



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

MARCONI VIEIRA PACHECO

A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL

Nº 29/2000

JUIZ DE FORA

2013

MARCONI VIEIRA PACHECO

**A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 29/2000**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA

2013

MARCONI VIEIRA PACHECO

**A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 29/2000**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, na área de Direito Tributário, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann – Orientadora

Professor

Professor

Dedico esta monografia ao meu pai que me apoiou desde o início do curso. O incentivo permanente, dispensado por ele, foi determinante para que eu pudesse chegar até aqui. Minha esposa, Luzimar, que estava sempre a minha espera nas diversas vezes que chegava tarde da noite. Agradeço também a minha professora orientadora Luciana pelo apoio e paciência.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre ao meu lado, dando-me forças para superar as dificuldades e prosseguir nos momentos de desânimo.

Ao meu pai, Custódio Pacheco, a quem tenho profunda admiração, pelo apoio constante, pelo companheirismo e amor que sempre me dedicou.

À minha mãe, Maria Helena, pelo carinho que tem comigo, passando-me sempre uma mensagem de otimismo e compreensão.

À minha amada esposa Luzimar, companheira inseparável, que apesar do sofrimento devido à minha ausência, manteve-se firme e apoiou-me sempre que precisei.

Aos meus filhos, Arthur, Gabriela e Marcelle a quem dedico meus esforços para que sejam felizes e possam se espelhar no meu exemplo de luta e dedicação.

Aos meus irmãos, Marcelo, Marcílio, Patrícia e Juninho pelo incentivo e que com certeza, de onde estiverem, estarão olhando por mim.

Ao meu sogro e sogra, Marcelo e Luzia, que sempre me apoiaram, cuidando de mim como um verdadeiro filho.

Aos meus tios e tias, primos e primas pela amizade, companheirismo e pelos momentos felizes que sempre me proporcionaram.

À minha orientadora Luciana, pela sua dedicação e paciência, fundamental para a conclusão deste trabalho, transmitindo-me tranquilidade além de orientar-me nos estudos.

A todo corpo docente do Curso de Direito pelo conhecimento transmitido, atenção e disponibilidade a mim dispensados, sempre que necessitei.

Aos meus colegas de curso, pelo convívio e apoio de todas as horas nestes cinco anos. Especial agradecimento, faço ao meu amigo Heron, parceiro inseparável, que sempre me passava mensagens de otimismo e superação.

A todos os meus amigos e amigas, que direta ou indiretamente, sempre contribuíram para meu crescimento.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a legalidade do instituto da progressividade fiscal do IPTU, na medida em que este se constitui num importante instrumento de promoção da justiça fiscal, além de propiciar o incremento da receita tributária do município. Analisa-se tal instituto sob ótica do princípio da capacidade contributiva expresso na Constituição Federal de 1988. Faz-se também, uma análise da progressividade fiscal do IPTU em face da Emenda Constitucional nº 29/2000 que proporcionou a implementação do referido instituto, em consonância com o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Progressividade Fiscal. IPTU. Princípio da Capacidade Contributiva. Emenda Constitucional nº 29/2000.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	10
2.1 A positivação do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 e os meios para sua concretização	11
3 O IPTU E A PROGRESSIVIDADE FISCAL ESTABELECIDADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000	15
3.1 O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	15
3.1.1 Breve histórico	15
3.1.2 IPTU: conceito, classificação, competência e seus elementos típicos tributários --	15
3.2 A progressividade fiscal do IPTU e a Emenda Constitucional nº 29/2000	20
3.2.1 A progressividade fiscal do IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000 ---	20
3.2.2 A progressividade fiscal do IPTU após a Emenda Constitucional nº 29/2000 ----	23
4 ESTUDO DE CASOS	26
4.1 O IPTU da cidade de São Paulo	26
4.2 O IPTU da cidade de Juiz de Fora	28
4.3 O IPTU da cidade de Matias Barbosa	30
4.4 Quadro comparativo e análises finais	31
5 CONCLUSÃO	33
6 REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

Cabe ao Estado desenvolver ações de modo a atender as necessidades básicas da população promovendo assim, o bem comum. Para tanto, a atuação estatal ocorre em diversas áreas exigindo disponibilidade de recursos financeiros.

A União, Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios utilizam-se de instrumentos legais para promover o ingresso de recursos financeiros nos cofres públicos, de modo a possibilitar-lhes atender as diversas demandas da população. Uma forma de obter tais recursos é através da arrecadação de tributos. Estes, por sua vez, constituem-se na chamada receita pública derivada, ou seja, aquela que advém do exercício do poder de império do Estado, havendo uma imposição por parte do Estado, frente ao cidadão.

É necessário, porém, que tal imposição tenha amparo legal e por isso, a Constituição Federal distribuiu a competência tributária aos entes da federação, de modo a permitir-lhes a instituição do tributo, bem como evitar a ocorrência do conflito de competência.

Dentre os diversos tributos, o Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência dos municípios, tem importância relevante, pois sua receita corresponde a uma parcela significativa da arrecadação municipal. Uma das formas de promover o incremento na arrecadação deste imposto é através da progressividade das alíquotas do IPTU, situação esta admitida constitucionalmente e objeto de nosso estudo. Neste caso, está-se diante da progressividade fiscal, àquela que tem por finalidade o incremento da arrecadação, imputando maior ônus tributário àqueles que possuem maior capacidade para contribuir.

A presente pesquisa utilizar-se-á de um procedimento essencialmente exploratório e qualitativo, tendo por base a legislação vigente, amparando-se também nas posições doutrinárias e jurisprudenciais aplicadas ao tema. Realizar-se-á também a consulta aos sites de algumas prefeituras de modo a examinar se estas utilizam o instituto da progressividade fiscal do IPTU e de que forma determinam o valor do IPTU a ser lançado. De forma complementar far-se-á consultas a artigos e periódicos disponíveis na internet de modo a se obter elementos que permitam formular uma visão crítica e atualizada do tema estudado.

Inicialmente se fará um estudo do princípio da capacidade contributiva, estabelecido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, analisando este como elemento motivador da implantação da progressividade fiscal do IPTU.

No terceiro capítulo, será estudado o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), para posteriormente analisar a evolução do instituto da progressividade fiscal do IPTU, estabelecida no § 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, sob a ótica

jurisprudencial e doutrinária, examinando o texto original da Constituição Federal, bem como a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 29/2000.

Já no quarto capítulo, será feito um estudo de casos reais, analisando as legislações tributárias dos municípios de São Paulo, Juiz de Fora e Matias Barbosa, no concernente ao IPTU, de modo a verificar como estes entes municipais tratam a progressividade fiscal deste tributo.

