



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
LEONARDO AFONSO WERNECK**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO
IPTU**

Juiz de Fora

2016

LEONARDO AFONSO WERNECK

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO
IPTU**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2016**

FOLHA DE APROVAÇÃO

LEONARDO AFONSO WERNECK

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, na área de concentração Direito Tributário, submetido à Banca Examinadora composta pelos seguintes membros:

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Profa. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Me. Marcelo de Castro Cunha Filho
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 29 de novembro de 2016.

RESUMO

O presente artigo visa analisar se a incidência do princípio da capacidade contributiva ao Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e de seu critério de aplicação, a saber, a progressividade, encontra respaldo constitucional. Isso devido ao fato de o §1º do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prever que os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e serão mensurados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, ensejando dúvidas quanto a aplicação do referido princípio e seu critério de aplicação a impostos de caráter real, como o IPTU. Ao final, após longa análise e exposição de conceitos inerentes à compreensão da matéria, conclui-se pela constitucionalidade da incidência do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, desdobrada pelo instituto da progressividade fiscal, implementada pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, assim como do instituto da progressividade extrafiscal, tendo em vista que não ocorre violação à cláusula pétrea da Constituição Federal nem ofensa ao princípio da isonomia. Para os fins de confecção do presente artigo, fez-se uso de pesquisa bibliográfica e documental, através de uma análise qualitativa, objetivando atingir suas finalidades descritivas e exploratórias, a partir dos métodos de observação, análise e interpretação dos dados. Tendo em vista que se buscou analisar se a incidência do princípio constitucional da capacidade contributiva e seu critério de aplicação (progressividade) teriam respaldo constitucional, foi feita uma análise à luz da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 para a promoção de um direito fundamental social, qual seja, o de contribuição para fins de moradia. Assim, adotou-se como marco teórico o neoconstitucionalismo, marcado pela positivação de princípios jurídicos, pela previsão de um amplo rol de direitos fundamentais e pelo desenvolvimento de novos métodos e princípios de hermenêutica constitucional.

Palavras-chave: Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; princípio da capacidade contributiva; progressividade fiscal; progressividade extrafiscal; Emenda Constitucional n.º 29/2000.

ABSTRACT

This article intends analyze if the incidence of the principle of the capacity contributory to the tax about the building and urban territorial property and their criterion application. The progressivity find constitutional support. Due to the fact that Paragraph 1 of Article 145 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 provides that taxes shall be personal in nature whenever possible and shall be measured in accordance with the taxpayer's ability to contribute, raising doubts as to the application of said tax. Principle and its criterion of application to taxes of a real character, such as the IPTU. At the end, after a long analysis and exposition of concepts inherent to the understanding of the subject, it's concluded by the constitutionality of the incidence of the principle of contributory capacity to the IPTU, as deployed by the institute of fiscal progressivity, implemented by Constitutional Amendment n°. 29/00, of September 13.09.2000, as well as the institute of extra-fiscal progressivity, in view of the fact that there is no violation of the stony clause of the Federal Constitution nor an offense to the principle of isonomy. For the purpose of making this article, a bibliographic and documentary research was used, through a qualitative analysis, aiming to reach its descriptive and exploratory purposes, based on the methods of observation, analysis and interpretation of the data. Considering that an attempt was made to analyze whether the incidence of the constitutional principle of the contributory capacity and its criterion of application (progressivity) would have constitutional support, an analysis was made based on the Federal Constitution for the promotion of a fundamental social right, which is the Contribution for housing purposes. Thus, the neoconstitutionalism was adopted as theoretical mark, marked by the positivation of legal principles, by the prediction of a broad role of fundamental rights and the development of new methods and by the principles of constitutional hermeneutics.

Keywords: *Property tax on land and urban land use; principle of contributory capacity; fiscal progressivity; extra-fiscal progressivity; Constitutional amendment n° 29/00.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	07
2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA....	09
2.1. Natureza e finalidade.....	09
2.2. Sujeito ativo e contribuintes	10
2.3. Base de cálculo	13
2.4. Alíquotas e progressividade.....	14
3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	16
4. PROGRESSIVIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL	18
5. MANIFESTAÇÃO DO STF PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL.....	20
6. A PROGRESSIVIDADE DO IPTU APÓS A EC N.º 29/00	24
7. CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS.....	28

1. INTRODUÇÃO

O artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra o princípio da capacidade contributiva, o qual possui extrema relevância no ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em sua redação original, já trazia previsão do instituto da progressividade extrafiscal em seu artigo 182, §4º, II, com o fulcro de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, permitindo que em havendo plano diretor municipal, suas alíquotas variassem, para mais ou para menos, de acordo com o preenchimento da função social pelo imóvel urbano. Somente a partir da edição da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, a qual alterou o §1º do artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tornou-se possível a incidência de alíquotas progressivas de acordo com o valor venal do imóvel para cobrança do IPTU.

Dessa forma, este artigo objetiva verificar se a incidência do princípio da capacidade contributiva ao IPTU e seu critério de aplicação, qual seja, a progressividade, gozam de anuência constitucional. A problemática se insere por conta de haver previsão constitucional no sentido de que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão mensurados conforme a capacidade contributiva do contribuinte, causando incertezas a respeito da aplicação do referido princípio e a progressividade a impostos de caráter real, como o IPTU, isto é, impostos que levam em consideração não a condição econômico-pessoal do contribuinte, mas as características do imóvel.

