

MARIZETE COSMO DUARTE

IPTU E A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS

Monografia apresentada no
Curso de Direito das Faculdades
Unificadas de Guarapari, como
requisito I para obtenção de
Título de Bacharel em Direito.

**Professora Orientadora Alynne
Martins Liboreiro**

**GUARAPARI
2014**

MARIZETE COSMO DUARTE

IPTU E A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS

Monografia apresentada ao Curso de Direito das Faculdades Unificadas de Guarapari como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em 10 de Dezembro de 2014

BANCA EXAMINADORA

Orientadora Prof^a. Alynne Martins Liboreiro

Prof. Avaliador Antonio Ricardo Zany

Prof. Avaliador Cristina Celeida Palaoro Gomes

AGRADECIMENTO

Primeiramente a Deus por se fazer presente em todos os momentos e a minha família por acreditarem em mim e me apoiarem ao longo desses cinco anos.

À Minha Orientadora professora Alynne, pela paciência e apoio na elaboração e execução deste trabalho e as orientações valorosas.

A Todos os amigos que direta e indiretamente me incentivaram durante todo meu curso.

Aos meus pais Moisés e Maria Zilda, irmãos Nildete e Lúcio, meu noivo Geraldo, minha tia Pedrolina e a todos que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu alcançasse com êxito, mais esta conquista.

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho é estudar sobre a progressividade das alíquotas que norteiam o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, imposto de natureza real, que não deve ser confundido com a capacidade contributiva, que se refere a natureza pessoal. Faremos uma análise entre a progressividade extrafiscal, que sempre acompanhou o referido imposto e a progressividade fiscal, que surgiu com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000. Porém, muitas são as divergências no meio doutrinário, pois alguns consideram a progressividade fiscal inconstitucional e outros defendem a sua constitucionalidade. Assim, analisaremos as teses de alguns doutrinadores, confrontando suas ideias.

Palavras-chave: Alíquotas, Progressividade, IPTU, Constitucionalidade

LISTA DE SIGLAS

Art - Artigo

CF - Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. ORIGEM HISTÓRICA E EVOLUÇÃO	12
3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU	15
3.1 COMPETÊNCIA	15
3.2 FUNÇÃO	15
3.3 FATO GERADOR	17
3.4 BASE DE CÁLCULO	18
3.5 ALÍQUOTAS	19
4. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	21
4.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	21
4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	22
4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE OU DO NÃO CONFISCO	23
5. A PROGRESSIVIDADE DO IPTU	25
5.1 A PROGRESSIVIDADE	25
5.2 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU	27
5.3 A EMENDA CONSTITUCIONAL nº 29/2000 – A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU	28
5.4 POSIÇÕES FAVORÁVEIS À PROGRESSIVIDADE	31
5.5 POSIÇÕES CONTRÁRIAS	33

6. CONCLUSÃO _____ **36**

7. REFERÊNCIAS _____ **37**

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia tratará de um assunto que traz muitas divergências no meio doutrinário. Traçaremos um breve estudo sobre a progressividade das alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

Inicialmente abordaremos a evolução histórica do Imposto Predial e Territorial Urbano ao longo dos anos, desde a sua inclusão na primeira Constituição Federal, a criação do Código Tributário Nacional e a promulgação da atual Constituição Federal pontuando as principais alterações.

Em seguida conceituaremos o Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo este de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal, cabendo aos mesmos, sua instituição mediante lei. A principal função deste imposto é o abastecimento dos cofres públicos, visando prioritariamente a função social.

O fato gerador do referido imposto é a propriedade, o domínio ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física.

A base de cálculo é o valor venal do imóvel. Sendo que suas alíquotas são determinadas pelos próprios Municípios.

Vários princípios norteiam o direito tributário com relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano, analisaremos os principais. Princípio da isonomia tributária: todos são iguais perante a lei, não podendo haver qualquer distinção. Princípio da capacidade contributiva: sempre que houver possibilidade os impostos terão caráter pessoal, sendo estes graduados de acordo com a capacidade econômica. Princípio da proporcionalidade: tem o intuito de controlar qualquer tipo de excesso, que possa ser instituído por quem possui o poder de tributar, sua principal finalidade é vedar o efeito de confisco.

Abordaremos também, as duas espécies de progressividade, primeiramente a extrafiscal que já existia e que tem caráter sancionatório, visa, porém, assegurar que a função destinada à propriedade esteja sendo cumprida, é também conhecida como progressividade no tempo.

A progressividade fiscal, no entanto, foi introduzida em nosso ordenamento com a promulgação da Emenda Constitucional nº 29, que passou a determinar que além da progressividade no tempo, o IPTU poderá ser progressivo em razão valor do imóvel e, ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Com o advento dessa Emenda, surgiram várias discussões, principalmente quanto a sua constitucionalidade. Abordamos, porém, vários posicionamentos favoráveis e contrários de importantes doutrinadores.