Por fim, busca-se com este trabalho aprimorar os conhecimentos relativos ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), investigando-se, especialmente, a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU. Pretende-se averiguar a legalidade de tal instituto, tendo por base as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 29/2000, examinando o posicionamento atual dos tribunais. É importante dizer também que tenho particular interesse no tema, pois sou servidor público municipal, em exercício na Prefeitura de Mar de Espanha - MG, exercendo a função de Fiscal de Tributos. O aprendizado adquirido em virtude deste trabalho será muito valioso para minha atuação profissional.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal de 1988, no capítulo I, do título VI – Da tributação e do orçamento, estabelece o Sistema Tributário Nacional de forma estruturada e sistemática, contemplando os princípios constitucionais tributários, distribuindo a competência tributária aos entes da federação, além de impor limites ao poder de tributar dos entes federados. Há diversos princípios, estabelecidos pelo poder constituinte, regulando e norteados a atuação dos entes federados no que tange à atividade tributária. Entre os diversos princípios constitucionais tributários, há aqueles auto-aplicáveis, ou seja, não há necessidade de uma norma que dê entendimento à sua proposição. Há também aqueles que carecem de normas ou meios para sua aplicação.

O princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática: a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo o critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional. Por outro lado, outros princípios, como o da capacidade contributiva, já não permitem que se identifique sua exata dimensão. Indicam o caminho a ser trilhado, mas não indicam até onde deve-se ir naquela direção, sem correr o risco de dar a volta ao mundo e voltar ao ponto inicial. Por isso, a aplicação de tal princípio se revela inçada de maiores dificuldades (AMARO, 2011, p.132 e 133).

O princípio da capacidade contributiva, objeto de estudo neste capítulo, tem por objetivo a busca da justiça social, por intermédio da atividade fiscal, na medida em que propõe a repartição dos encargos tributários na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

Tal princípio “determina que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de eventual disponibilidade financeira.” (SABBAG apud TORRES, 2012, p.160).

Nesse sentido, Luciano Amaro (2011,p.162), comenta: “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”

Leandro Paulsen (2012) tem entendimento mais amplo quando afirma que o princípio da capacidade contributiva configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Eduardo Sabbag (2012, p.160) também disserta:

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio para outros. De fato, o princípio

em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de justiça fiscal – seu elemento axiologicamente justificador -, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

Cabe ressaltar, porém, que a identificação da capacidade contributiva do contribuinte não é tarefa fácil. Ao estabelecer-se o grau de incidência do tributo sobre a manifestação de riqueza do contribuinte, faz-se necessário atentar para os limites existentes: o mínimo vital e a vedação ao confisco.

Sendo assim, no entendimento de Sabbag (2012,p.157), “deve-se notar que o mínimo vital e a vedação ao confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitará a tributável capacidade contributiva”.

Nesse sentido, esclarece Ricardo Alexandre (2009,p.140):

A idéia subjacente é que o legislador, ao utilizar do poder de tributar que a Constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna.

Para Eduardo Sabbag, o mínimo vital, constitui-se num corolário de um dos fundamentos do Estado Brasileiro: a dignidade da pessoa humana. “A renda ou capital presumido devem ser em valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão, garantindo-lhe o mínimo existencial”. (SABBAG, apud BECKER, 2012, p. 157).

Por outro lado, a vedação ao confisco, constitui-se também, em limitação à instituição exacerbada de tributo.

Carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica. Daí a relevância do dispositivo constitucional que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. (PAULSEN, 2012, p. 66)

Verifica-se, assim, que a atividade tributária, na qual o ônus tributário extrapola os limites toleráveis ou mesmo razoáveis, podem configurar-se como violação ao princípio da vedação de tributo confiscatório, o que é inadmissível, independentemente de qualquer justificativa.

2.1 A positivação do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 e os meios para sua concretização

Após análise preliminar de elementos que circundam o princípio da capacidade contributiva, passe-se a analisar o texto constitucional, mais especificamente o §1º do art. 145 da CF/1988, onde o referido princípio está positivado:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”(BRASIL, 1988)

Inicialmente, cabe ressaltar que o dispositivo legal faz referência a impostos, mas o entendimento já pacificado pela doutrina e jurisprudência admite que tal princípio abrangiria os tributos de uma forma geral.

O princípio da capacidade contributiva é aplicável em toda sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios. (SABBAG apud MADEIRA, 2012, P. 163)

Com este mesmo entendimento Luciano Amaro(2011, p.166) comenta:

Embora a Constituição (art. 145 § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica.

Observa-se, ainda, que o próprio texto constitucional, na alínea “b” do inciso XXXIV, do art. 5º, dá sustentação a tal entendimento, na medida que estabelece o fornecimento de certidões independentemente do pagamento de taxas.

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade nos termos seguintes:

(...)

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

(...)

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;”(BRASIL, 1988)

Examinando, ainda, o comando constitucional, verifica-se que a expressão “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, atua como ressalva, associada à personalização do tributo bem como para a capacidade contributiva, ou seja, econômica do contribuinte.

Para Ricardo Torres (2010,p.96), “a ressalva constitucional tem dois objetivos constitucionais: a) adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto ou técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse princípio de justiça com a extrafiscalidade.”

Neste contexto, Sabbag esclarece:

A análise do § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, “deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a personalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte.” (SABBAG, 2011, p.

Para implementação da tributação em consonância com o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, o ente tributante pode utilizar-se de meios ou técnicas que possibilitam a concretização prática do referido princípio. Tais técnicas são: a proporcionalidade, a seletividade e a progressividade. Nesse sentido, Eduardo Sabbag expõe , “constituem-se em meios de exteriorização ou possibilidade de concretização da capacidade contributiva.” (SABBAG, 2011, p. 164)

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres entende que tais técnicas correspondem a subprincípios constitucionais de concretização do princípio da capacidade contributiva.

Luciano amaro esclarece:

A proporcionalidade indica que o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. A mera idéia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A seletividade estabelece que o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem. A progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior. (SABBAG, 2011, p.164 e 165)

Para Ricardo Lobo Torres (2010, p.96) “a capacidade contributiva e os seus diversos subprincípios são mensurados de forma diferente em cada imposto, a depender das respectivas possibilidades técnicas.”

O dispositivo constitucional faculta à administração tributária, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, visando conferir a efetividade dos objetivos buscados, face à aplicação do princípio da capacidade contributiva. Porém a atuação da administração tributária não ocorre de forma absoluta. Ela encontra limitação na medida em que precisa respeitar os direitos individuais, além de agir nos termos da lei.

O preceito constitucional contempla, como se viu, uma faculdade da administração tributária e duas “ressalvas”: o respeito aos direitos individuais e a legalidade da atuação fiscal. Ambas as ressalvas feitas à faculdade reconhecida à administração

tributária são, à rigor, expletivas, pois não se conceberia que alguma autoridade pudesse agir em detrimento dos direitos individuais, e os administrativistas sempre nos ensinaram que a autoridade somente pode agir nos termos da lei. (AMARO, 2011, p. 166)

Por fim, diante do estudo realizado acerca do princípio da capacidade contributiva do contribuinte, verifica-se que o mesmo constitui-se em fundamento para implementação de meios que permitam uma maior justiça fiscal. Entre os meios possíveis, tem-se a progressividade da alíquota. Tal instrumento será objeto de estudo no tópico seguinte, quando será analisada sua legalidade e aplicabilidade em relação ao IPTU.