Devido aos motivos acima elencados, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 153.771-0-MG, adotou posicionamento no sentido de que não resta possibilitada a incidência da progressividade fiscal ao IPTU, argumentando pela incompatibilidade entre o seu caráter real e a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte. No entanto, com a posterior edição da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, tornou-se juridicamente possível a aplicação da progressividade fiscal ao referido imposto, na medida em que não ocorre violação aos direitos e garantias fundamentais expressos no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 nem ofensa ao princípio da isonomia, chamando atenção para o fato de que o Supremo Tribunal Federal foi infeliz em sua manifestação.

Para bem delimitar a matéria em análise, inicialmente, apresenta-se o conceito, a natureza e a finalidade do imposto em análise, bem como o sujeito ativo do mesmo e seus

contribuintes, sua base de cálculo e alíquotas. Em um segundo momento, discorre-se sobre o princípio da capacidade contributiva e sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro para, então, partir para a análise das modalidades de progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU. Em seguida, comenta-se sobre a manifestação do STF pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU e a posterior edição da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, a qual possibilitou a aplicação da progressividade fiscal ao imposto em comento. Ao final, conclui-se pela constitucionalidade da incidência do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, desdobrada pelo instituto da progressividade fiscal, implementada pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, assim como do instituto da progressividade extrafiscal.

2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) possui previsão constitucional no artigo 156, I, o qual estabelece que é de competência dos Municípios instituí-lo. Além disso, o artigo 32, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê que a sua instituição compete, também, ao Distrito Federal.

2.1. Natureza e finalidade

De acordo com o que se observa da leitura do artigo 32 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o fato gerador de tal imposto consiste na propriedade, no domínio útil ou na posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, conforme definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do Município, definida em lei municipal. Por sua vez, o parágrafo primeiro do mesmo artigo estabelece que deve ser observado o requisito mínimo da existência dos seguintes melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3km² do imóvel considerado. Ainda, o parágrafo segundo do referido artigo prevê que:

§2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.¹

Assim, podem enquadrar-se nessa situação as áreas pertencentes a parcelamentos de solo regularizados pela Administração Municipal, mesmo que executadas irregularmente; as áreas pertencentes a loteamentos aprovados em conformidade com a legislação; as áreas de conjuntos habitacionais, aprovadas e executadas nos termos da legislação pertinente; e as áreas com uso ou edificação aprovadas de acordo com a legislação urbanística de parcelamento, uso e ocupação do solo e de edificações (PAULSEN; LEANDRO, 2012, p. 145).

¹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

De acordo com Leandro Paulsen (2012), os critérios estabelecidos pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) para se considerar uma zona como urbana tem sido analisados segundo alguns preceitos, a saber: a juridicidade é fundamentada no artigo 146, I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que prevê que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e a legitimidade é contestada pelo fato de que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) feriria o princípio da autonomia municipal, além de a própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 trazer, de forma implícita, o âmbito de incidência dos imóveis rurais (próprios do campo) e dos imóveis urbanos (próprios da cidade), utilizando-se do critério da localização.

Com isso, percebe-se que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu artigo 32, ao fixar o fato gerador do IPTU, utilizou-se do critério topográfico. No entanto, mesmo não estando presentes os melhoramentos previstos no artigo 32, §1º, do referido diploma legal, incide o IPTU sobre as áreas consideradas como de expansão urbana por lei municipal.

Considerando que a propriedade constitui um dos fatos geradores do IPTU, cabe salientar que o conceito da mesma não está explícito na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Entretanto, o artigo 1228, caput, do Código Civil de 2002, estabelece quais são os poderes do proprietário, a saber, as faculdades de usar, gozar, dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

O artigo 5º, XXII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, assegura a garantia do direito de propriedade; e o inciso XXIII do mesmo dispositivo estabelece que a mesma deverá atender à sua função social, princípio norteador da ordem econômica brasileira, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, que tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social (artigo 170 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988). Dessa forma, o exercício do direito de propriedade deve estar em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais, de modo que sejam preservados, em conformidade com estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas (artigo 1228, §1º do Código Civil de 2002).

2.2. Sujeito ativo e contribuintes

De acordo com o artigo 34 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), considera-se como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título que possua a característica do *animus domini*, isto é, o possuidor deve ter a intenção de possuir o bem para si.

A partir da leitura do artigo 110 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), depreende-se que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Conforme fora retromencionado, considera-se proprietário aquele que possui as faculdades de usar, gozar, dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (artigo 1228 do Código Civil de 2002). A propriedade imóvel só se considera adquirida a partir do registro do título translativo no Registro de Imóveis: se o registro não for efetuado, o alienante permanece como dono do imóvel. Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel. Assim, de acordo com o artigo 1246 do Código Civil de 2002, o registro torna-se eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro e este o prenotar no protocolo. Se o teor do registro não exprimir a verdade, o interessado poderá reclamar que se retifique ou anule (artigo 1247 do Código Civil de 2002). Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé objetiva ou do título do terceiro adquirente, de acordo com o parágrafo único deste último dispositivo.

A aquisição da propriedade pode ser originária ou derivada. Segundo Leandro Paulsen (2012), a originária ocorre quando a propriedade é adquirida sem vínculo com o antigo dono, de forma que o proprietário vai sempre adquirir a propriedade plena, sem qualquer restrição ou ônus, como nos casos de acessão, usucapião e ocupação. Por sua vez, a aquisição derivada decorre de transmissão por ato singular ou universal do domínio, sendo que o novo dono adquire a propriedade nas mesmas condições do anterior: é o caso de contrato registrado para imóveis e sucessão hereditária.

