

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

Lydia Ferreira Albuquerque Leite

**O IPTU E A PROGRESSIVIDADE**

Maceió/AL  
2008

Lydia Ferreira de Albuquerque Leite

## **O IPTU E A PROGRESSIVIDADE**

Trabalho de Conclusão de curso (TCC) apresentado à banca examinadora do curso de pós-graduação em Direito Tributário, como exigência para a obtenção do grau de especialista.

Maceió/AL  
2008

Lydia Ferreira de Albuquerque Leite

## **O IPTU E A PROGRESSIVIDADE**

Trabalho de Conclusão de curso (TCC) apresentado como requisito para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário no curso apresentado pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, idealizado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Maceió, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2008

Aprovação: \_\_\_\_\_

### **BANCA EXAMINADORA**

---

Examinador 1

---

Examinador 2

## **RESUMO**

A demonstração da impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano – IPTU é o objeto de estudo do presente trabalho. Inicialmente, apontou-se a natureza real deste imposto, bem como a breve análise da sua regra-matriz de incidência, no intuito de estabelecermos premissas para a discussão acerca da impossibilidade da aplicação da progressividade e a problemática acerca da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 29/2000, que alterou o art. 156 da Constituição Federal. Recorreu-se à doutrina, julgados e artigos jurídicos existentes na larga produção jurídica brasileira, no intuito de abordar, de uma maneira global, os aspectos constitucionais e tributários que circundam o assunto tratado, qual seja, a progressividade do IPTU. Finalmente, concluiu-se pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 29/2000 por afronta aos princípios constitucionais e, conseqüentemente, à cláusula pétrea.

## SUMÁRIO

Introdução .....	01
Capítulo I	
1.0 – A Natureza do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU .....	03
Capítulo II	
2.1 – Da Análise aos Princípios Basilares do Direito .....	08
2.2 – O Princípio da Progressividade .....	09
Capítulo III	
3.1 – O IPTU e a Progressividade .....	11
3.2 – A Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 ...	13
Capitulo IV	
Conclusão .....	19
Referências Bibliográficas .....	21

## INTRODUÇÃO

Tributo, dentro da acepção jurídica brasileira, constitui-se da ação estatal em onerar os jurisdicionados no que tange aos seus ganhos ou patrimônio. Em contrapartida, “tributo” também é tido como equivalente à obrigação tributária, dentro da relação jurídico-tributária. Ou seja, ocorrendo o evento descrito na hipótese de incidência, ocorre o fenômeno da subsunção, onde iremos verificar o fato jurídico tributário em forma de obrigação tributária.

O sistema tributário nacional comporta tipos diferentes de tributos, conforme preconiza o art. 145 da Constituição Federal, o qual se reporta às espécies tributárias como sendo: os impostos, as taxas e as contribuições. Por óbvio, todas possuem características, funções e hipóteses de incidência distintas.

No trabalho que se segue, deteremos os nossos esforços à espécie tributária dos impostos, mais especificamente ao imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, no que tange à problemática da aplicação da progressividade, uma vez que se trata de imposto real.

Referida problemática subsiste mesmo depois da promulgação da EC 29/2000, que introduziu modificação no texto constitucional, na competência inerente aos municípios, fazendo inserir a seguinte redação ao art. 156, §1º: “*Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I, poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; (...)*”.

Parte dos doutrinadores e juristas comungam do pensamento de que se trata de emenda inconstitucional (posição a qual nos filiamos), uma vez que o IPTU é imposto real e tal característica impede a aplicação da progressividade, outra parte entende que não há qualquer impedimento, argumentando, inclusive, que o imposto possui caráter pessoal ou híbrido (pessoal e real).

Vários são os motivos e fundamentos para a discussão. Sacha Calmon, por exemplo, em sua obra Manual de Direito Tributário, afirma que a diferença entre imposto pessoal e real não é jurídica, afirma que quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa e afirma, ainda, que não existe disposição normativa expressa que proíba o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário, ao contrário, o prestigia, conforme se verificaria no art. 145, §1º da Constituição Federal.

Outrossim, este respeitável doutrinador continua sua linha de raciocínio expressando que a classificação do IPTU como imposto real denuncia a má assimilação

da lição da Ciência das Finanças e da análise jurídica, levando-nos a concluir que compactua do pensamento que o IPTU tem caráter pessoal.