3 O IPTU E A PROGRESSIVIDADE FISCAL ESTABELECIDADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000.

3.1 O Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

3.1.1 Breve histórico

O imposto sobre a propriedade surgiu, no Brasil, no início do século XIX, quando este ainda era colônia portuguesa. Somente com a Emenda Constitucional nº 18/65 é que passou a possuir a denominação de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano (IPTU), hoje utilizada.

Fernando Castro da Silva Maraninchi explica que um análogo IPTU foi instituído no Brasil em 1808 e “recebeu o nome de décima dos prédios urbanos, mais precisamente décima urbana, pois o proprietário do imóvel pagava a décima parte do rendimento líquido do prédio urbano” (MARANINCHI, 2007, p. 13).

A autoria do ato foi de D. João VI que positivou o tributo por meio de um decreto. Desta forma, vê-se que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, desde sua concepção, esteve atrelado a uma parcela do valor comercial do imóvel. Maraninchi ainda ensina que o tributo em apreço “passou a ser denominado de imposto sobre prédios urbanos e imposto predial pela Lei Imperial de 3 de outubro de 1.834” (MARANINCHI, 2007, p. 16) .

Alfredo Meneghetti Neto, por sua vez, esclarece que a primeira Constituição da República (1891) instituiu a “cobrança de um imposto territorial, não especificando se constituiria em um imposto restrito à área urbana ou rural” (NETO, p. 2).

Aduz, também, que foi somente com “a Constituição de 1934 que surgiu a distinção entre imposto territorial rural e urbano” (NETO, p. 2).

Por fim, insta consignar que apenas em 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18, é que a supracitada cobrança recebeu a nomenclatura de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. (STEGANHA, 2012)

Atualmente, o IPTU, imposto com previsão constitucional, corresponde a uma importante fonte de recursos para os municípios, entes federados, aos quais a Constituição Federal vigente atribuiu a respectiva competência tributária.

3.1.2 IPTU: conceito, classificação, competência e seus elementos típicos tributários

Preliminarmente, há que se considerar que o imposto é uma espécie do gênero tributo e o IPTU, por sua vez, é um dos tipos de impostos instituídos no Brasil, cuja manifestação de riqueza alcançada é o patrimônio. Constitui-se num instrumento através do qual o ente estatal obtém recursos financeiros para manter a máquina estatal e atuar na promoção do bem comum. Trata-se de tributo que não exige nenhuma contraprestação específica por parte do

ente estatal, sendo por isso, considerado um tributo não vinculado. A doutrina também o classifica como um imposto real, pois não leva em consideração os aspectos pessoais do contribuinte (como renda, estado civil, profissão, família, etc).

A Constituição Federal de 1988, estabeleceu a competência tributária dos entes da federação: união, estados-membros, distrito federal e municípios. Entre os tributos de competência do município encontra-se o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). O art. 156 da CF/88 em seu inciso I, dispõe que “Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana.”

Diante do comando constitucional, cabe ao município, através de lei ordinária instituir o referido imposto. Estamos, neste caso, diante da competência tributária legislativa que é indelegável. O Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966), devidamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com status de Lei Complementar, em seus artigos 32, 33, 34, estabeleceu normas gerais de direito tributário acerca do IPTU.

Passa-se a analisar, os elementos tributários do IPTU, tendo por base os artigos do Código Tributário Nacional (CTN):

a) Fato Gerador

O art. 32 do CTN, em seu caput, estabelece que o fato gerador do IPTU, ou seja, a situação prevista no plano legal, que ao ocorrer numa situação fática, faz nascer a obrigação de pagar o tributo.

“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.” (BRASIL,1966)

Tendo por base o dispositivo legal, descrito acima, verifica-se que o fato gerador do IPTU será a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município.

Inicialmente, examina-se os termos “bens imóveis por natureza ou por acessão física” contidos no dispositivo legal. De forma esclarecedora, Ricardo Alexandre (2009, p.605), nos ensina:

“São bens imóveis por natureza o solo, com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. São bens imóveis por acessão física tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.”

Ainda, vale lembrar, de acordo com os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2012), que os bens imóveis por acessão física (natural) englobam a formação de ilhas, de aluvião, de avulsão e de abandono álveo.

Assim, com relação aos termos “bem imóvel por natureza ou por acessão física”, contidos no caput do art. 32 do Código Tributário Nacional, pode-se verificar que o IPTU leva em consideração o terreno e a edificação, quando existente no imóvel. Hugo de Brito Machado (2010, p.410) ensina: “O imposto é sobre a propriedade imóvel, que abrange o terreno e as edificações, no mesmo, existentes.”

Sendo, assim, analisa-se os elementos nucleares do fato gerador, a propriedade, o domínio útil, e a posse.

“ A propriedade trata-se de instituto jurídico que indica o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.” (SABBAG, 2011, p. 996)

“O domínio útil refere-se a um dos elementos do gozo jurídico da propriedade plena e, sem se confundir com o domínio direto (afeto à substância do bem)” (SABBAG, 2012, p. 997)

“ A posse que enseja tributação do IPTU é aquela que, em situações excepcionais (ausência ou desconhecimento do proprietário, por exemplo, na posse ad usucapionem), detém configuração jurídica de título próprio, investindo o possuidor de indumentária de proprietária, ainda que a vontade seja ilegítima (v. g. , o posseiro).” (SABBAG, 2012, 992)

Por fim, há que se investigar o conceito de zona urbana, aspecto espacial do IPTU e elemento essencial para que o bem imóvel esteja sujeito a incidência do mesmo. Os §§ 1º e 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional apresentam os critérios e requisitos necessários à possibilidade de incidência do IPTU, em face da localização do imóvel.

“Art. 32 (...)

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 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. ” (BRASIL,1966)

Neste sentido, verifica-se no § 1º que a zona urbana será aquela definida em lei municipal, entretanto, exige-se que o imóvel esteja sendo beneficiado por pelo menos dois

melhoramentos, entre os descritos nos incisos I a V, construídos ou mantidos pelo Poder Público.

O § 2º, por sua vez, amplia a possibilidade de imóveis sujeitos a incidência do IPTU na medida que estabelece que a lei municipal também pode considerar como áreas urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelo ente competente, mesmo que localizados fora das zonas definidas taxativamente como urbanas.

Por fim, cabe esclarecer que a localização do imóvel em zona urbana é elemento essencial para determinar a possibilidade de incidência do IPTU. Entretanto, o critério geográfico, ou seja, da localização do imóvel não é mais utilizado de forma absoluta. Passou-se a utilizar, de forma complementar o critério da destinação do imóvel como elemento determinante da incidência do imposto sobre a propriedade imóvel. Desta forma, é possível que um imóvel, mesmo localizado em zona urbana, esteja sujeito à incidência do imposto territorial rural (ITR), de competência da União.