Em relação ao titular do domínio útil, no regime da enfiteuse, o artigo 682 do Código Civil de 1916 estabelecia que o enfiteuta era obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravassem o imóvel. Por sua vez, o artigo 1371 do Código Civil de 2002, preceitua que o

superficiário também poderá figurar como contribuinte, pois responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

Possuidor, por sua vez, considera-se todo aquele que detém de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, a saber, uso, gozo, disposição da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha, de acordo com o que se observa da leitura do artigo 1228 do Código Civil de 2002.

O STJ, no REsp 1185087 BA 2010/0046904-5, já manifestou entendimento no sentido de que o possuidor, na qualidade de promitente comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU, em conjunto com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento. Ainda segundo Leandro Paulsen (2012), aquele que recebeu o imóvel a título de doação, caracterizando adiantamento da legítima, e ingressou em sua posse, sem efetuar, todavia, o respectivo registro no cartório de imóveis, possui legitimidade ativa para discutir a legalidade da cobrança do imposto.

Já o usuário, de acordo com a previsão do artigo 1412 do Código Civil de 2002, utilizará da coisa e perceberá seus frutos, quanto o exigirem as necessidades suas e de sua família, enquanto o titular do direito de habitar gratuitamente casa alheia (artigo 1414 do Código Civil de 2002) não pode alugar nem emprestar a casa, mas simplesmente ocupá-la com sua família. Assim, por não possuírem *animus dominis*, não podem ser considerados contribuintes do IPTU.

O artigo 123 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, salvo disposição de lei em contrário. Assim, o locatário, o arrendante e o comodatário de bens imóveis não podem ser considerados contribuintes, pois possuem apenas a posse direta do imóvel, não podendo transferir, locar ou ceder a terceiros. Somente são considerados meros titulares de direitos pessoais limitados em relação à coisa. Dessa forma, a circunstância de terem se obrigado a suportar os ônus do imposto não os qualificam como contribuintes.

Por sua vez, o promitente comprador do imóvel só poderá ser considerado contribuinte caso se tratar de promessa irrevogável de venda, se houver pago as parcelas contratuais e se encontrar habilitado a lavrar escritura, ou promover a adjudicação compulsória.

Por fim, Leandro Paulsen (2012) leciona que o adjudicante, na qualidade de adquirente (credor), é obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, tendo em vista que a adjudicação não tem o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre

o bem. A mutação do sujeito passivo não afasta a referida responsabilidade, pois a obrigação tributária *propter rem* (no caso, o IPTU) acompanha o bem, ainda que os fatos impositivos sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel, de acordo com os artigos 130 e 131 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

2.3. Base de cálculo

Segundo Luciano Amaro (2006), constitui base de cálculo a medida legal da grandeza do fato gerador. Por sua vez, Geraldo Ataliba (2000) preconiza que a base de cálculo objetiva fornecer critérios para a determinação do *quantum* tributário. Assim, considera-se base de cálculo o valor do fato jurídico sujeito à incidência do tributo.

Conforme se verifica da leitura do artigo 33 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e seu parágrafo único, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, não se considerando, na determinação da referida, o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Segundo Leandro Paulsen (2012), a apuração do valor venal do imóvel pode ser realizada pelo Município ou pelo Distrito Federal de acordo com uma metodologia específica, levando em consideração as características de toda a área urbana em razão de variadas condições, tais como: as características da região em que se situa o imóvel; preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário; custos de reprodução; locações correntes; face de quadras a quadras ou quarteirões; logradouros; profundidade; terrenos encravados; fundo interno; idade do imóvel; reconstrução; ampliação etc.

Tal procedimento deve resultar na edição de uma Planta Genérica de Valores, a qual constitui parâmetro para efeito de consideração do valor venal adequado, por representar os reais elementos do mercado imobiliário e para possibilitar a aferição dos valores específicos dos imóveis, os quais serão objeto de lançamento do imposto.

Faz-se mister ressaltar que o município não pode utilizar como base de cálculo a superfície do imóvel ou a condição econômica do seu proprietário, pois o valor venal do imóvel deve se ater à materialidade do tributo, revelando a capacidade econômica do referido, e não sua capacidade financeira.

O artigo 97, §2º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), prevê que não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da

respectiva base de cálculo do tributo (IPTU), podendo ser promovida pelo Executivo, sem que ocorra violação ao princípio da legalidade. Todavia, o Poder Executivo Municipal é proibido de alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU através de simples decreto, pois em matéria de Direito Tributário, a alteração do valor dos tributos deve ser feita somente por meio de lei, isto é, em obediência ao princípio da legalidade, previsto no artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual estabelece que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Dessa forma, nota-se que o legislador constituinte pretendeu proteger o contribuinte contra o livre arbítrio do Estado, no intuito de garantir o direito à não surpresa e a segurança jurídica.

2.4. Alíquotas e progressividade

De acordo com Luciano Amaro (2006), alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo, constituindo o resultado de tal aplicação o valor da obrigação tributária. Pode ser dada em percentual, quando a base de cálculo consistir em valor econômico, ou pode ser dada em valor, quando a base de cálculo for uma unidade não monetária. Além disso, a alíquota pode ser fixa, isto é, quando estabelecida para todos os contribuintes, como também pode ser variável, ou seja, estabelecida de acordo com a base de cálculo.