2. ORIGEM HISTÓRICA E EVOLUÇÃO

Nossa atual Constituição Federal - CF dispõe sobre a competência tributária dos entes federativos, trazendo a previsão de que o IPTU é de competência dos Municípios, de tal modo que dispõe seu artigo 156, I. Entretanto, nem sempre foi dessa forma, uma vez que a competência na primeira Constituição – CF de 1891- era atribuída aos Estados-membros, que possuíam competência exclusiva para decretar impostos sobre imóveis rurais e urbanos.¹

Com a CF de 1934, o legislador excluiu da competência tributária dos Estados-membros o IPTU e criou outros dois impostos: o imposto predial e o imposto territorial urbanos, passando estes a serem de competência do Município. Observa-se que o fato gerador para a incidência de um ou de outro imposto não era apenas a localização do imóvel, mas, sim a sua situação, sendo assim distintos, pois um incidia no imóvel edificado, que era o imposto predial e ou outro sobre o não edificado, tratava-se do imposto territorial.²

Como informa Mauro Cesar de Cruz e Souza: “Posteriormente com a elaboração da CF de 1937 em seus artigos 23, I, “a” e 28, II, foi mantida a mesma distinção e competência”.³

Com o advento da CF de 1946, não houve mais distinção entre imposto predial e o territorial urbano, passando os dois a serem previstos como um único tributo com o nome de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, previsão esta que o legislador da CF de 1988 manteve. Estabelecia em seu art. 29, I, o imposto predial e territorial urbano, de competência dos municípios.⁴

Evolução ao longo dos anos, por Viviane Faria da Rosa Smolareck:

“Em 1961, a criação da Emenda Constitucional – EC nº 5 transformou o tributo em imposto sobre a propriedade territorial urbana e rural e imposto predial. Em 1964, a EC nº 10 manteve o imposto territorial urbano e predial, como privativo dos

¹ SOUZA, C. C. M. **A evolução do IPTU e a busca da função social da propriedade**. Artigonal.com, 2008.

² Ibid, 2008.

³ Ibid, 2008.

⁴ Ibid, 2008.

municípios. Em 1965, a EC nº 18 unificou os dois tributos. Em 1966, foi criado o Código Tributário Nacional - CTN, que passou a regular a matéria relacionada ao IPTU. Em 1988, foi elaborada a atual Constituição que manteve na competência dos municípios o imposto que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I). Em 2000, EC nº 29, de 13 de setembro, introduziu novo dispositivo na CF, estabelecendo a progressividade das alíquotas do IPTU, em razão do valor venal do imóvel e de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Em 2001, a Lei nº 10.257 de 10 de outubro, denominada Estatuto da Cidade regulamentou o artigo 182 e 183 da CF, que trata da progressividade de alíquotas no tempo para os imóveis que não cumpram sua função social.

A função do IPTU desde o início de sua criação sempre foi a função fiscal, e ainda é, porém com a elaboração do Estatuto da Cidade e a possibilidade da alíquota progressiva no tempo para os imóveis urbanos que não estão cumprindo sua função social, o IPTU passou a ter por exceção a função extrafiscal. Na prática, para saber a função do IPTU em cada caso é necessário pesquisar se o imóvel tributado está cumprindo ou não sua função social, logo, se estiver aplica-se a regra da função fiscal ou caso não esteja, aplica-se a exceção, que é a função extrafiscal.⁵

Porém, com o advento do Estatuto da Cidade houve uma ampliação da função do IPTU, visto a possibilidade de ser utilizado com finalidade extrafiscal, pois se tornou mecanismo indispensável, para através de sua alíquota progressiva, forçar o proprietário de imóvel urbano abrangido nos limites do plano diretor da cidade a exercer a função social da propriedade, sob pena de sofrer seu parcelamento ou até mesmo uma futura desapropriação.⁶

Embora o CTN tenha sido elaborado na constância do Código Civil de 1916, não sofre prejuízo a definição de imóvel por natureza ou por acessão física, trazida com o novo código, que em seu artigo 79 de forma resumida, define bem imóvel como o solo e tudo quanto se lhe for incorporado natural ou artificialmente.

⁵ SOUZA, 2008.

⁶ Ibid, 2008.

Temos então como fato gerador, a propriedade, o domínio útil e a posse.

O instituto da propriedade no direito brasileiro é regido pelo Código Civil, porém o código não a define, mas traz as suas características no art. 1228, assim dispondo: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

Domínio útil é o domínio que nasce em virtude da enfiteuse. O atual Código de 2002 em seu artigo nº 2.238 veda a constituição de novas enfiteuses. Dispondo: “Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior”.