“O critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito à incidência do imposto territorial rural (ITR), e não ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Realmente a jurisprudência, tanto no STJ como no STF, adotou o entendimento segundo o qual é válida e subsiste a norma do art. 15 do Decreto-lei nº 57 de 18.11.1966, segundo o qual o critério da localização previsto no CTN não abrange o imóvel que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim sobre o mesmo o imposto territorial rural (ITR), e não o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).” (MACHADO, 2010, p. 412)

Assim, há que se considerar que o simples fato de um imóvel localizar-se em zona urbana não garante efetivamente a incidência do IPTU. Faz-se necessário analisar de forma complementar a destinação do imóvel.

b) Sujeito ativo e sujeito passivo do IPTU

O Município, em regra, constitui-se no sujeito ativo da relação obrigacional tributária que se estabelece entre este e aquele que pratica o fato gerador do IPTU, denominado de sujeito passivo da obrigação tributária. Ressalva-se, entretanto as situações nas quais ocorre a competência tributária cumulativa, própria do Distrito Federal e dos territórios, hoje, porém inexistentes. Tal afirmativa tem amparo no art. 147 da Constituição Federal de 1988.

“Art. 147- Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.” (BRASIL, 1988)

Por outro lado, o sujeito passivo do IPTU, na qualidade de contribuinte, será o proprietário do bem imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor que exerce a posse com

ânimo definitivo. Nesta linha de entendimento, o art. 34 do CTN, dispõe que o “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

O proprietário será aquele que tem o título de domínio, devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis. A expressão, titular do domínio útil, abrange aqueles que receberam o domínio direto do proprietário, incluindo neste caso, o enfiteuta nos casos de constituição de enfiteuses ou mesmo o usufrutuário na hipótese de concessão de usufruto. Cabe ressaltar que o Código Civil de 2002, aboliu o instituto da enfiteuse, garantindo apenas a permanência daqueles já instituídos.

Análise importante deve-se fazer acerca do possuidor a qualquer título. É necessário que o possuidor atue como se dono fosse. Ricardo Alexandre confirma: “O certo é que somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha animus domini.” (ALEXANDRE apud FERNANDES, 2009, p. 607).

Neste raciocínio, fica excluído da condição de possuidor, deixando de ser sujeito passivo do IPTU: o locador, pois desfruta da posse direta em virtude da existência de um contrato ou acordo.

c) Base de cálculo do IPTU

Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, em seu art. 33, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel.

“Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.” (BRASIL, 1966)

No que se refere à expressão “valor venal”, Sabbag (2011, p.1000) comenta: “pode-se afirmar que é crível considerar tal valor como o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário.”

Entretanto, na prática, nem sempre o valor venal corresponde ao valor de venda do imóvel, ou seja, o valor de mercado. É comum, os municípios utilizarem-se de uma ferramenta chamada de planta genérica de valores, a ser aplicada a cada imóvel e que leva em consideração critérios técnicos como localização do imóvel, testada e regularidade do terreno, acabamento da edificação entre outros. Obtém-se assim, um valor numérico, correspondente ao valor do metro quadrado, para o terreno e para área construída que deverá ser multiplicado pelo tamanho do terreno a da construção, determinando-se o valor venal do imóvel.

d) Lançamento do IPTU

É através do lançamento que o ente tributário constitui o crédito tributário, tornando-o líquido e certo. O IPTU é um imposto cujo lançamento se faz de ofício pela autoridade tributária, tomando por base as informações contidas em seu cadastro imobiliário.

e) Princípios constitucionais norteadores do IPTU

O IPTU está submetido aos princípios constitucionais tributários da legalidade (art. 150 – I da CF/88), da anterioridade (art. 150 – II , “ b ”da CF/88) e da noventena (art. 150 – II , “ c ”da CF/88). Cabe, entretanto, ressaltar uma exceção ao princípio da noventena, estabelecida pelo § 1º do art. 150 da CF/88, na qual se admite alterações na base de cálculo do IPTU.

3.2 A progressividade fiscal do IPTU e a Emenda Constitucional nº 29/2000

3.2.1 A progressividade fiscal do IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000

Conforme já abordado em nosso estudo, o princípio da capacidade contributiva, positivado na Constituição Federal de 1988, constitui-se numa diretriz, que orienta o ente tributante a promover a justiça fiscal, tendo como fundamento imputar maior tributo àqueles que possuem maior capacidade econômica. Entre as técnicas que permitem a implementação do referido princípio, tem papel relevante a progressividade. Esta, segundo Sabbag (2012, p.167) “traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame”.

Quando analisada sob a ótica do IPTU, a progressividade desdobra-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a extrafiscal. A progressividade extrafiscal atua como instrumento regulador da política urbana do município, amparando-se também na promoção da função social da propriedade. A Constituição Federal de 1988, quando dispõe sobre questões relativas à política urbana, contempla, no inciso II do § 4º do art. 182, a possibilidade de implementação da progressividade extrafiscal do IPTU, tendo por base a progressividade no tempo.

A progressividade fiscal, objeto central do nosso estudo, por outro lado, é meramente arrecadatória, ou seja, visa aumentar o ingresso de recursos financeiros nos cofres públicos, tendo por base a promoção da justiça fiscal. Como expõe Sabbag (2012, p.167) “ a progressividade fiscal alia-se ao brocado quanto mais se ganha , mais se paga.”

A progressividade extrafiscal das alíquotas do IPTU sempre foi admitida pela constituição vigente, cabendo ao município instituí-la através de lei. O texto original da Constituição Federal de 1988, no § 1º do art. 156, estabelecia:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
(...)
§ 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.”
(BRASIL, 1988)

Como se observa, o comando constitucional apresentava de forma expressa a possibilidade de implementação da progressividade extrafiscal, atuando em conformidade com o inciso II do § 4º do art. 182 da Constituição Federal de 1988. O comando constitucional originário era silente quanto a progressividade fiscal. Neste sentido, Sabbag (2012, p.171) comenta: “Na verdade, o art. 156, § 1º, da CF/88, na sua redação original, permitia a título de exceção, a progressividade de alíquotas para o IPTU, desde que fossem para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

Neste contexto, Ayres F. Barreto (2007, p.864) apresenta seu entendimento:

O § 1º do art. 156 não previu, singelamente, a possibilidade de o imposto ser progressivo, nos termos de lei municipal. Autorizou a progressividade, mas impôs-lhe restrição: “de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Em outros termos, o imposto poderá ser progressivo quando essa progressão vise à asseguarção do cumprimento da função social da propriedade. A progressividade deve ter por objetivo, apenas e tão-só, o servir como instrumento da manutenção e do uso da propriedade, em consonância com a função social que lhe foi constitucionalmente atribuída.

Assim, de acordo com Ayres F. Barreto, o § 1º do art. 156, no texto original, restringiu a progressividade do IPTU à modalidade extrafiscal, ou seja, assegurar o cumprimento da função social da propriedade, não permitindo entendimento extensivo de modo a admitir a aplicação da progressividade sob qualquer outra justificativa.

Ainda, neste diapasão, Ayres F. Barreto (2007, p. 863) complementa:

Vê-se que o dispositivo facultou a progressividade desse imposto, mas estabeleceu limitações: para “asseguar o cumprimento da função social da propriedade”. Equivocado será, portanto, concluir que, em razão desse preceito, o texto constitucional tenha autorizado, em qualquer caso, a instituição de um imposto progressivo. Defendemos, ao tempo da Constituição anterior, a inexistência de qualquer restrição à progressividade do IPTU. O imposto poderia ser progressivo, mediante a adoção de alíquotas crescentes, à medida que crescia, também, o valor venal dos imóveis. As únicas balizas postas pela Carta de 69 eram a proibição do confisco tributário e a preservação do direito de propriedade. Respeitados esses dois limites, o imposto poderia ser progressivo, em razão das múltiplas variáveis de progressão.