Entretanto, não concordamos com citado posicionamento, conforme explicitaremos no decorrer deste trabalho. Ademais, os argumentos utilizados pelos defensores do IPTU progressivo são equivocados e, por muitas vezes, recorrem às justificativas mirabolantes no intuito de fundamentar seu posicionamento, levantando premissas completamente desvinculadas do resultado final.

O IPTU é imposto REAL, cremos que a emenda não o conferiu qualquer característica de imposto pessoal (como afirma Sacha Calmon) e cremos que a progressividade tal como prevista no art. 156, §1º é inconstitucional, porque ofende cláusula pétrea e tende a abolir os limites ditados pelo princípio da capacidade contributiva, legalidade e isonomia.

## CAPÍTULO I

### 1.0 – A Natureza do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU.

Dispõe o Código Tributário Nacional, a respeito do IPTU:

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

(...)

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

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

Deixada de lado a discussão a respeito do vocábulo (fato gerador) empregado pelo legislador brasileiro quando se refere à hipótese de incidência, voltemos nossas atenções à construção da Regra – Matriz de Incidência do imposto em tela, para que possamos compreender sua natureza e conseqüentes características.

A hipótese de incidência do IPTU tem como critério material a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. A posse a que se refere à norma, frise-se, somente pode ser considerada como hipótese de incidência quando for aquela capaz de ensejar a usucapião, não se pode levar em conta a posse meramente oriunda de contrato, por exemplo.

Vislumbramos que a norma não contempla ou analisa, em momento algum, a condição do contribuinte, restringe-se apenas a dizer que se trata do proprietário, sequer há questionamento de ordem econômica ou patrimonial do mesmo.

Neste sentido, os impostos reais são lançados em função do valor da matéria tributável, contudo, sem atender às condições pessoais dos contribuintes; contrariamente a isso, os impostos tidos como pessoais (IR, por exemplo), levam em consideração as condições inerentes ao contribuinte.

Levantemos a seguinte hipótese: determinada pessoa “A” (classe média) vende um imóvel situado na Rua “X”; o comprador (pessoa “B”) é um grande milionário e registra



o imóvel em seu nome, porém, o morador (possuidor) passa a ser o motorista. Pergunta-se: Há alteração no valor venal do imóvel – base de cálculo, pelo fato do comprador ter sido um milionário? Há alteração da alíquota pelo simples fato do atual proprietário ser milionário? E mais, há alguma diferença se o verdadeiro possuidor do imóvel é pessoa menos favorecida economicamente do que o proprietário? – lembramos que o possuidor, neste caso, não pode ser considerado aquele indicado no art. 34 do CTN, vez que não possui o poder de ensejar a usucapião. Todas as perguntas têm respostas NEGATIVAS. Não há qualquer alteração na condição do imóvel, a regra-matriz de incidência do imposto continua intacta, não havendo modificação quer no antecedente, quer no conseqüente da norma. Outrossim, partindo para o Direito das Obrigações, ramo do direito civil, trata-se de obrigação *propter rem*, ou seja aquela vinculada à coisa e não à pessoa, a transmissibilidade da obrigação jurídica se dá meramente pelo perfazimento de negócio jurídico válido, entre vendedor e comprador, não importando a condição do adquirente.

Por outro lado, com o devido respeito a que devemos aos juristas e estudiosos do assunto, forçosamente, determinada linha de doutrinadores afirmam que o IPTU teria caráter pessoal, como já dissemos. Sacha Calmon, por exemplo, relata:

*“É notável, no particular, como tratadista de renome, tirantes os leguleios, continuam a proclamar que o IPTU é um imposto real, denunciando com isso: a) a má assimilação de lição da Ciência das Finanças; b) insuficiente acuidade de análise jurídica, decorrente da repetição, sem espírito crítico, de avelhantadas afirmações.*

*Sem embargo, estamos convencidos de que tal vezo enraíza-se, a par dos vícios acima expostos, em uma lembrança mal compreendida de certo tipo obrigacional que existia entre os romanos. Referimo-nos à obrigação ambulatória, em que a prestação era certus na e certus quando, mas o sujeito passivo podia ser conhecido como não, por isso ambulava com o dono, e este nem sempre era o mesmo. (...). A muitos pareceu que a pessoa não tinha importância, mas a coisa, irrelevante o seu dominus, daí a idéia de um tributo real. Ora dava-se exatamente o contrário. (...) O imposto era pessoal. Real era o direito”* (Coelho, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário, p. 206).