Cabe à lei municipal estabelecer as alíquotas, as quais não deverão possuir percentuais excessivos, sob pena de violação do princípio da capacidade econômica e confisco do imóvel. Leandro Paulsen (2012) postula que enquanto a alíquota de 2% sobre o valor do imóvel revela-se razoável, a alíquota de 20% acarretará na perda do mesmo no prazo de 5 anos.

Segundo o artigo 182, §4º, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Poder Público municipal pode, 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 da progressividade no tempo do IPTU. Por sua vez, o artigo 156, §1º, I e II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estabelece que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do mesmo (redação dada pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000). Assim,

conclui-se que existem três espécies de progressividade: em razão do tempo, do valor do imóvel e da localização e uso do mesmo.

O princípio da progressividade possui intrínseca relação com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação de confisco, uma vez que quanto maior a renda auferida pelo contribuinte, maior será a tributação incidente, ideal para todos os impostos, tendo em vista que a não progressividade dos mesmos ensejaria injustiça e inconstitucionalidade, pois para concretizar o princípio da capacidade contributiva, o legislador deve considerar as desigualdades econômicas dos contribuintes para, a partir disso, distribuir a carga tributária proporcional e equânime entre os mesmos.

De acordo com a Lei Federal nº 10.257/01, a qual regulamenta os artigos 182 e 193 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em caso de descumprimento das condições e dos prazos referentes ao parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, aplicar-se-á o IPTU progressivo no tempo, com a majoração da alíquota pelo prazo de 5 anos consecutivos. O valor da alíquota aplicado a cada ano deverá ser fixado em lei municipal específica para área incluída no plano diretor, e não excederá a duas vezes o valor relativo ao ano anterior, no limite de 15% no máximo da alíquota.

Por sua vez, o artigo 8º do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/01) prevê que se a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não for atendida no prazo de 5 (cinco) anos, o município deverá manter a cobrança no valor máximo da alíquota, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa de desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.

Segundo o STJ, tal modalidade de desapropriação, decorrente do descumprimento da função social da propriedade urbana, denomina-se “desapropriação-sanção” ou “desapropriação urbana sancionatória”. Quanto ao direito de propriedade, deve-se salientar que o mesmo não é absoluto, podendo ser limitado se o imóvel não cumpre sua função social. No caso da desapropriação urbana, acarretará as medidas previstas no Estatuto, a saber, parcelamento e edificação compulsórios, IPTU progressivo e, por fim, a desapropriação com pagamentos em títulos da dívida pública, sendo esta última a medida mais drástica, pois conforme aduz Bruno Di Fini Xavier, transfere-se compulsoriamente um bem do patrimônio particular para o patrimônio público municipal ou para outro particular, através de reposição financeira em médio prazo sem qualquer expectativa de lucro.

3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao estabelecer que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, consagra um princípio que serve de parâmetro para o sistema jurídico constitucional tributário, a saber, o princípio da capacidade contributiva, o qual possui como critério de aplicação a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade e a pessoalidade.

Segundo tal princípio, cada contribuinte deve ser tributado levando em consideração sua capacidade econômica, isto é, o Estado não pode exigir do indivíduo tributação acima da renda que o mesmo efetivamente dispõe. Além disso, de acordo com Leandro Paulsen (2012), o mesmo pode ser compreendido em duas dimensões, a saber, no sentido objetivo e no sentido subjetivo. No primeiro sentido, verifica-se uma riqueza passível de ser tributada. Já no sentido subjetivo, levando em consideração as condições de cada indivíduo, é possível determinar qual parcela da riqueza pode ser tributada.

Faz-se mister ressaltar a diferença existente entre capacidade econômica e capacidade financeira: Leandro Paulsen (2012) preconiza que a capacidade econômica refere-se ao patrimônio do indivíduo, isto é, a quantidade de bens e ativos que o mesmo possui; já a capacidade financeira diz respeito à capacidade que o mesmo tem de poder arcar com suas dívidas. Apesar de ambas estarem intrinsecamente ligadas, nem sempre caminham na mesma direção. Assim, se o indivíduo não possui dinheiro suficiente para pagar suas dívidas pode até ser detentor de uma ótima capacidade econômica, mas detém uma péssima situação financeira. Da mesma forma, pode o indivíduo ostentar boa capacidade financeira se possui dinheiro, mas má capacidade econômica se o total de suas dívidas supera seu patrimônio.

Considerando que o poder do Estado está sujeito aos imperativos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no Estado Constitucional em que vivemos, Luciana Cardoso Aguiar destaca que:

Não podendo agir (o Estado) de forma desregrada, mas tão somente na esfera traçada pelas limitações impostas pelos próprios cidadãos. Castilho afirma que “o limite da intensidade da exigência tributária é uma das maiores conquistas modernas no campo do Direito Tributário” e que apesar de inexistirem limites quantitativos de exigência, não se pode concluir que possa o ente tributante livremente onerar os contribuintes, já que os

elementos normativos explícitos ou não na Constituição determinam que a tributação deve incidir com razoabilidade, aplicando-se, dentre outros, o princípio da capacidade contributiva e da vedação de confisco. Nesse sentido, somente por esses argumentos, já se pode concluir que os limites ao exercício da competência tributária são um poderoso instrumento de defesa dos cidadãos.

