanto à legitimidade de lei municipal estabelecer a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel. Tal progressividade era admitida por parte da doutrina, por tratar-se de progressividade fiscal baseada no princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), e porque não se podia admitir que a Constituição contivesse dispositivo inútil.

O Supremo Tribunal Federal, numa primeira oportunidade, entendeu em não admitir a progressividade com base no valor do imóvel, por se tratar o IPTU de um imposto real. Desta forma não poderia levar em conta a capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade ser inerente a impostos pessoais, sendo a única progressividade do IPTU admitida na Constituição a no tempo, tendo presente a função social da propriedade (art. 182, § 4º).

Em consequência, devia-se interpretar a norma do art. 156, § 2º, 1, da CF, através da norma do art. 182, § 4º, ou seja, quando o art. 156, § 2º, rezava que o IPTU podia ser progressivo levando em conta a função social da propriedade, tal progressividade devia ser entendida somente nos termos do art. 182, § 4º.

Pondo fim à controvérsia e visando a contornar o entendimento do STF que impedia que leis municipais pudessem estabelecer a progressividade do IPTU em função do valor do imóvel, a EC 29/2001 alterou a redação do § 1º do art. 156, da CF, que passou a ter a seguinte dicção:

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Impostos Municipais: In: **Revista** ..., p. 150-164.

Parágrafo 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.

Ricardo Lobo Torres, dispendo a respeito, chama a atenção sobre a referida posição adotada pelo STF e entende que houve daquele Pretório Supremo o uso de uma interpretação posterior, que abanaria com o entendimento de que a Emenda 29/2000 não seria inconstitucional, na medida em que admitia a redução do imposto do IPTU em caso de proprietário que não possuísse outro imóvel além daquele de sua residência, julgado que veio a se transformar na Súmula 539 daquela Corte.

Afirma aquele insigne tributarista:

O STF havia restringido a progressividade do IPTU à extrafiscalidade cumulativamente prevista nos arts. 156, § 1º e 182, § 4º, II, da CF, vedada a variação das alíquotas em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo. De modo que a modificação trazida pela EC 29/2000 fica sob suspeita de inconstitucionalidade, por implicar correção legislativa da jurisprudência do Supremo por motivo fiscalista e arrecadatário, inteiramente divorciado da fundamentação ético-jurídica do princípio da progressividade. O STF já declarou inconstitucional a fixação de adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte (Súmula 589), embora nada obste a que prevaleça o critério subjetivo para a concessão de benefícios fiscais (Súmula 539). (...) O art. 156, § 1º da CF, na redação da EC 29/00, introduz ainda o princípio a seletividade do IPTU, ao permitir que o imposto municipal tenha “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”. O tributo poderá variar, portanto, de acordo com o bairro em que se situe o em ou com o seu uso comercial ou residencial.²⁶

A referida decisão comentada pelo autor citado, diz respeito ao acórdão proferido em face de recurso do Município de Ipatinga, diante de decisão do Tribunal de Minas que admitiu a cobrança do IPTU, nos autos 313.02033952-6, desta Vara, tendo sido relator o Ministro Carlos Veloso:

No julgamento do RE 293.451-MG, por mim relatado, proferi o seguinte voto: [...] Assim, a decisão agravada, por mim proferida, ora sob exame: [...] O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, no julgamento do RE 153.771-MG, Relator para o acórdão o Sr. Ministro Moreira Alves, decidiu, em

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 395.

20/11/96, no sentido de que é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, §1º, I e II, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º, do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

No RE 204.827-SP, Relator o sr. Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, em 12.12.96, reiterou o entendimento.

Em ambos os julgamentos fiquei vencido. Devo ajustar-me, entretanto, ao entendimento do Plenário. Faço-o com a ressalva do meu entendimento pessoal a respeito do tema, tal como me manifestei nos citados julgamentos.

Assim posta a questão, forte no disposto no art. 557, § 1º - A, do CPC, com a redação da Lei 9756/98, conheço do recurso e dou-lhe provimento, invertidos os ônus da sucumbência.

Agora, com a EC 29, de 13.9.2000, o Município poderá, nos termos do § 1º, I e II do art. 156, ajustar o seu IPTU às regras da progressividade. A EC 29/2000, todavia, não retroage.

Malgrado tal interpretação do Supremo, que ainda carece de uma maior abrangência, com relação aos julgamentos do assunto em comento, a Emenda 29 tem suscitado crescente debate acerca da sua constitucionalidade. Opõe-se-lhe o argumento de que o constituinte derivado teria malferido o direito fundamental a não ser tributado progressivamente por impostos reais. Existiria um tal direito? Haveria no ordenamento jurídico brasileiro espaço para a classificação dos impostos em pessoais e reais?