Ora, não querendo ser repetitivos, mas impossível de não sermos, partindo da mesma premissa desse Inigualável Doutrinador, ou seja, as obrigações ambulatórias dos romanos, não são necessários maiores esforços para percebermos o equívoco. A coisa/bem continha em si própria a obrigação, tanto era que, ao sê-la transmitida ao novo dono, este automaticamente se revestia na qualidade de senhor e, portanto, devedor de todos seus encargos. Não há em qualquer passagem, relatos a respeito da análise jurídica (ou não) da condição pessoal do senhor detentor da coisa/bem, ratificando nosso posicionamento a respeito da revestibilidade do caráter real do IPTU.

A natureza real do IPTU sequer pode ser questionada, até, por parte dos doutrinadores que apóiam a progressividade do imposto. Assim entendemos porque a progressividade, mesmo que inconstitucional – conforme adiante explicaremos, não leva em conta a condição pessoal do contribuinte e sim, a condição do imóvel (valor venal).

Os argumentos que revelam que a progressividade se dá em razão da análise da capacidade contributiva, e, com isso, tentam imputar ao imposto o caráter pessoal é, de fato, uma incoerência.

Vejamos o art. 156, § 1º, inciso I da Constituição Federal:

*Art. 156. §1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 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 o uso do imóvel.*

O caráter pessoal de um imposto deve ser entendido como um elemento atinente ao sujeito passivo (contribuinte), no caso do artigo supracitado não há qualquer referência a esse sujeito.

Verifica-se, portanto, que a progressividade contida no art. 156 encontra supedâneo no valor venal do imóvel e, com isso, fulmina a possibilidade de conferir caráter pessoal ao IPTU. O valor venal do imóvel independe da qualidade jurídica ou não do proprietário, tanto é assim, que os proprietários de imóveis adquiridos por doação ou em função de herança não percebem qualquer tratamento diferenciado, quando comparados com aqueles adquiridos pela via mais comum (compra e venda). O ônus tributário é suportado por igual.

Por tal razão, inclusive, considerando que a progressividade a que pretendem esses juristas encontra lastro em condição não condizente com a do contribuinte, é que dizemos que o posicionamento assola o Princípio da Contributiva.

Por conseguinte, equivocadamente, há quem defenda que todo tributo é pessoal e real por sempre atingir um sujeito de direito (contribuinte) e um patrimônio. Entretanto, esquecem-se esses doutrinadores de analisar a própria Regra-Matriz de Incidência dos impostos. Este raciocínio é defendido por *Ayrton de Mendonça Teixeira*, advogado em Porto Alegre, podendo ser entendido quando de sua exposição doutrinária na Revista Dialética de Direito Tributário:

*“O equívoco pode ser demonstrado se tivermos em mente a premissa de que inexistem impostos reais, de um lado, e impostos pessoais, de outro. A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada (...). Todo tributo é pessoal e real, por sempre atingir um sujeito de direito e um patrimônio”.*

É óbvio que todo tributo atinge um sujeito de direito e, em consequência, atinge seu patrimônio quando da quitação da obrigação tributária, afinal, todo tributo tem que ter um contribuinte determinado, senão não o seria. Lembrando, tributo é compulsório e não mera liberalidade. Assim sendo, não há que se falar em caráter híbrido dos tributos, ou seja, de caráter pessoal e real; há de se falar sim, em análise da Regra-Matriz de Incidência para determinar sua natureza.

No caso do IPTU, voltemos a dizer, o critério material é a propriedade de bem imóvel urbano, o tributo grava, tão somente, a condição específica do bem. O proprietário é qualquer pessoa que esteja revestida desta condição, não necessitando preencher requisitos ou estipulação legal para tanto.

A relativização a que pretende esta parte da doutrina, quando se posiciona pelo caráter híbrido dos impostos, é perigosa. O Direito comporta, por sua própria natureza, margem para diversas interpretações, porém, estas interpretações devem coadunar com os preceitos legais e, mais, devem prezar pela coerência e predominância da característica de cada assunto tratado. Certamente se formos estudar profundamente cada instituto do direito, suas nuances e questões embrionárias, não somente dentro do direito tributário, mas, em todos os ramos, encontraremos pontos que reportam às questões de naturezas diversas. Nenhum instituto é puro em si.

Com efeito, após a promulgação da Carta Magna de 1988, não restam dúvidas a respeito da divisão dos impostos em reais e pessoais posto que o art. 145, §1º afirma que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, estando, portanto, a admitir a dicotomia da natureza dos mesmos.