A Profa. Dra. Autora, Claudia Monteiro De Cesare, em “Uma análise empírica de um Sistema de Imposto sobre Propriedade: um Estudo de Caso do Brasil” (1997), ensina que a aplicação da progressividade efetiva a justiça tributária se observados os princípios supracitados, bem como evita os efeitos da regressividade, conforme o trecho destacado abaixo:

Diversos estudos prévios identificam que, à medida em que a renda aumenta, os gastos com habitação ocupam uma percentagem menor da renda das famílias. A adoção de uma alíquota única (para imóveis de uso residencial, p.ex.) para o imposto imobiliário resultaria em uma tendência a regressividade, isto é, na incidência de uma carga tributária maior proporcionalmente sobre as famílias mais pobres. [...] Aplicar alíquotas progressivas para o cálculo do imposto sobre a propriedade imobiliária tendo por objetivo a progressividade fiscal do tributo, isto é, gerar uma carga tributária maior proporcionalmente para as famílias de maior capacidade econômica, é uma decisão de cunho fortemente ideológico. A análise apresentada no presente estudo demonstrou que a adoção de uma alíquota única (invariável) para os imóveis residenciais resulta em um imposto sobre a propriedade imobiliária regressivo. Ou seja, a carga tributária do IPTU é maior proporcionalmente para as famílias de menor capacidade econômica, porque o imposto absorve uma parcela maior da renda das famílias de baixa renda. Esta conclusão está diretamente relacionada à inerente regressividade do imposto sobre a propriedade, causada pelo fato de que as famílias mais ricas precisam de menos meses de salário para adquirir um imóvel. A associação da regressividade inerente do imposto com a extrema concentração de riquezas existente sugere que alíquotas progressivas poderiam ser aplicadas para tornar o IPTU mais justo. O uso de alíquotas progressivas para o IPTU seria recomendável se a progressividade introduzida servisse para eliminar a característica regressiva do imposto proporcional, contribuindo para um sistema ‘neutro’. Neste sentido, a diferenciação de alíquotas seria estabelecida dentro dos limites da razoabilidade, visando apenas à correção do viés identificado na relação entre o ‘Preço do Imóvel’ e a ‘Renda Familiar’.

Assim, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva visa alcançar uma justiça social, em que aqueles que possuam uma maior riqueza sejam tributados na mesma proporção.

4. PROGRESSIVIDADE FISCAL E EXTRAFISCAL

O IPTU possui duas funções no Sistema Tributário Nacional, a saber, a fiscal e a extrafiscal.

A progressividade extrafiscal já vinha prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu artigo 182, §4º, II, o qual estabelece que “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 de Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

Além disso, prevê o artigo 156, §1º, II, que “sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Assim, havendo plano diretor municipal, a progressividade extrafiscal do IPTU possibilita que suas alíquotas variem, para mais ou para menos, conforme o imóvel urbano preencha sua função social.

Embora a progressividade extrafiscal fixada nos dispositivos retromencionados busquem assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos termos do plano diretor do município, tratam-se de modalidades distintas. A primeira possui caráter punitivo (sancionador) pelo mau aproveitamento do imóvel urbano subutilizado, não utilizado ou não edificado. Já a segunda almeja induzir o contribuinte, em nome do interesse coletivo, ao cumprimento da função social do imóvel urbano prevista no plano diretor, aumentando ou diminuindo a tributação de acordo com a localização apropriada ou não do imóvel e sua utilização pautada no que foi previsto no plano de ordenação urbana municipal. Dessa forma, nesta segunda modalidade verifica-se a utilização do IPTU como verdadeiro instrumento de política urbana.

O artigo 182, §2º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, trouxe restrições à progressividade, na medida em que tal dispositivo limitou o alcance e o conteúdo desta progressividade: “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais do ordenamento da cidade expressas no plano diretor”.

Segundo Silvia Maria Benedetti Teixeira (2002), é no plano diretor da cidade em que devem constar os objetivos, as funções e o alcance da função social da propriedade

imobiliária urbana. Ele deve conter as definições para a classificação das propriedades que cumprem ou não sua função social.

Nesta esteira, faz-se mister destacar a Lei nº 10.257 (Estatuto da Cidade), de 10 de julho de 2001, que regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estabelecendo o que se segue em seu artigo 3º:

Art. 3º. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º, desta lei.

Por sua vez, a progressividade fiscal foi instituída com o artigo 156, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, trazido pela EC nº 29/00, o qual assim estabelece:

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:

I- Ser progressivo, em razão do valor venal do imóvel e

II- Ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

Kiyoshi Harada (2001) traz uma definição do que vem a ser a denominada progressividade fiscal:

A progressividade fiscal, decretada no interesse único da arrecadação tributária tem seu fundamento no preceito programático representado pelo §1º do art. 145 da CF, segundo o qual sempre que possível, o imposto será graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte. (Sistema Tributário na Constituição. São Paulo: Atlas, 2001, p. 329).

Dessa forma, conclui-se que a progressividade fiscal do IPTU se volta à necessidade de arrecadar recursos financeiros ao município, com base em alíquotas progressivas, de acordo com o valor venal do imóvel, seu uso e localização. Assim, quanto maior o valor do imóvel urbano, maior a tributação incidente.

5. MANIFESTAÇÃO DO STF PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL

Devido à natureza real do IPTU, o STF, no Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG do Supremo Tribunal Federal², firmou entendimento no sentido de que é vedada a progressividade fiscal para o referido imposto. Segue abaixo o trecho:

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional, o IPTU inequivocamente é um imposto real.

- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com arrimo no art. 156, § 1º (específico).
- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.
- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. (Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3. do setor II da Tabela III da Lei nº 5.641, de 22.12.1989, no Município de Belo Horizonte).

Baseando-se no artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte[...]”, o Ministro Moreira Alves entendeu que, por ser o IPTU um imposto de caráter real, fica vedada sua progressão fiscal, e destacou a incompatibilidade entre um imposto de tal caráter e a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte.

Tal afirmação fica clara no julgamento das Leis Municipais nº 10.921/1990 e nº 11.152/1991, ambas de São Paulo e julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, por instituírem progressividade fiscal com base em outros critérios que não o valor do imóvel, a saber, a adoção de alíquotas diferenciadas para imóveis residenciais, não residências e imóvel não edificado, “progredindo a alíquota de forma diferente, bem como adotando faixas de valor venal diferentes, como se se tratassem de três impostos distintos”.

No dia 31 de maio de 2005 ocorreu outro julgamento do Supremo Tribunal Federal que merece destaque. Tal julgamento tinha como relator o Ministro Eros Grau em Agravo

² Julgado em Plenário no dia 20 de novembro de 1996 e publicado no DJU, Seção 1, em 05/09/1997 e na LEX-STF, vol. 229, pp. 177/219, pelo Relator Ministro Moreira Alves.

Regimental no Agravo de Instrumento nº 465.922, no qual o agravante Luís Maximiliano Telesca afirmou “que em face da declaração de inconstitucionalidade da LC 212/89, é aplicável ao contribuinte/recorrido o sistema de alíquotas relativas encontrado na redação original da Lei Complementar 7/73, recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e jamais revogada”.³

No voto do Ministro Eros Grau, dois argumentos merecem especial atenção. Primeiramente, negou provimento ao agravo, sob o argumento da não incidência da repristinação da lei anterior (LC 7/73) como consequência da declaração de inconstitucionalidade da lei posterior (LC 212/89), pois já se encontra consolidado no Supremo Tribunal Federal tal entendimento. Em segundo lugar, ressaltou que, embora o Município de Porto Alegre afirmasse que a LC 7/73 tivesse afirmado no agravo que adotou o sistema de alíquotas relativas e não progressivas, o que se observa das peças dos autos é exatamente a previsão de alíquotas progressivas.

Logo após o voto, o Ministro Sepúlveda Pertence, Presidente da Corte, fez uma interpelação para que esclarecesse melhor o motivo da LC nº 07/73 não ter sido recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O Ministro Relator, Eros Grau, respondeu que o motivo seria a previsão na referida lei de dois tipos de alíquotas, a saber, a progressiva e a seletiva. Assim, o Ministro Sepúlveda Pertence reconsiderou seu voto, provendo o agravo para melhor exame.

Segundo o Ministro Marco Aurélio, a partir deste julgamento, seria possível observar uma outra modalidade de cobrança do IPTU, baseada em um sistema de alíquotas progressivas, isto é, um IPTU seletivo que ocorre quando a lei fixa “percentagens diversas: imóveis edificados de uso exclusivamente residencial, imóveis edificados de uso exclusivamente não residencial e imóveis não edificados”, considerando jamais ter ocorrido dúvida quanto a “legitimidade constitucional desta disciplina, pois não encerra progressividade, encerra critério seletivo”.⁴

Segundo Hugo de Brito Machado (2004), a seletividade pode ser entendida como “a qualidade do tributo que seleciona, que discrimina, que o faz elemento de seleção, ou discriminação, em princípio pode ocorrer em razão de diferentes critérios”. Em geral, tais critérios se baseiam na essencialidade do produto, objetivando alcançar a justiça fiscal,

³ Disponível em: <http://www.stf.gov.br/processos/DetalhesProcesso.asp?origem=JUR&classe=AI-AgR&processo=465922&recurso=0&tip_julgamento=M>. Acesso em: 01 nov. 2016.

⁴ Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/novos_desafios_hevelane_albuquerque_e_edson_r_saleme.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2016.

“produzindo por uma metodologia diferente um efeito semelhante ao produzido pela progressividade”.

Assim, para estabelecer a essencialidade do imóvel sem ferir o princípio da capacidade contributiva, deve-se recorrer à Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, que ao alterar o §1º do artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, forneceu parâmetros para o estabelecimento de critérios de seletividade de alíquotas do IPTU, quais sejam, a progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, §4º, II, o valor, a localização e o uso do imóvel.

Quanto ao critério da localização, faz-se mister ressaltar dois aspectos. Hevelane da Costa Albuquerque e Edson Ricardo Saleme (2010, p. 9) informa que o primeiro diz respeito à possibilidade do poder público municipal se valer da aplicação de alíquotas diferenciadas para desestimular a ocupação imobiliária em áreas eleitas pela política urbana como de preservação, zonas especiais de interesse social, dentre outras. O segundo consiste na necessidade de fundamentar tal critério com base em pesquisas minuciosas acerca das áreas delimitadas, a fim de reunir outros elementos e atender ao princípio da capacidade contributiva.