Aliomar Baleeiro já afirmava que, em regra, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, mas que, o imposto sobre coisas, em princípio, excluiria a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal.²⁷

Marcelo Jatobá Lobo analisa a questão da progressão de alíquotas do IPTU afirmando tratar-se de tema assaz controvertido. Afirma aquele autor:

O centro das divergências sempre foi a progressividade fiscal desse imposto, que se pauta no valor do imóvel urbano. Os que a defendem evocam os princípios fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva. Os que a combatem argumentam que o IPTU ostentaria natureza real, incompatível com essa forma de progressividade. Na trajetória das discussões, dois momentos se destacam: 1) a tomada de posição da Suprema Corte, reputando inconstitucional a progressividade em razão do valor do imóvel urbano, e 2) o advento da Emenda Constitucional 29, que a autorizou em termos expressos.

²⁷ BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais...**, *Op. cit.*, p. 745.

Nenhum dos marcos citados foi suficiente para aplacar a controvérsia. A jurisprudência do STF não impediu continuasse a doutrina sustentando que a instituição da progressividade fiscal do IPTU não só seria possível, como constituiria um imperativo dirigido aos Municípios.²⁸

Sustenta o autor que a satisfação do princípio da capacidade contributiva reclama o emprego da técnica da progressividade de alíquotas e tal princípio não se realiza a contento com a simples proporcionalidade, já que esta última mostra-se incapaz de diferenciar os indivíduos de acordo com as suas forças econômicas, uma vez que a alíquota, sendo fixa, não acompanha o crescimento da base de cálculo, preservando-se sempre uniforme. A distorção, no caso, só é corrigida com a progressividade.²⁹

A ideia de que a igualdade importa a progressão de alíquotas está longe, porém, de ser pacificamente acolhida. Para muitos não haveria semelhante implicação. Mais do que isso: a progressividade fiscal só seria mesmo compatível com os chamados impostos pessoais. Aos reais estaria reservada tão-somente a técnica da proporcionalidade. É por sustentá-lo que um forte segmento doutrinário reputa inconstitucional a Emenda 29, na parte em que esse veículo introdutor de normas consagrou a progressividade do IPTU segundo o valor do imóvel urbano. A tese funda-se, como se pode perceber, no dualismo impostos pessoais/impostos reais.

Aliás, no Direito Comparado tem-se que os impostos sobre a propriedade nos Estados Unidos são de natureza real e não pessoal, como se extrai do escólio de James M. Buchanan, como se vê, a seguir:

El impuesto general sobre la propiedad, tal como se administra usualmente en las jurisdicciones fiscales de los Estados Unidos, es un impuesto no personal. El gravamen recae directamente sobre el valor de los bienes. [...] La aplicación plenamente consistente de un impuesto sobre el patrimonio excluir del ámbito del impuesto ningún activo real como consecuencia de la situación personal u ocupacional de sus propietarios, y todos los activos estarían sujetos a un tipo uniforme sobre el valor real.³⁰

²⁸ LOBO, Marcelo Jatobá. A Progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 89, p. 259-267.

²⁹ LOBO, Marcelo Jatobá. *Op. cit.*, p 259-2267.

³⁰ BUCHANAN, James M. **Hacienda Publica**. Trad. Española de Alfonso Rodríguez Sáinz. Madrid, General Mola, 15, 1968, p. 543-544.

Roque Antônio Carraza se situa como um dos tributaristas brasileiros mais afinados com a tese da progressividade fiscal do IPTU levando-se em conta a capacidade econômica do contribuinte.

Aquele notável tributarista, que já defendia que o ISS não poderia ter alíquota fixa, aponta, com precisão que a capacidade contributiva, para fins da progressividade fiscal do IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características etc), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Considera ainda a não necessidade da edição do plano diretor para haver a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

E acrescenta:

Não fosse assim, além de incerteza e insegurança, proliferariam situações deste tipo: pessoa hoje 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 receber pensão previdenciária do INSS, nada pagaria. Não nos parece seja este o espírito do dispositivo constitucional. [...] Portanto, a capacidade contributiva revela-se, no caso do IPTU, com o próprio imóvel urbano. Do contrário, não se teria mais mãos a medir. Em suma, O IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do já estudado art. 145, § 1º, da CF e, para isso, deve ser progressivo. Esta é uma progressividade fiscal, de existência obrigatória.³¹

Hugo de Brito Machado também se soma à plêiade de tributaristas que defende a existência do IPTU progressivo levando-se em conta a capacidade econômica do contribuinte. É do consagrado tributarista cearense o texto a seguir:

A prevalecer a tese pela qual não é possível qualquer outra forma de progressividade, além daquela prevista no art. 182, § 4º, item II, da Constituição, a disposição do art. 156, '11, restará absolutamente inútil. Poderá ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer qualquer falta. Em seu art.

³¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional***Op. cit.*, p. 98-99.

156, § 1º a Constituição estabelece que o IPTU poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. [...] Essa progressividade deve ser instituída de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Do ponto de vista da Política Urbana, a propriedade cumpre sua função social quando atende as exigências fundamentais de orientação da cidade expressa no plano diretor (art. 182, § 2º). Isto, entretanto, não significa a inexistência de outras formas pelas quais tenha de cumprir a propriedade sua função social, até porque a propriedade há de se encarada como riqueza, e não apenas como um elemento a ser tratado pelas normas de Política Urbana.³²

Também a tributarista Elizabeth Nazar Carraza defende a progressividade do IPTU como vem expressa na Emenda Constitucional 29, ao enfatizar que sempre que se tributa o patrimônio em relação a este imposto só estará sendo respeitado o princípio da capacidade contributiva se a progressividade das alíquotas estiver presente. E arremata:

[...] admitindo-se a tese defendida por aqueles que pretendem só ser possível a progressividade extrafiscal (ou sancionatória) do art. 182, '41, chegar-se-ia à insustentável conclusão de que apenas os imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados poderiam ensejar, para seus proprietários, tributação progressiva.³³

De seu turno e no uso de sua autoridade incontestada sobre questões tributárias, Geraldo Ataliba, da mesma forma que os autores já nomeados, contempla que:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados (no caso valores urbanísticos). Todavia, esta tese, não implica, absolutamente, censura à progressividade projetada, como o foi, com finalidades puramente fiscais, tendo em vista melhor e mais perfeita adequação à capacidade contributiva dos proprietários, no clima de solidariedade social que a Constituição de 1988 instaurou.³⁴

³² MACHADO, Hugo de Brito. A Progressividade do IPTU e a EC 29. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 81. São Paulo: Malheiros, pp. 56-75.

³³ CARRAZA, Elizabeth Nazar. **I P T U e PROGRESSIVIDADE** – Igualdade e Capacidade Contributiva. Curitiba: Juruá 1996, p. 105.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. IPTU: PROGRESSIVIDADE. In; **Revista de Direito Público**: São Paulo: nº 93, jan/mar 1990, p. 233-238.

Na mesma esteira dos autores citados, José Souto Maior Borges adverte que:

[...] Pretender que, em qualquer hipótese, o IPTU somente pode ser progressivo se incluso no plano diretor mais lei específica mais lei federal é brigar até com interpretação literal. É contrariar a formulação expressa do art. 182, § 4º, II, que só cogita de IPTU progressivo no tempo. Trivial que a progressividade no tempo é apenas uma das manifestações desse fenômeno muito mais amplo, a progressividade no espaço; segundo o valor do imóvel, a superfície, a sua destinação, o gabarito ou número de pavimentos, critérios mistos.³⁵

A mesma interpretação é dada, por seu turno, por José Geraldo da Costa Leitão ao afirmar que a EC 29 preordena uma política de distribuição de justiça fiscal, ao cobrar mais ou menos em razão do valor do imóvel e da sua localização.³⁶

Também Sacha Calmon Navarro Coelho se filia à corrente que entende se tratar o IPTU de imposto pessoal e, por conseguinte, admitir plenamente o uso de alíquotas progressivas, seja no caso do art. 182, seja no caso do art. 156, trazido pela Emenda Constitucional 29/2000. Afirma aquele festejado tributarista:

O imposto é pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto predica a Constituição. Ora, os impostos sobre a renda e o patrimônio são os que mais se prestam ao princípio da pessoalidade e da capacidade contributiva (renda ganha pelas pessoas e patrimônio das pessoas).

Esta última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Neste o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). No primeiro caso, a *meta optata* é remover os obstáculos do plano diretor. Na segunda, (art. 145, § 1º), procura-se, em função da *pessoa do proprietário* (imóveis mais valorizados, números de imóveis possuídos, tamanho de propriedade imóvel, etc) fazer atuar o *princípio da capacidade contributiva*.³⁷

³⁵ BORGES, José Souto Maior. **IPTU** – Progressividade. In: Revista de Direito Tributário: São Paulo, nº 59. Malheiros, p. 73-87.

³⁶ LEITÃO, José Geraldo da Costa. O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da Ec 29/2000 – IPTU progressivo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 86, pp. 77-85.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição à Constituição de 1988**- Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 256-257.