Entretanto, outros doutrinadores, como Hugo de Brito Machado (BARRETO, apud, MACHADO, 2007, p. 874), tem entendimento diferente. Para ele, ainda sob a vigência do texto original da Constituição Federal de 1988, a progressividade fiscal era admitida, tendo por base o § 1º do art. 156, sob a alegação de atender ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

Ainda, nessa mesma trilha, seguiu a íclita Desembargadora Federal da TRF da 3ª Região, Regina Helena Costa, para quem a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. (SABBAG apud COSTA, 2012,p.175)

Neste contexto, alguns municípios, como o de Belo Horizonte e São Paulo, compartilhando deste entendimento, modificaram as legislações tributárias municipais visando implementar alíquotas progressivas segundo o valor venal do imóvel, a chamada progressividade fiscal. Porém o Superior Tribunal Federal (STF), ao julgar os recursos extraordinários, que lhe foram submetidos, acerca das novas imposições estabelecidas pelas legislações tributárias municipais, as julgaram incompatíveis com a constituição vigente.

EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a 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 sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.

Decisão

Por maioria de votos, o Tribunal conheceu do recurso e lhe deu provimento para deferir o mandado de segurança e declarar a inconstitucionalidade do sub-item 2.2.3 do Setor II da Tabela III, da Lei nº 5.641, de 22.12.89, do Município de Belo Horizonte, vencido o Ministro Carlos Velloso (Relator), que não conhecia do recurso. Votou o Presidente. Relator para o acórdão o Ministro Moreira Alves. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio. Plenário, 20.11.96.(Recurso Extraordinário, RE 153771 / MG - MINAS GERAIS /Julgamento em 20/11/1996).

EMENTA: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. TRIBUTÁRIO DISPOSITIVO LEGAL, INCONSTITUCIONALIDADE.

Decisão

O Tribunal, por maioria de votos, não conheceu do recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo, declarando, incidentur tantum, a inconstitucionalidade do art. 7º e seus incisos I e II, da Lei municipal nº 6.989/66, com a redação dada pela Lei nº 10.921/90, do Município de São Paulo. O Tribunal, também por maioria, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, para declarar incidentalmente a

inconstitucionalidade do art. 87, caput e incisos I e II, e do art. 94, ambos da Lei municipal nº 6.989/66, com a redação dada pela Lei nº 10.921/90, do Município de São Paulo, vencido o Ministro Carlos Velloso, que conhecia e dava provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo, e não conhecia do recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio, e, neste julgamento, o Ministro Sepúlveda Pertence, Presidente. Presidiu o julgamento o Ministro Celso de Mello, Vice-Presidente (RISTF, art. 37, I). Plenário, 12.12.96.(Recurso Extraordinário, RE 204827 / SP - SÃO PAULO /Julgamento em 12/12/1996).

EMENTA: - TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA, LEI Nº 10.805/89, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 7º, INCS, I E II, LEI Nº 6.989/66, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.

Inconstitucionalidade dos dispositivos sob enfoque reconhecida em precedente Plenário desta Corte (RE 204827-5), por instituir alíquotas progressivas alusivas ao IPTU, em razão do valor do imóvel, com ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Conhecimento e provimento do recurso.(Recurso Extraordinário, RE 227473 / SP - SÃO PAULO / Julgamento em 08/02/2000)

Constata-se assim, que o entendimento do STF, nesta época, apontou no sentido de considerar inconstitucional as alterações propostas pelos entes municipais, que visassem a implementação da progressividade fiscal do IPTU, sob a argumentação de ser este, um imposto real, negando que seja aplicável a progressividade do IPTU sob a alegação de atender o princípio da capacidade contributiva do contribuinte. Assim, admitia-se a progressividade do IPTU, exclusivamente na modalidade extrafiscal.

3.2.2 A progressividade fiscal do IPTU após a Emenda Constitucional nº 29/2000

Em 13 de setembro de 2000, sobreveio a Emenda Constitucional nº 29/2000 promovendo alterações na constituição vigente. Entre as modificações, alterou-se o § 1º do art. 156, passando a admitir, no inciso I a progressividade fiscal para o IPTU em razão do valor venal do imóvel, bem como, no inciso II, o estabelecimento de alíquotas diferentes em razão da localização e uso do imóvel. O comando constitucional passou a possuir a seguinte redação.

“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, inc.

II, o imposto previsto no inc. I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

(BRASIL, 1988)

A partir de então, o tema passou a ser alvo de calorosas discussões. Parte da doutrina entende que a progressividade fiscal do IPTU estabelecida pela referida emenda é inconstitucional, sob a alegação de que a mesma fere princípios constitucionais.

“Ao menos desavisado parecerá, à primeira vista, que, agora, o IPTU poderá ser progressivo, em razão do valor do imóvel. Não nos parece que assim seja, porém. Temos para nós que se trata de emenda constitucional inconstitucional, por discrepar de cláusulas pétreas. Deveras, é mister considerar que o Congresso Nacional não estava investido do chamado poder constituinte originário, esgotado que fora pela Assembléia nacional Constituinte. Só esta tem plenos poderes – sem quaisquer outros limites, que não os decorrentes do direito Natural, podendo dispor livremente sobre todas as matérias, sem quaisquer empecos. O Congresso Nacional possui apenas o denominado poder constituinte derivado. Em virtude dos limites desse poder, cabe-lhe introduzir emendas à Constituição, mas não de modo que invada a área constituída por cláusulas pétreas. Entre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais. A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real como o IPTU.” (BARRETO, 2007, p. 874)

Doutrinadores, contrários à constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000, argumentam que o princípio da capacidade contributiva não atinge impostos de natureza real, como o IPTU, conforme já havia posicionado o STF no Recurso Extraordinário RE 153771-MG, entre outros.

“É de bom aviso ter presente: o princípio da capacidade contributiva encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Visto da perspectiva positiva. O princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes sejam pessoais. Examinada a perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quando de impostos reais.” (BARRETO, 2007, p. 874)

Em posição doutrinária antagônica, Hugo de Brito Machado, pronuncia-se pela constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000.

(...) Primeiro, note-se que o § 1º do art. 145 não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais. (...) À primeira vista, pode parecer que os impostos reais não se prestam para a realização do princípio da capacidade contributiva. Na verdade, porém, assim, não é (...) Por fim, é importante que se esclareça, porém, que o fato de ser utilizado um imposto, como o IPI, para realização do princípio da capacidade contributiva, não confere a esse imposto um caráter pessoal. Por maior que seja o seu grau de seletividade em função da essencialidade do produto, segue sendo ele tipicamente um imposto real. (SABBAG, apud, MACHADO, 2012, p.178)

Permanecendo as divergências doutrinárias bem como os questionamentos acerca da constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, após a Emenda Constitucional nº 29/2000, o STF, novamente pronunciou-se editando a Súmula 668.