Visando, por fim, rechaçar qualquer indagação que ainda paire a respeito da divisão dos impostos em reais e pessoais, e mais, que tal divisão é constitucional, transcrevemos o trecho do voto do Ministro Moreira Alves, quando do histórico julgamento do RE 153.771-MG, no qual a progressividade do IPTU foi apreciada:

*“Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica seguindo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham caráter pessoal, caso em que serão graduados – e um dos critérios poderá ser a progressividade – segundo a capacidade contributiva do contribuinte (...).”*

## CAPITULO II

### 2.1 – Da Análise aos Princípios Basilares do Direito.

*“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem”.* (Rui Barbosa, Oração aos Moços, 1949).

A passagem acima, referente à obra Oração dos Moços, do inigualável Rui Barbosa, transcende aos preceitos tributários e exprime o mais perfeito conceito que devemos obter do Princípio da Igualdade expresso no art. 5º da Constituição Federal.

O Princípio da Igualdade é a viga máxima do Direito, caminhando ao lado do Princípio da Legalidade, deixa claramente estabelecido que todos os cidadãos são iguais perante a lei, destacando que, conforme pensamento de Rui Barbosa, esta igualdade deve ser considerada dentro dos parâmetros da sociedade, analisando as diferenças inerentes aos seres humanos e suas condições naturais e jurídicas.

Na estrutura do Direito Tributário a igualdade se traduz através do Princípio da Isonomia de forma a respeitar a paridade entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação. Entendemos, ainda, que o princípio da isonomia deve ser observado juntamente à capacidade contributiva, posto que somente existirá tratamento isonômico entre contribuintes, se os tributos a eles devidos estiverem de acordo com suas possibilidades econômicas. Ao Estado é vedada a instituição de tributos com caráter confiscatório. São palavras do jurista Ives Gandra:

*“O princípio da isonomia é maculado sempre que dois empreendimentos idênticos passam a ter incidência tributária distintas, mas se compõe na força maior de conjunção dos dois primeiros princípios, pois nem a capacidade contributiva do mais onerado é atingida pelo encargo acrescido, por pressupor maior*

*potencialidade de suporte, nem a redistribuição de riquezas deixa de se fazer, pela incidência menor, a justificar a procura do desenvolvimento pretendido”* (Martins, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, São Paulo: Saraiva, 1983, p. 38).

O princípio da capacidade contributiva e da isonomia estão inseridos no ordenamento jurídico brasileiro através dos arts. 145, § 1º e 150, II, da Constituição Federal. A Carta Magna de 1988, portanto, contempla estes direitos fundamentais que, por consequência, configuram-se cláusulas pétreas, não podendo ser alterados pelo legislador ordinário.

Nesse diapasão, resta destacarmos que a capacidade contributiva é aferida através de características SUBJETIVAS, sendo considerada a pessoa do sujeito passivo e não matéria tributada. Paralelamente a isso, a progressividade do IPTU constante no art. 156, §1º da CF, alterado pela EC 29/2000, é fundada no valor venal do imóvel, não sendo observada a real capacidade do contribuinte, razão pela qual está coberta pelo manto da inconstitucionalidade, conforme adiante demonstraremos.

## **2.2 – O Princípio da Progressividade**

A progressividade se dá quando da majoração das alíquotas correspondentes a um determinado tributo, para que o montante a ser arrecadado seja conforme a riqueza aparente do contribuinte, ou em razão de critérios extrafiscais. Para ambos os casos, no entanto, deverá ser expressamente admitida na Constituição Federal.

A Constituição quando impõe que os tributos deverão obedecer à capacidade econômica do contribuinte não está a dizer que admite a progressividade, está, sim, a dizer que os tributos deverão ser proporcionais. Os juristas Ives Gandra e Aires Barreto, no Parecer desenvolvido em razão de uma consulta acerca do IPTU, apontam a diferenciação entre graduação e progressão, para que possamos melhor compreender a aplicação da capacidade contributiva, transcrevemos:

*“A graduação dos impostos decorre de sua proporcionalidade em relação à base tributável (imposto ad valorem). Essa proporcionalidade é, como sabido, obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre a base tributável variável, (...). Pela graduação, portanto, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva. (...).*

*A progressividade opera-se pelo estabelecimento de alíquotas tanto maiores quanto o forem os níveis de intensidade ou de grandeza de um específico fator ou aspecto do fato tributário. A progressão, portanto, implica desigualação, na medida em que extrapassa a mera graduação (proporcionalidade) e, conforme o fator de discriminação utilizado, desconsidera o princípio da capacidade contributiva”. (...).*