Finalmente, colhe-se, por assaz interessante, o raciocínio de Valentino Aparecido de Andrade a respeito da progressividade do IPTU, quando considera:

[...] O imposto predial, na forma como está regulado no Sistema tributário Brasileiro, tem seu fato gerador sobre a propriedade de bem imóvel, pelo que é de se concluir que o Legislador considerou em primeiro lugar, na estrutura de sua hipótese de incidência, um dado objetivo, que é a propriedade (transformando, assim, em um signo presuntivo de capacidade contributiva), o que permite, sem óbice, classificá-lo como um imposto real. Mas daí não se pode deduzir a conclusão, defendida pela maioria da doutrina nacional como se tratasse de um princípio dogmático, que a progressividade fiscal com os impostos reais não seja consentânea. Esse equívoco tem sua gênese na imprecisão conceitual que envolve, de um lado, a natureza jurídica do pressuposto de fato do tributo, e de outro, a compreensão do que, em essência, é a relação jurídica que existe entre o Fisco e o sujeito passivo do tributo. De resto, se o objeto de qualquer imposto é sempre um fato econômico, é evidente que toda classificação que envolver o imposto será necessariamente uma classificação econômica, o que não significa que não seja, também e principalmente, uma classificação jurídica.³⁸

Com entendimento contrário, mas não se podendo dizer situado na contra-mão do Direito, temos, além de Aires Fernandino Barreto, outros autores de algum renome, entre eles Werner Nabiça Coelho, que sustenta que a progressividade do IPTU nos termos do art. 156, § 1º, da constituição Federal é inadmissível, chegando a afirmar que se trataria de bitributação, uma vez que o valor venal do imóvel já estaria demonstrando a capacidade econômica do contribuinte e a aplicação da progressividade seria uma invasão à eventual incidência futura do ITBI e que a riqueza representada no bem imóvel por si só não significa um fruto, uma renda, um acréscimo patrimonial passível de tributação progressiva mediante o IPTU.³⁹

Kiyoshi Harada sustenta o mesmo entendimento, ao dizer que a progressividade fiscal instituída pela EC 29/2000 deve ser entendida como um sobrevalor ou sobrepreço aplicado ao valor venal do imóvel, não só desnaturando o caráter real do IPTU, como também modificando a sua base de cálculo e implicando numa ação confiscatória. Termina por dizer que apenas o valor venal do imóvel espelha a capacidade econômica

³⁸ ANDRADE, Valentino Aparecido de. Os impostos reais e a progressividade fiscal. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 89, pp. 106-115.

³⁹ COELHO, Werner Nabiça. IPTU Associado à Progressividade Fiscal Resulta em Bitributação. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. N. 52 – set/out-2003, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 26-43.

do proprietário e afirma ser inconstitucional a legislação municipal que instituiu três tabelas progressivas, sendo uma para imóvel residencial, outra para imóvel não residencial e uma outra para imóvel ineditado, progredindo as alíquotas de forma diferente.⁴⁰

Na mesma esteira destes autores, Regis Pallota Trigo assevera estar convencido que a progressividade é inaceitável no âmbito do IPTU, pelo fato de não seguir este tributo a regra constitucional da capacidade contributiva.⁴¹

O mesmo se diga em relação a Miguel Reale, que, comungando do entendimento de Ives Gandra Silva Martins e Aires F. Barreto, considerou ter havido lesão de uma cláusula pétrea, quando da abolição de um direito e garantia individual para toda a categoria dos proprietários urbanos, a resultar numa alteração substancial no sistema tributário originário que lhes era aplicável⁴²

4 CONCLUSÃO

Concluindo estas interpretações doutrinárias, pode-se dizer que a progressividade fiscal, corretamente empregada, é a forma ideal de se construir uma sociedade justa e de promover a redução de desigualdades sociais e regionais, tendo-se no imposto predial e territorial urbano um fator de incentivo na busca de uma arrecadação condizente com a verdadeira medida da capacidade econômica e fazendo com que o Município não necessite tanto do repasse da verba do Fundo de Participação.

A pretensão quanto à pacificação do tema da progressividade em relação ao IPTU, principalmente quanto à efetividade do cumprimento do art. 156, da Carta Magna,

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 406.

⁴¹ TRIGO, Regis Pallota. Em busca da progressividade perdida: a inconstitucionalidade de berço da graduação das alíquotas conforme os valores venais dos imóveis. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 82. São Paulo: Dialética, julho de 2002, p. 103-113.