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. (STF Súmula nº 668 - 24/09/2003)

Neste contexto, esclarece Sabbag (2012, p.178):

“O Pretório Excelso firmou entendimento no sentido de ser inconstitucional a pretensão tributante do fisco municipal de impor a progressividade fiscal, aferível pela capacidade contributiva do sujeito passivo, para eventos tributários verificados antes do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000.”

Desta forma, de maneira indireta o Supremo Tribunal Federal estabeleceu a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 o que se confirmou em decisões posteriores como a proferida no RE 423.768.

EMENTA: IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.

Decisão

Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia e dava provimento ao recurso para indeferir a segurança, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Cármen Lúcia e pelos Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Declarou impedimento o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pelo recorrente o Dr. Celso Augusto Coccaro Filho, Procurador-Geral do Município. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.06.2006.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para indeferir a segurança. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Não votou o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que votou em assentada anterior. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 01.12.2010. (Recurso Extraordinário, RE 423768 / SP - SÃO PAULO/Julgamento em 01/12/2010)

Finalmente, acerca da progressividade fiscal do IPTU após a Emenda Constitucional nº 29/2000, de forma esclarecedora, Ricardo Alexandre (2009, p. 602) apresenta entendimento.

Ressalta-se não ser correta a afirmação genérica no sentido de que, a partir da Emenda Constitucional nº 29/2000, os impostos reais passaram a poder ser progressivos. A citada Emenda criou exceção a uma regra e, conforme é cediço em hermenêutica, as exceções devem ser interpretadas restritivamente. Por conseguinte, é lícito afirmar que somente podem ser progressivos os impostos pessoais e os tributos em que a própria Constituição Federal autorize a adoção da sistemática. Ratificando este entendimento, registra-se que também foi necessária a edição de uma Emenda Constitucional para autorizar a progressividade do ITR (EC 42/2003, que incluiu o inciso I no art. 153, § 4º, da CF/1988.

Assim, a positivação da progressividade fiscal do IPTU na Constituição Federal de 1988, por intermédio da Emenda Constitucional nº 29/2009, tornou possível aos municípios implementar a técnica da progressividade ao IPTU, desde que a lei que promovesse tal implementação fosse promulgada em data posterior à edição da referida Emenda Constitucional, atendendo ao posicionamento do STF, expresso pela súmula 668.

4 ESTUDO DE CASOS

4.1 O IPTU da cidade de São Paulo

A legislação tributária da cidade de São Paulo - SP, atualmente em vigor, encontra-se disposta na Consolidação da Legislação Tributária do Município de São Paulo instituída pelo Decreto 52.703/2011 e publicada em 06 de outubro de 2011. Interessa-nos, nesta legislação, as disposições e regulamentações acerca do IPTU, mais precisamente a parte que trata das alíquotas e a maneira sobre a qual se determina o valor do IPTU.

De acordo com a referida legislação, aplica-se uma alíquota fixa de 1% ou 1,5% sobre o valor venal do imóvel, de acordo com o seu uso, residencial ou não residencial/terreno, respectivamente, obtendo-se um valor inicial. Posteriormente obtém-se o valor do acréscimo ou desconto cujo cálculo faz-se mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas sobre as faixas do valor venal do imóvel, estabelecidas em lei. O imposto a ser pago é resultado do somatório do valor inicial com os demais obtidos de acordo com as faixas incidentes.

Alíquotas progressivas - uso residencial

O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal (*), para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência. Ao valor do imposto adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados ([Lei 13.698/2003](#) e suas alterações posteriores).

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
Até R\$ 81.762,00	-0,2%
acima de R\$ 81.762,00 até R\$ 163.525,00	0,0%
acima de R\$ 163.525,00 até R\$ 327.050,00	+0,2%
acima de R\$ 327.050,00 até R\$ 654.100,00	+0,4%
acima de R\$ 654.100,00	+0,6%

(*) Para os imóveis residenciais construídos, utilizados exclusiva ou predominantemente como residência, dos padrões A, B ou C dos tipos 1 ou 2 da Tabela V, anexa à Lei 10.235/1986, cujo valor venal correspondente, em 1º de janeiro de 2013, seja superior a R\$ 97.587,00 e igual ou inferior a R\$ 195.175,00, a Lei 13.698/2003 e suas alterações determinam que deve ser descontado o valor de R\$ 39.035,00 no valor venal antes da aplicação da tabela acima.

Alíquotas progressivas - uso não residencial e terrenos

O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal, para imóveis construídos com utilização não residencial e para os terrenos. Ao valor do imposto adiciona-se

o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados (Lei 13.698/2003 e suas alterações posteriores).

Faixas de valor venal	Desconto/Acréscimo
Até R\$ 100.225,00	-0,3%
acima de R\$ 100.225,00 até R\$ 200.450,00	-0,1%
acima de R\$ 200.450,00 até R\$ 400.900,00	+0,1%
acima de R\$ 400.900,00 até R\$ 801.800,00	+0,3%
Acima de R\$ 801.800,00	+0,5%

Isenções

a) Estão isentos do IPTU todos os imóveis construídos, cujo valor venal em 1º de janeiro de 2013, seja igual ou inferior a R\$ 73.850,00, exceto as unidades autônomas de condomínio tributadas como garagem em edifícios de uso residencial, não residencial, misto ou em prédios de garagem e os estacionamentos comerciais (Lei 13.698/2003 e suas alterações posteriores).

Esta isenção é automaticamente calculada e concedida no lançamento, e não precisa ser requerida, para apenas um único imóvel por proprietário / compromissário/possuidor cadastrado ([Lei 14.089/2005](#)).

b) Estão isentos do Imposto Predial os imóveis construídos, utilizados exclusiva ou predominantemente como residência, observados os demais requisitos de lei, cujo valor venal, em 1º de janeiro de 2013, seja igual ou superior a R\$ 73.850,00 e menor ou igual a R\$ 97.587,00 (Lei 13.698/2003 e suas alterações posteriores), para apenas um único imóvel por proprietário/compromissário/possuidor cadastrado (Lei 14.089/2005).¹

Verifica-se, assim, que o município de São Paulo, em sua legislação tributária, implementou a progressividade fiscal do IPTU, em consonância do com inciso I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, na medida que estabeleceu alíquotas fixas em função do uso do imóvel, ou seja, residencial ou não residencial/terreno. Em seguida há a incidência de alíquotas variáveis sobre faixas do valor venal do imóvel, constituindo-se em desconto ou acréscimo ao valor final do IPTU.

A seguir, a título exemplo, far-se-á três simulações de modo a obter o valor final do IPTU, considerando que tais imóveis não estão sujeitos a isenções, descontos ou imunidades tributárias.

Exemplo 1: Um imóvel residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de São Paulo, é de R\$320.000,00.