Já em relação ao critério do uso do imóvel, o que se verifica é que a adoção de alíquotas diferenciadas, ou até mesmo isenção, para indústrias, incentivando-as a se instalarem em uma cidade, gera muitas vezes empregos insuficientes, além de outros transtornos, tais como poluição, doenças profissionais, fluxo migratório intenso seguido de problemas urbanos, como violência, degradação ambiental pela ocupação desordenada do solo etc., de forma a contribuir para a redução da qualidade de vida naquele espaço urbano, ao mesmo tempo em que a sociedade local fica premida dos valores que serviriam para investir em projetos destinados à melhoria da qualidade de vida daquela população.

Essas questões vão surgindo na medida em que se verifica uma política urbana destinada a assegurar a dignidade da pessoa humana, seus direitos sociais, a participação popular nas decisões políticas, enfim, na efetivação dos objetivos constitucionais voltados a garantir o desenvolvimento urbano e a efetividade dos instrumentos infraconstitucionais de ordenação urbana.

Apesar da pretensa inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 e das inúmeras questões relacionadas à política de desenvolvimento urbano previstas no artigo 182 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no dia 28 de junho de 2006, o Ministro Marco Aurélio acolheu os argumentos da prefeitura de São Paulo e proferiu voto favorável ao IPTU progressivo, sendo seguido pelos

ministros Eros Grau, Cármem Lúcia, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence. Segundo Marco Aurélio, a lei questionada foi editada de acordo com o artigo 156, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, não significando, portanto, restrição à garantia individual nem atingindo o núcleo intangível da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ainda de acordo com o referido Ministro, o texto constitucional anterior à Emenda já continha previsão de progressividade em razão da capacidade contributiva.

O Ministro Ayres Britto também entendeu pela constitucionalidade da progressividade do tributo. De acordo com o que prevê o artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a cobrança de tributos deve levar em consideração o patrimônio, a renda e o volume de atividade econômica das pessoas. Assim, para ele, as pessoas devem contribuir na medida de sua capacidade contributiva, a fim de permitir ao Poder Público o cumprimento da sua função social.

Ainda de acordo com o referido Ministro, trata-se de "justiça social imobiliária, com tratamento desigual para quem é imobiliariamente desigual", isto é, aquele que tem mais bens imobiliários e maior capacidade contributiva deve pagar mais tributos. Considerando que a base do cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, a alíquota variável cumpre melhor essa função.

Para Edson Ricardo Saleme (2010), ocorrendo a aceitação do IPTU progressivo (seletivo quando se trata de alíquota baseada no uso e localização do imóvel), haverá uma profunda mudança nas decisões do STF, que poderá resultar na consolidação deste imposto como o mais amplo instrumento de regulação urbana, desde que utilizado de forma justa, em respeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da função social da propriedade, da vedação ao confisco, da razoabilidade e da isonomia.

6. A PROGRESSIVIDADE APÓS A EC N.º 29/00

A Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, alterou a redação do §1º do artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de forma a lhe adicionar dois incisos e a inaugurar a progressividade fiscal do IPTU, delimitando, por conseguinte, os critérios de variação de alíquotas a partir do valor do imóvel gerador do débito. Segue abaixo o texto da emenda com a referida alteração:

Art. 156- Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I- Propriedade predial e territorial urbana;

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

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

§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 venal do imóvel e

II- Ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

De acordo com Roque Antonio Carraza (2000, p. 94):

A Constituição quer que além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do plano diretor). Em outras palavras, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo §1º do art. 145, c.c. o inciso I do §1º do art. 156, ambos da CF), o IPTU deverá submeter-se a uma progressividade extrafiscal (determinada no inc. II do §1º do art. 156 da CF). (Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo. Malheiros Ed.-2000, p. 94).

Ainda, Carraza (2000, p. 94) entende que mesmo antes da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, devido à previsão expressa do artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte(...)”, o IPTU poderia ser progressivo, tendo suas alíquotas variáveis de acordo com a mudança da base de cálculo.

Telles (2005), por sua vez, entende que para efeitos de considerar a progressividade fiscal do IPTU, desnecessária se faz a referida previsão constitucional e a própria aplicação genérica do princípio da capacidade contributiva, afirmando que para os fins de incidência de alíquotas variáveis bastaria o princípio constitucional da isonomia.

Ives Gandra da Silva Martins (2000) e Eduardo Morais Sabbag (2004) defendem a tese de que a Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 apresenta flagrante inconstitucionalidade por ferir cláusula pétrea, pois o artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, apenas teria autorizado a progressividade fiscal a impostos de caráter pessoal e não real, afrontando, dessa forma, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Em contraposição aos últimos autores, Hugo de Brito Machado (2004) salienta que a referida emenda não apresenta incompatibilidade com o texto constitucional, pois o que constitui cláusula pétrea da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 são os direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º. Portanto, os princípios constitucionais tributários, previstos no capítulo do Sistema Tributário Nacional, não estão abarcados pelo núcleo intangível da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ainda segundo o autor, a progressividade fiscal trazida pela Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 constitui verdadeiro instrumento de distribuição de riquezas e justiça fiscal, pois a variação de alíquotas possibilita ao IPTU atingir, de forma mais real, a capacidade contributiva do contribuinte, na medida em que presume-se que os proprietários de imóveis de maior valor possuem maior capacidade contributiva do que os proprietários de imóveis de menor valor, realizando, assim, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

A respeito da majoração de alíquotas com base na variação do uso e da localização do imóvel para fins de progressividade fiscal, Telles (2005) entende que, a rigor técnico, tais elementos não são formadores da base de cálculo do IPTU. Assim, não se revela seguro atribuir a diferenciação de alíquotas a partir de tais critérios: a tributação progressiva baseada no valor venal do imóvel já os abarca, sendo desnecessária previsão dos mesmos em dispositivo apartado.