Diante de tal explicitação, equivocada é toda e qualquer afirmativa no sentido de que deve ser progressivo o imposto que pretenda obedecer ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Igualmente equivocado é o posicionamento de que os impostos não sujeitos a progressividade são, na verdade, impostos regressivos. Para os defensores desta tese, a alíquota é o elemento que definirá o *quantum* a ser recolhido e, por isso, ela não deve ser fixa. Esquecem-se, no entanto, os defensores, que no caso do IPTU o valor venal do imóvel é que se configura como base tributável, não sendo transmitida qualquer informação subjetiva do sujeito passivo para que a alíquota seja progressiva, a ponto de obedecer à capacidade econômica do contribuinte. A fixação da alíquota, portanto, não é fato impeditivo, muito menos condicional, para a observação do princípio da capacidade contributiva.

## CAPÍTULO III

### 3.1 – O IPTU e a Progressividade

Superada a fase de questionamento acerca da natureza do IPTU e dos princípios que cercam a legitimidade do Estado em tributar, repousemos nossos esforços à problemática da progressividade deste imposto, a qual macula o sistema legal vigente no país porque transgride princípios basilares do direito e abole cláusula pétrea.

Inicialmente, cumpre-nos esclarecer como se dá a aplicação de alíquotas não progressivas e progressivas no que tange ao IPTU.

Considerando que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, na situação correta de verificação do *quantum* deve pagar o contribuinte, há a aplicação da alíquota (fixa) sobre este valor que, por sua vez, é ditado pelo mercado (diga-se de passagem, é bastante dinâmico) e assim é aferido o valor final do tributo. No IPTU progressivo com função fiscal, as alíquotas são majoradas de acordo com o crescimento do valor venal do imóvel, utilizando o próprio valor do imóvel como “presunção” da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Feita a diferenciação entre os tipos de alíquotas, ousamos afirmar que o ponto chave de discrepância dos militantes do IPTU progressivo está no entendimento equivocado do princípio da capacidade contributiva, bem como no menosprezo a respeito da natureza real do imposto.

A linha de raciocínio dos prós-progressividade relata que os defensores da inconstitucionalidade do IPTU progressivo, o fazem porque acreditam que somente encontra-se sob o manto do princípio da capacidade contributiva os impostos pessoais e, pelo fato de posicionarem-se pelo caráter real do imposto, não poderia a progressividade ser aplicada. Vejamos o trecho a seguir:

*“Não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles”.* (Machado, Hugo de Brito. Progressividade e Seletividade no IPTU. In “IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes”, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto - São Paulo: Quartier Latin, 2002).



Com as devidas reverências ao Ilustre Doutrinador, a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU por nós defendida não é justificada puramente no caráter real do imposto, o qual supostamente afastaria o princípio da capacidade contributiva, muito pelo contrário. **Em razão do princípio da capacidade contributiva é que defendemos que os impostos reais não podem ser alvos da progressividade.**

O art. 145 da CF reza que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A capacidade contributiva, como já expomos anteriormente, tem como premissa inafastável a análise da condição individual do contribuinte, esta é a razão do artigo em questão dizer que os impostos terão caráter pessoal, **sempre que possível.**

Nos impostos reais, como o IPTU, a análise da condição pessoal do sujeito passivo fica prejudicada porque a matéria tributada não se refere a sua condição específica, refere-se à condição do imóvel, a qual independe de sua vontade ou ação. A valorização ou desvalorização do imóvel ocorre em função de questões externas, ou seja, em razão do mercado.

A máxima levantada pelos militantes do IPTU progressivo de que a capacidade contributiva do sujeito passivo é presumida pelas características do imóvel, ou seja, sendo esse luxuoso o proprietário é rico, é falsa. Basta levantarmos a hipótese de pessoas que herdaram imóveis que jamais teriam condições de obter as suas próprias custas, que tal afirmativa cai por terra.

Sendo assim, para que o princípio da capacidade contributiva não seja expurgado no que tange a tributação por meio do IPTU, é que defendemos que os impostos reais não podem ser alvos da progressividade, porque estes impostos, por sua natureza, não permitem a análise real da condição subjetiva do sujeito passivo.

No intuito de erradicar quaisquer dúvidas a respeito da impossibilidade de aplicação da progressividade aos impostos reais, mostraremos de forma sucinta a regramatrix de um imposto pessoal para concluirmos as diferenças. O Imposto de Renda é um imposto eminentemente pessoal, o qual tem como hipótese de incidência a renda, assim entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN). E mais, o parágrafo primeiro do mesmo artigo completa que a incidência do imposto independe da denominação da receita, sua localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte ou forma de percepção.