Premissas iniciais: imóvel residencial → alíquota de 1% sobre o valor venal do imóvel

Valor parcial do IPTU: $320.000,00 \times 1\% = 3.200,00$

¹ Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/servicos/iptu/index.php?p=2456>. Acesso em 09/11/2011

Cálculo do valor desconto / acréscimo, considerando as faixas do valor venal:

$$81.762 \times (-0,2\%) = - 163,53 \text{ (até R\$81.762,00)}$$

$$81.763 \times (0,0\%) = 0 \text{ (acima de R\$81.762,00 até R\$163.525,00)}$$

$$156.475 \times (+0,2\%) = + 312,95 \text{ (acima de R\$163.525,00 até R\$327.050,00)}$$

$$\text{Soma dos valores (desconto / acréscimos) apurados : } -163,53 + 0 + 312,95 = 149,42$$

$$\text{Valor final do IPTU: } 3.200,00 + 149,42 = \mathbf{R\$3.349,42}$$

Exemplo 2: Um imóvel não residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de São Paulo, é de R\$500.000,00.

Premissas iniciais: imóvel não-residencial → alíquota de 1,5% sobre o valor venal do imóvel

$$\text{Valor parcial do IPTU: } 500.000,00 \times 1,5\% = 7.500,00$$

Cálculo do valor desconto / acréscimo, considerando as faixas do valor venal:

$$100.225 \times (-0,3\%) = - 300,68 \text{ (até R\$100.225,00)}$$

$$100.225 \times (-0,1\%) = - 100,23 \text{ (acima de R\$100.225,00 até R\$200.450,00)}$$

$$200.450 \times (+0,1\%) = + 200,45 \text{ (acima de R\$200.450 até R\$400.900,00)}$$

$$99.100 \times (+0,3\%) = +297,30 \text{ (acima de R\$400.900,00 até R\$801.800,00)}$$

$$\text{Soma dos valores (desconto / acréscimos) apurados: } -300,68 - 100,23 + 200,45 + 297,30 = 96,84$$

$$\text{Valor final do IPTU: } 7.500,00 + 96,84 = \mathbf{R\$7.596,84}$$

Exemplo 3: Um terreno urbano cercado cujo valor venal, estabelecido pelo município de São Paulo, é de R\$70.000,00.

Premissas iniciais: terreno urbano cercado → alíquota de 1,5% sobre o valor venal do imóvel

$$\text{Valor parcial do IPTU: } 70.000,00 \times 1,5\% = 1.050,00$$

Cálculo do valor desconto / acréscimo, considerando as faixas do valor venal:

$$70.000 \times (-0,3\%) = - 210,00 \text{ (até R\$100.225,00)}$$

$$\text{Soma dos valores (desconto / acréscimos) apurados : } - 210,00$$

$$\text{Valor final do IPTU: } 1.050,00 - 210,00 = \mathbf{R\$840,00}$$

4.2 O IPTU da cidade de Juiz de Fora

A cidade de Juiz de Fora – MG adotou diferenciação na aplicação de alíquotas em virtude do uso do imóvel (residencial, não residencial e lote vago), em conformidade com o inciso II do § 1º art. 156 da Constituição Federal de 1988. Utiliza-se também da

progressividade fiscal com a aplicação de alíquotas variadas à medida que se cria faixas com os valores venais dos imóveis. Para imóveis que tenham valor venal contido numa mesma faixa, passa-se a utilizar da técnica de proporcionalidade.

O valor do IPTU é obtido multiplicando-se o valor venal do imóvel por uma alíquota, conforme abaixo.

IMÓVEIS EDIFICADOS:

Valor Venal do Imóvel (R\$)	Alíquotas	
	Residenciais	Não residenciais
Até 34.332,00	0,5%	0,6%
De 34.332,01 a 68.664,00	0,6%	0,7%
De 68.664,01 a 137.329,00	0,7%	0,8%
De 137.329,01 a 686.644,00	0,8%	0,9%
Acima de 686.644,00	0,9%	1,0%

LOTES VAGOS:

Valor Venal do Imóvel (R\$)	Alíquotas	
	Cercado/murado	Não cercado/murado
Até 13.733,00	1,1%	1,5%
De 13.733,01 a 34.332,00	1,4%	2,0%
De 34.332,01 a 68.664,00	1,7%	2,5%
Acima de 68.664,00	2,0%	3,0%

As alíquotas foram instituídas pelas leis nº 11.233/2006 (art 1º , III e IV), nº 11.270/2006 (art. 8º , I e II) e nº 11.487/2007 (art. 8º).²

A seguir, a título exemplo, far-se-á três simulações de modo a obter o valor final do IPTU, considerando que tais imóveis não estão sujeitos a isenções, descontos ou imunidades tributárias.

Exemplo 1: Um imóvel residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de Juiz de Fora, é de R\$320.000,00.

Premissas iniciais: imóvel residencial, com valor venal de R\$320.000,00 → alíquota de 0,8% sobre o valor venal do imóvel.

Valor final do IPTU: $320.000,00 \times 0,8\% = \mathbf{R\$2.560,00}$

Exemplo 2: Um imóvel não residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de Juiz de Fora, é de R\$500.000,00.

Premissas iniciais: imóvel não-residencial, com valor venal de R\$500.000,00 → alíquota de 0,9% sobre o valor venal do imóvel.

Valor final do IPTU: $500.000,00 \times 0,9\% = \mathbf{R\$4.500,00}$

² Disponível em: http://www.pjf.mg.gov.br/sf/iptu_2013.php (informações). acesso em 09/11/2011

Exemplo 3: Um terreno urbano cercado cujo valor venal, estabelecido pelo município de Juiz de Fora, é de R\$70.000,00.

Premissas iniciais: terreno urbano cercado, com valor venal de R\$70.000,00 → alíquota de 2,0% sobre o valor venal do imóvel

Valor final do IPTU: $70.000,00 \times 2,0\% = \mathbf{R\$1.400,00}$

4.3 O IPTU da cidade de Matias Barbosa

O município de Matias Barbosa instituiu o Código Tributário Municipal vigente, através da Lei nº 809 de 27 de outubro de 2006. O referido código estabeleceu normas que regulamentam as questões tributárias e no art. 57 determinou as alíquotas a serem utilizadas para cálculo do IPTU, em função do uso do imóvel.

Art. 57- As alíquotas do imposto são:

- I- 0,4%, quando se tratar de imóvel edificado com utilização residencial;
- II- 0,5%, quando se tratar de imóvel edificado com utilização não residencial;
- III- 0,8%, quando se tratar de imóvel não edificado.

§ 1º - A alíquota referida no inciso III deste artigo será de 1%, quando se tratar de terreno aberto, sem cerca ou muro, conforme definido no Código de Posturas do Município.

§ 2º - Serão reduzidas em 0,1% as alíquotas referidas neste artigo, quando na testada principal do imóvel para o logradouro houver passeio.

§ 3º - Para fins de aplicação do parágrafo anterior o passeio não pode ser de terra, entulho, saibro, grama ou qualquer material similar, além de ter que respeitar as características originais do solo em caso de aclave ou declive e normas das legislações específicas.³

A seguir, a título de exemplo, far-se-á três simulações de modo a obter o valor final do IPTU, considerando que tais imóveis não estão sujeitos a isenções, descontos ou imunidades tributárias, além de possuir passeio em conformidade as regulamentações municipais, usufruindo portanto do benefício concedido pelo § 2º do art. 57 da Lei 809/2006.