Assim, para fins da progressividade fiscal, o valor venal do imóvel revela-se um eficaz instrumento para aplicação da capacidade contributiva, e os aspectos de uso e localização do imóvel tem aplicação mais apropriada para fins extrafiscais, considerando que a finalidade da EC n.º 29/00 foi priorizar a ocupação de determinadas áreas em detrimento de outras, segundo critérios estabelecidos no plano diretor.

Faz-se mister ressaltar que tanto a progressividade fiscal quanto a extrafiscal não são autoexcludentes e convivem em perfeita harmonia no ordenamento jurídico pátrio, podendo ser instituídas em conjunto ou separadamente. Dessa forma, Wanessa Mendes de Araújo (2007) exemplifica que imóveis idênticos podem ensejar tributação diferenciada por estarem

situados em localidades distintas ou ainda porque um destina-se a fins residenciais e outro a fins especulativos, ou se encontra vazio, em conformidade com o plano de ordenação municipal.

Diante do exposto, para fins de realizar de forma efetiva o princípio da capacidade contributiva e não instaurar a incerteza e a insegurança jurídica, a cobrança do IPTU deve ser aferida a partir do valor venal do imóvel urbano e não a partir da fortuna do proprietário. Por não se considerar a capacidade global do contribuinte e basear a cobrança em presunções de que o detentor de capacidade econômica possua igual capacidade contributiva, eventualmente poderão ocorrer injustiças, como, por exemplo, no caso de o proprietário de um imóvel suntuoso ser aposentado e ter sua renda advinda de ínfima pensão previdenciária ter de contribuir com o IPTU da mesma forma que o milionário que possua imóvel nas mesmas condições. Tais distorções advêm da própria sistemática da tributação de natureza real que leva em consideração apenas um bem do patrimônio, e não a capacidade global do contribuinte.

Apesar do anteriormente exposto, a progressividade revela-se como o ideal de tributação das classes médias e baixas nas democracias modernas, tendo em vista que os contribuintes devem suportar com o mesmo sacrifício as despesas e os investimentos necessários à manutenção da atividade estatal, de forma a atingir uma justiça fiscal e, conseqüentemente, a igualdade social, ainda que o critério baseado no valor venal do imóvel não seja o mais adequado para inferir com fidelidade a real capacidade contributiva do contribuinte.

7. CONCLUSÃO

Tendo em vista que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana possui caráter real, isto é, leva em consideração as características do imóvel, e não as características pessoais do contribuinte, o §1º do artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 impossibilita, em uma primeira análise, a incidência do princípio da capacidade contributiva aos impostos de caráter real, como o IPTU.

Originariamente, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 previu apenas a progressividade extrafiscal do IPTU, com o fito de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, com a consequente punição do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado pelo seu inadequado aproveitamento (artigo 182, §4º, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Apesar de o Supremo Tribunal Federal se manifestar pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, pautada no valor venal do imóvel, seu uso e localização, com a instituição de alíquotas progressivas, a partir da edição da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 restou possibilitada tal incidência.

Assim, a partir de todo o exposto, conclui-se que as duas modalidades de progressividade, tanto a fiscal quanto a extrafiscal, não impedem a realização do princípio da capacidade contributiva, possuindo respaldo constitucional, pois realizam o direito fundamental de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade, conforme prevê o artigo 5º, XXIII, da CRFB/88. Não há violação ao núcleo intangível da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 nem ofensa ao princípio da isonomia, não restando dúvidas quanto a constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 e a incidência de ambas progressividades para a cobrança do IPTU.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Cardoso de. **O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária.** Dissertação, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/102792>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

ALBUQUERQUE, Hevelane da Costa; SALEME, Edson Ricardo. **IPTU Progressivo: um estudo de sua constitucionalidade.** Instituto Pólis, Ação Administrativa, Nr. 222. 2010. Disponível em: <<http://infoocidade.blogspot.com.br/2010/05/iptu-progressivo-no-tempo.html>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Wanessa Mendes de. **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): capacidade contributiva.** Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1448, 19 jun. 2007. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/10027>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 29/2000**, de 13.09.2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 3.071/1916**, de 01.01.1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 5.172/1966**, de 25.10.1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 10.406/2002**, de 10.01.2002. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

DE CESARE, C. M.; RUDDOCK, L.. **Uma análise empírica de um sistema tributário de propriedade: um estudo de caso do Brasil**. Em: 1997. Conferência Internacional sobre Administração de Assessoramento: Soluções Globais para o Sucesso, 1997, Toronto, Canadá. Conference Proceedings - Solução Global para o Sucesso: Conferência Internacional sobre Administração de Avaliação. Chicago, Illinois - UE: Associação Internacional de Avaliadores (IAAO), 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 329.
JusBrasil (s.d.): Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012.

SABBAG, Eduardo Morais. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Prima, 2004, p. 33-37.

TEIXEIRA, Silvia Maria Benedetti. **A progressividade do Imposto predial e territorial urbano – IPTU**. Instituto de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 4, n. 23, p. 5-10, jan./fev., 2002.

TELLES, Eduardo Maccari. **Capacidade Contributiva e Progressividade no IPTU**. Disponível em: http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_42/Artigos/Art_eduardo.htm. Acesso em: 01 nov. 2016.