Ora, claramente pode-se perceber que a hipótese de incidência do imposto de renda é totalmente voltada às condições subjetivas do sujeito passivo, tanto é assim, que todas as situações em que haverá a incidência do imposto dependerão da vontade do contribuinte, ou seja: se ele trabalhar, se ele obtiver capital e se ele obtiver proventos. Posteriormente, o parágrafo primeiro exclui dos elementos essenciais da formação dos impostos as questões externas, tais como localidade e forma de percepção.

Com o IPTU é justamente o inverso, a hipótese de incidência não se importa com as condições subjetivas e elege as questões externas para quantificar o tributo (valor venal do imóvel ditado pelo mercado), em razão disso, para que o princípio da capacidade contributiva seja preservado quando da incidência dos impostos reais, é somos favoráveis a não aplicação da progressividade.

### **3.2 – A Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000**

A Constituição Federativa Brasileira tem como uma das características primordiais a rigidez, somente podendo ser alterada através de procedimentos especiais, sendo vedada a deliberação de propostas tendentes a abolir as chamadas cláusulas pétreas, conforme seu art. 60, § 4º:

*Art. 60. “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*(...)*

*§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*(...)*

*IV – os direitos e garantias individuais”.*

Os direitos e garantias individuais, no entanto, não se esgotam no art. 5º e seus incisos, sendo uma extensão destas garantias e direitos o disposto no art. 150, que elege o princípio da isonomia e veda a cobrança de tributos com efeito de confisco, conforme transcrição abaixo:

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

*(...)*

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

(...)

*IV – utilizar tributos com efeito de confisco;*

(...)”.

Ora, é garantia conferida pela Constituição a proteção do contribuinte no que tange a ação do Estado em atingir seu patrimônio através da cobrança de tributos, não podendo a obrigação tributária ser superior às condições econômicas do sujeito passivo. A vedação ao confisco é, portanto, mais uma forma eleita para a observância do princípio da capacidade contributiva.

A redação original do art. 156 da CF/88 previa que a única forma de progressividade seria aquela com o fim de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, estando em consonância com o art. 182, §4º, que prevê a progressividade no tempo, em razão da não utilização adequada da propriedade, ou seja, a progressividade extrafiscal.

Com o advento da EC 29/00, o art. 156 passou a prevê a progressividade em razão do valor venal do imóvel e localidade, passando o imposto a ser progressivo de forma meramente arrecadatória (fiscal), alterando, por conseguinte, o sentido verdadeiro que o Constituinte Originário perseguia.

Redação anterior à Emenda 29/2000	Redação posterior à Emenda 29/2000
Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) § 1º. O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade	Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) §1º . Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

	II – ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel.
--	-------------------------------------------------------------------------------

A nova redação, na tentativa de instituir o IPTU progressivo, pecou porque desconsidera a natureza do imposto, o princípio da capacidade contributiva e conseqüente cláusula pétrea.

Exaustivamente deliberamos a respeito da natureza real do imposto em tela, a hipótese de incidência não deixa margem à análise da situação subjetiva do sujeito passivo, sendo somente possível a análise da matéria tributada, cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel. Sendo assim, aplicar alíquotas progressivas sob imposto de natureza real é ferir de morte o princípio da capacidade contributiva e desrespeitar a vedação de instituição de impostos com efeito de confisco.

Confiscar é o ato de tomar o patrimônio do contribuinte sem que haja quaisquer motivos legais e, uma vez que o tributo desconsidera o princípio da capacidade contributiva, quando de sua majoração, entendemos que haverá confisco.

Por entendermos, portanto, que o princípio da capacidade contributiva e a vedação à instituição de tributos confiscatórios constituem componentes dos direitos e garantias individuais dos cidadãos, é que dizemos que a EC 29/2000 é tendente a abolir cláusula pétrea. E mais, à época da edição da Emenda 29/2000, o Congresso Nacional não estava investido do conhecido Poder Constituinte Originário, extinto pela Assembléia Constituinte, único poder que dispunha livremente de legitimidade para deliberar acerca de quaisquer matérias sem quaisquer restrições.