Exemplo 1: Um imóvel residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de Matias Barbosa, é de R\$320.000,00.

Premissas iniciais: imóvel residencial, com valor venal de R\$320.000,00 → alíquota de 0,3% (0,4% - 0,1%) sobre o valor venal do imóvel.

Valor final do IPTU: $320.000,00 \times 0,3\% = \mathbf{R\$960,00}$

³ Lei 809 de 27 de outubro de 2006 (Código Tributário Municipal de Matias Barbosa), disponível em http://matiasbarbosa.mg.gov.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=530 . Acesso em 08/11/2013.

Exemplo 2: Um imóvel não residencial cujo valor venal, estabelecido pelo município de Matias Barbosa, é de R\$500.000,00.

Premissas iniciais: imóvel não-residencial, no valor de R\$500.000,00 → alíquota de 0,4% (0,5% - 0,1%) sobre o valor venal do imóvel.

Valor final do IPTU: $500.000,00 \times 0,4\% = \mathbf{R\$2.000,00}$

Exemplo 3: Um terreno urbano cercado cujo valor venal, estabelecido pelo município, é de R\$70.000,00.

Premissas iniciais: terreno urbano cercado no valor de R\$70.000,00 → alíquota de 0,7% (0,8% - 0,1%) sobre o valor venal do imóvel

Valor final do IPTU: $70.000,00 \times 0,7\% = \mathbf{R\$490,00}$

4.4 Quadro comparativo e análises finais

Em virtude das simulações realizadas anteriormente, torna-se possível agrupar os resultados num quadro comparativo.

Município	Imóvel residencial	Imóvel não residencial	Terreno cercado
	Valor venal do imóvel: R\$320.000,00	Valor venal do imóvel: R\$500.000,00	Valor venal do imóvel: R\$70.000,00
	IPTU em R\$	IPTU em R\$	IPTU em R\$
São Paulo	3.349,42	7.596,84	1.050,00
Juiz de Fora	2.560,00	4.500,00	1.400,00
Matias Barbosa	960,00	2.000,00	490,00

Com base nas legislações tributárias de cada município pesquisado, ou seja, São Paulo, Juiz de Fora e Matias Barbosa verifica-se que os três entes municipais adotaram alíquotas diferenciadas em relação ao uso do imóvel em conformidade com o inciso II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, o município de Matias Barbosa não adotou a progressividade das alíquotas do IPTU, utilizando-se apenas da proporcionalidade, na medida que aplica-se uma alíquota fixa sobre o valor venal do imóvel. Analisando sob o mesmo enfoque, verifica-se que os municípios de São Paulo e Juiz de Fora, optaram em adotar também alíquotas diferenciadas

em relação ao uso do imóvel. Porém, enquanto Juiz de Fora, tem alíquotas progressivas aplicadas proporcionalmente aos valores venais estabelecidos em faixas, o município de São Paulo, após estabelecer uma alíquota fixa (1% para imóvel residencial ou 1,5% para imóvel não residencial ou terreno), estabelece alíquotas progressivas ou regressivas complementares a serem aplicadas em cada porção do valor venal compreendido em faixas de valores venais estabelecidas na legislação do município, determinando respectivamente, acréscimos ou descontos a serem somados ou subtraídos do IPTU obtido inicialmente, chegando-se, assim, ao valor final do IPTU.

5 CONCLUSÃO

A progressividade fiscal do IPTU, ainda hoje, no campo doutrinário, apresenta posicionamentos divergentes. Enquanto alguns entendem pela sua constitucionalidade, outros, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000 em 13 de setembro de 2000, ainda defendem sua inaplicabilidade por entenderem que a referida emenda, que alterou o texto constitucional vigente, fere princípios constitucionais. Do ponto de vista jurisprudencial, a questão está pacificada, na medida em que o Supremo Tribunal Federal, editou a súmula 668 estabelecendo a inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, somente para leis municipais que foram promulgadas antes da vigência da Emenda Constitucional nº 29/2000. Admite-se, portanto, que a progressividade possa ser implementada por lei municipal, desde que a mesma seja promulgada em data posterior a 13 de setembro de 2000.

No estudo de casos realizados, avaliou-se a legislação tributária atual de três municípios verificando que àqueles de grande e médio porte (São Paulo e Juiz de Fora) adotaram a progressividade fiscal do IPTU de forma plena, ou seja, com alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, fazendo ainda, a diferenciação em relação ao uso do imóvel. Por outro lado o município de menor porte (Matias Barbosa) adotou apenas a diferenciação de alíquotas em virtude do uso do imóvel.

Verificou-se também, alíquotas progressivas mais altas, nos municípios de maior porte o que resultou em impostos maiores, conforme comprova o quadro comparativo apresentado na pág. 32. Tal situação nos induz ao entendimento de que a demanda por serviços e obras estruturais está diretamente associada ao tamanho do município, de modo que estes precisam incrementar mais sua arrecadação para atender tais demandas, utilizando-se assim, de forma mais efetiva do instituto da progressividade fiscal do IPTU, com alíquotas mais expressivas.

Por fim, cumpre-nos dizer a implementação da progressividade fiscal no IPTU tem reflexo diretamente na sociedade, uma vez que aumenta a carga tributária sobre o contribuinte, constituído-se em importante forma de incremento da arrecadação, não podendo, os municípios, abrirem mão de tal fonte de receita, sob pena de atender de forma precária as necessidades de seus cidadãos.

6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário – Esquemático**. 5ª Ed. – São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição Federal do, de 05.10.1988. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas. Vade Mecum Compacto de Direito Rideel – São Paulo: Rideel, 2010.

_____. Código Tributário Nacional, de 25.10.66. Vade Mecum Compacto de Direito Rideel – São Paulo: Rideel, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 10ª Ed. – São Paulo: Atlas S.A., 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (*coord.*); BARRETO, Aires F. . Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. *In* **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

STEGANHA, Rodrigo Roberto. **A constitucionalidade do IPTU progressivo e a sua social função para o município**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/22035>. acesso em 06/09/2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmulas do Supremo Tribunal Federal. Vade Mecum Compacto de Direito Rideel – São Paulo: Rideel, 2010.

_____. Recurso Extraordinário, RE 153771 / MG - MINAS GERAIS (Julgamento em 20/11/1996), disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28153771%2ENUM%2E+OU+153771%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nlvx7rb>, acesso em 03/11/2013.

_____. Recurso Extraordinário, RE 204827 / SP - SÃO PAULO (Julgamento em 12/12/1996), disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28204827%2ENUM%2E+OU+204827%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pn62e06>, acesso em 03/11/2013.

_____. Recurso Extraordinário, RE 227473 / SP - SÃO PAULO (Julgamento em 08/02/2000), disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282048275%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q9bhgj2>, acesso em 03/11/2013.

_____. Recurso Extraordinário, RE 423768 / SP - SÃO PAULO (Julgamento em 01/12/2010), disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28423768%2ENUM%2E+OU+423768%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bljtxsy> , acesso em 03/11/2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª Ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2010.