⁴² REALE, Miguel. O IPTU Progressivo e a inconstitucionalidade da EC 29/2000. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética nº 81, p. 123-130.

atende aos pressupostos da interpretação dada pela jurisprudência dos valores, que se vê hoje ainda mais fortalecida em razão da crescente modificação da mentalidade da magistratura brasileira, que, aos poucos abandona a cômoda posição de aplicadora neutra da lei para valorar os fatos dentro de uma perspectiva socializante, abandonando-se a prática pura da justiça formal e passando-se a praticar uma justiça concreta, a chamada justiça com equidade, de que já dizia Perelman.

A jurisprudência dos valores surgiu a partir das décadas finais do século XX, mais precisamente no final dos anos 70 e como marco simbólico a queda do Muro de Berlin, em 1989, por influência da reintrodução das idéias de liberdade e justiça no pensamento jurídico.

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro, ela surgiu a partir da força do pensamento neokantiano sudocidental alemão do início do século XX, através das idéias de filósofos como Stammler, Walzer, Windelband, Rickert e Radbruch, mais tarde desenvolvida por Karl Larenz.⁴³

Comentando sobre as correntes da teoria da interpretação, sustenta Ricardo Lobo Torres que a *jurisprudência dos conceitos* foi movimento típico do século XIX, contemporâneo do Estado Liberal, enquanto a *jurisprudência dos interesses* marcou principalmente o século XX, no qual floresceu o Estado Social de Direito; o século XXI começa a viver sob o influxo da *jurisprudência dos valores (a terceira corrente)* e na busca da plena afirmação do Estado Democrático de direito.⁴⁴

Ainda conforme coloca Ricardo Lobo Torres, trata-se de um modelo de interpretação que imanta o ordenamento jurídico com a intermediação de princípios formais e vazios,

⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária na /Era da Jurisprudência dos Valores. *In: Temas de Interpretação do Direito Tributário*. TORRES, Ricardo Lobo(Organizador). Rio de Janeiro e São Paulo: 2003, p. 331-368.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações Sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo: nº 88, Malheiros, p. 24-32.

como sejam os da ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade. E finaliza:

O Pós-positivismo como é chamado, supera assim o positivismo conceptualista e, como novo paradigma, apóia-se na convicção de que há valores e princípios jurídicos de fundamentação ética, que penetram na constituição e se irradiam pelo ordenamento jurídico, concretizando-se afinal, em normas jurídicas atributivas de direitos e deveres ou conformadoras de competências estatais.(...) O futuro da hermenêutica tributária já começou e se desenvolverá, de acordo com o paradigma dos valores e princípios, pela ponderação entre liberdade, segurança e justiça e os respectivos princípios, com vista à formação do Estado Democrático de Direito, ao equilíbrio entre os Poderes legislativo, Executivo e Judiciário e à estruturação de um ordenamento tributário justo, seguro e livre

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Valentino Aparecido de. Os impostos reais e a progressividade fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 89.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Público*. São Paulo.n. 93, jan/mar, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição - atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição - atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARRETO, Aires F.. Aspectos Tributários Relevantes Decorrentes do Plano Diretor Municipal – Progressividade do IPTU e outras Exigências Pecuniárias. –In *Revista de Direito Tributário*, . São Paulo: Malheiros, vol. 89

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). São Paulo: Saraiva, 1998.

BORGES: José Souto Maior. IPTU:Progressividade. *Revista de Direito Tributário*.São Paulo: n. 59.

BUCHANAN, James . *Hacienda Publica*. Trad. De Alfonso Rodrigues Sainz. Madrid: General Mola, 1968

- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1996
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.
- _____. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.
- COELHO, Werner Nabiça. IPTU associado à progressividade fiscal resulta em bitributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: n. 52, set/out 2003.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1998.
- FERNANDES, Cíntia Estefânia. *IPTU: Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.
- HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEITÃO, José Geraldo da Costa. O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da EC 29/2000: IPTU Progressivo. In *Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 86*.
- LOBO, Marcelo Jatobá. A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da constituição. *Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 89*.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003
- _____. Forma de Cálculo do IPTU Progressivo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário, nº 106*. São Paulo: julho, 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. IPTU, A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 1.

REALE, Miguel. O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC 29/2000. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n. 81.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores. In: *Temas de Interpretação do direito tributário*. TORRES, Ricardo Lobo (Org.) Rio de Janeiro: e São Paulo: Renovar, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª edição. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000.

_____. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 177, jul/set. 1989.

TRIGO, Regis Pallota. Em Busca da Progressividade Perdida: a inconstitucionalidade de berço da graduação das alíquotas conforme os valores venais dos imóveis. São Paulo: *Revista dialética de Direito Tributário*. N. 82, julho de 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.