Os pareceristas Ives Gandra da Silva Martins e Aires F. Barreto decodificam perfeitamente nosso entendimento a respeito da inconstitucionalidade da EC 29/00, nas seguintes palavras:

*“A indigitada Emenda tripudia sobre o sentido, conteúdo e alcance que a Excelsa Corte deu ao princípio da capacidade contributiva. A Emenda aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados progressivamente, diante dos impostos reais. Como se expôs, a EC 29/00 não apenas tende a abolir, mas, de fato, culmina com a abolição de um dos mais conspícuos pilares do sistema constitucional tributário”.*

As discussões, no entanto, a respeito da possibilidade de conferir ao IPTU alíquotas progressivas remontam de tempos anteriores à referida Emenda, cuja história é retratada através do julgamento do RE nº 153.771, tendo como Relator o Ministro Moreira Alves, que consolidou a jurisprudência do STF acerca da inconstitucionalidade do IPTU progressivo, vejamos o trecho:

*“Sob o império da atual Constituição, não é permitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, §1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, §1º (específico).*

*A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do §4º do artigo 182 é a 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 art. 156, §1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal”.*

Ocorre que, os defensores do IPTU progressivo socorrem-se de dois argumentos para o não reconhecimento do entendimento acima disposto: o primeiro argumento é que antes da EC 29/00 realmente não haveria de se falar em progressividade do IPTU, mas, que nenhuma vedação existia, apenas não estava prevista. Sendo assim, com o advento da emenda, a progressividade se torna legítima e aplicável; o segundo argumento é que a emenda somente veio a confirmar a vontade do legislador, o qual já admitia a progressividade, conforme o art. 182, §4º.

Ora, o julgamento em questão analisa princípios constitucionais e natureza do imposto, fato que vai muito além de uma simples promulgação de emenda com o objetivo de suprir suposta lacuna, não importando se foi realizado antes ou depois da emenda.

A distorção ao conceito do princípio da capacidade contributiva é berrante. Os defensores do IPTU progressivo, de fato, forcem, além dos limites aceitáveis, as diretrizes constitucionais a fim de perseguirem o que suas “viagens doutrinárias” os

levam a crer. No entanto, os fundamentos de seus argumentos são frágeis e desprovidos de juridicidade e legalidade.

De certo, a Constituição Federal proíbe qualquer forma de discriminação e em razão disto, colacionemos 02 (dois) recentes julgados do Supremo Tribunal Federal que apóiam e mantêm o entendimento acerca da inconstitucionalidade do IPTU progressivo.

**EMENTA: I – IPTU: PROGRESSIVIDADE:** L. 691/84 do Município do Rio de Janeiro: **NÃO RECEBIMENTO PELA NOVA ORDEM CONSTITUCIONAL (CF/88), conforme entendimento do STF firmado a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20.11.96, Moreira Alves (Súmula 668-STF);** DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE QUE SURTE EFEITOS A PARTIR DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: inviabilidade da concessão de efeitos *ex nunc*, no caso: precedentes. (...)

V – Agravo regimental manifestamente infundado: condenação do agravante ao pagamento de multa, nos termos do art. 557, §2º, C.Pr.Civil.

(AG.REG. no RE nº 410.954-9, Rio de Janeiro, Relator: Sepúlveda Pertence – 1º Turma, DJ 31/08/2007)

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. 2. Alíquota progressiva do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial – IPTU. Município de Ipatinga. 3. DECISÃO PROFERIDA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.**

(AG. REG. no AI nº 466.470-6, Minas Gerais, Relator: Gilmar Mendes – 2ª Turma, DJ 07/12/2007).

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. 2. IPTU. Município do Rio de Janeiro. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.** Súmula 668/STF. 3. Declaração de efeitos meramente prospectivos. Impossibilidade porque não demonstrada a grave lesão à ordem pública. 4. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AG. REG. no AI 527.278-6, Rio de Janeiro, Relator: Gilmar Mendes – 2ª Turma, DJ 14.03.2008}

Ambos os julgados, vale repisar, fundamentam-se na natureza real do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e na afronta ao princípio da capacidade contributiva, quando se ostenta a progressividade da alíquota em imposto eminentemente real. Igualmente, referem-se ao julgado paradigma cujo Relator foi o Ministro Moreira Alves (RE 153.771).

Embasados nas explicações anteriores, as quais demonstram a impossibilidade da aplicação da progressividade aos impostos reais, é que posicionamo-nos no sentido de que a Emenda Constitucional nº 29/00 é tendente a abolir, aniquilar e suprimir a restrição posta pelo princípio da capacidade contributiva em somente conferir aos impostos pessoais, a possibilidade de terem alíquotas progressivas.

## CAPÍTULO IV

### Conclusão

A Ciência do Direito admite, diante da vasta doutrina e da sua mutabilidade, diversas interpretações normativas, porém, essas interpretações não devem estar além das disposições legais e mais, devem refletir o máximo de fidelidade ao que se encontra prescrito na letra da lei.

O texto constitucional, por sua vez, é o paradigma do sistema jurídico vigente, lá se encontram os fundamentos legais e garantias as quais as leis infraconstitucionais devem ser submetidas. Qualquer alteração legislativa, portanto, deve ser subordinada ao crivo constitucional e obedecer às regras de criação quanto à forma e matéria.

No que tange à progressividade tratada no presente trabalho, não restam quaisquer dúvidas que para a sua aplicabilidade, a condição *sine qua non* é a análise da situação econômica do sujeito passivo. Caso a regra-matriz de incidência tributária do imposto a que se pretende tornar progressivo, não possibilite a aferição do grau de ganho econômico do contribuinte, é inconstitucional a utilização de alíquotas progressivas para majorar o tributo.

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – é de natureza real porque incide sobre a propriedade, em razão dela existir, e, considerando que a base de cálculo é o valor venal do imóvel fica prejudicada qualquer análise subjetiva do contribuinte, estando claramente estabelecido que a condição da coisa é o que interessa ao Estado.

O art. 145, § 1º da CF dispõe:

*“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”.*

Deste dispositivo se abstrai o princípio da capacidade contributiva, o qual preza pela proteção ao contribuinte quando condiciona a graduação ao caráter pessoal do imposto, devendo ser resguardados os direitos individuais.



O presente trabalho cuidou em demonstrar as razões da impossibilidade de se instituir o IPTU progressivo porque tal atitude fulminaria princípios e garantias constitucionais contidas em cláusula pétrea. A EC 29/2000, diante do panorama constitucional atual, está irremediavelmente viciada pela inconstitucionalidade.

Inicialmente, constatamos a natureza real do IPTU. Este imposto é lançado em função do valor da matéria tributável, ou seja, o imóvel, sem atender às condições pessoais dos contribuintes, ao inverso dos impostos tidos como pessoais (IR, por exemplo), os quais levam em consideração as condições inerentes ao contribuinte.

Posteriormente, demonstramos que o emprego da progressividade fiscal em impostos reais implica em desrespeito aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, e, em consequência, cláusula pétrea, motivos pelos quais tornam a multicitada emenda inconstitucional.

Outrossim, como se todos os argumentos acima expostos não fossem suficientes para obstar a pretensão de instituição do IPTU progressivo, o Congresso não estava investido do Poder Constituinte Originário que, como é sabido, somente a ele é conferida a prerrogativa de alterar a Constituição sem qualquer outro limite.

A única forma de progressividade admitida constitucionalmente, portanto, é a prevista na redação originária do art. 156, anterior à Emenda Constitucional 29/2000, a qual era instituída no intuito de assegurar a função social da propriedade (progressividade extrafiscal), donde os juristas Ives Gandra e Aires F. Barreto tomaram fundamento para argumentar:

*“Em face das normas constitucionais, é ilegítimo pretender imposto progressivo de propriedades que cumprem sua função social. É que, nesse caso, o imposto seria progressivo, mas não progressivo ‘de forma a assegurar a função social da propriedade’, como exige o originário §1º do artigo 156, da Constituição de 1988, que deverá ser restaurado pelo Excelso Pretório, pelo vício existente na Emenda Constitucional 29/2000. Ter-se-ia uma progressividade qualquer -, mas não aquela autorizada pelo texto constitucional”.*

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL. **Vade Mecum – Acadêmico de Direito** - org. Anne Joyce Angher. 2 ed. São Paulo: Rideel, 2005.

SILVA, Plácido e. **Vocabulário Jurídico** – atual. Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12<sup>a</sup> ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores: 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20<sup>a</sup> ed. rev. atu. e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro**. 18 ed. v.4, rev. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. **IPU e Progressividade**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n° 80. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e BARRETO, Aires F. **IPU: por Ofensa a Cláusulas Pétreas, a Progressividade Prevista na Emenda n° 29/2000 é Inconstitucional**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n° 80. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, 2002.

BARRETO, Aires F. **IPU: Progressividade e Diferenciação**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n° 76. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda, 2002.

MARQUES, Márcio Severo. **Espécies Tributárias**. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.), Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, César Souza de. **Regra Matriz de Incidência Tributária**. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.), Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NEVES, Luis Fernando de Souza. **Apontamentos sobre o ITR e sua progressividade**. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.), Curso de Especialização em Direito

Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro:  
Forense, 2005.

[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)