Uma das hipóteses de incidência do IPTU é a posse, no entanto não é toda posse que gera a hipótese de incidência do tributo. Assim, o proprietário que não detiver a posse do imóvel com os poderes e atributos da propriedade, por haver transferido, cedido ou mesmo perdido a posse, não se sujeita ao imposto.

3. IPTU - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

3.1 COMPETÊNCIA

Como disposto na CF em seu artigo 156, I e, no CTN no artigo 32 e seguintes, é competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal fixar normas gerais sobre o IPTU, cabendo a estes instituir, mediante lei, o imposto, respeitando o princípio da legalidade tributária. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, trata-se de um imposto pessoal, “[...], pois, incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica [...]”.⁷

A competência tributária foi outorgada pela CF, devendo cada ente instituir os tributos que lhe foram delegados, dentro das limitações e restrições impostas pela norma, tornando-se indelegável a transferência dessa competência.

Como leciona Eduardo Sabbag,

[...] caberá aos Municípios, mediante a edição de lei ordinária municipal, a instituição do IPTU. No entanto não podemos deixar de ressaltar que, havendo territórios federais não divididos em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, conforme determina o art.147 da CF, que editará lei ordinária federal.⁸

Vale ressaltar que o IPTU é único e independe de haver edificação ou não na propriedade urbana, o que pode ocorrer são alíquotas diferenciadas para terrenos com edificações ou de acordo com a localização.

3.2 FUNÇÃO

Tem como principal função obtenção de recursos financeiros para os cofres públicos municipais, possuindo também a função social, ou seja, o dever de realizar atividades com a finalidade de satisfazer o interesse de terceiros.

⁷ COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 585.

⁸ SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 981.

Neste ponto de vista, analisamos que a função social está inteiramente ligada aos direitos sociais, econômicos e culturais, vindos da segunda geração, pois invoca a utilização dos meios de produção voltados ao interesse coletivo.

Possui efeito fiscal, por se tratar de um imposto real, ou seja, o tributo é baseado sobre o bem e não sobre as condições do contribuinte, não sendo possível determinar a real capacidade contributiva do contribuinte, prevista na EC nº 29/2000.

Porém, pode ter efeito extrafiscal, denominada progressividade no tempo, como previsto no inciso II, §4º, do art. 182 da CF, *in verbis*:

[...]

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

[...]

A progressividade extrafiscal foi normatizada antes da CF de 1988, trata-se de uma ferramenta utilizada pelo poder municipal, que está previsto no Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/01), que autoriza o aumento progressivo da alíquota, quando o proprietário não destina a utilização correta de determinado imóvel, de acordo com o Plano Diretor.

Como referenciado nas palavras de Hugo de Brito Machado, “[...] alguns Municípios pretenderam cobrar esse imposto, mediante alíquotas progressivas, em função de terrenos pertencentes a cada contribuinte”.⁹

Devido ao grande crescimento urbano, torna-se necessária a existência de políticas para o desenvolvimento do município, a fim de ter como foco seu crescimento. Desse modo são utilizados alguns instrumentos existentes na CF, que visam combater o aumento dos preços dos imóveis e assim incentivar a utilização das áreas que tenham infraestrutura, além, é claro de forçar o proprietário a dar uma destinação apropriada ao imóvel.

⁹ MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 397.

Conclui-se então, que a progressividade extrafiscal, não modifica a característica de imposto real, pois a progressividade no tempo é algo imposto pelo município, quando o proprietário não destina o imóvel de forma adequada, para atender a função social.

3.3 FATO GERADOR

O fato gerador do IPTU é 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 (CTN, art. 32).

O IPTU engloba além da propriedade e o que ela possui de forma natural, a acessão física - tudo aquilo construído ou depositado pelo homem.

Vale ressaltar que para se caracterizar como imóvel de zona urbana, a propriedade deve atender a pelo menos dois dos melhoramentos previstos nos incisos contidos no §1º, do artigo 32 do CTN:

- a) meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistemas de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 03 (três) quilômetros do imóvel considerado.

O critério indispensável para a caracterização do IPTU é a localização do imóvel em zona urbana, mas podem ocorrer casos em que no imóvel que ocupe a zona urbana seja aplicada a cobrança do ITR. Isso ocorre quando há a destinação do imóvel para exploração vegetal, agrícola ou pecuária, conforme determinado no art. 15 do Decreto-lei 57/66. Nesses casos não se leva em conta o critério geográfico e sim a destinação.

Contudo, esse imposto cria certa confusão com o ITR, que incide sobre o bem imóvel por natureza, apenas a terra. O IPTU incide além, dos bens imóveis por natureza, sobre os imóveis por acessão física, ou seja, o ITR não incide sobre as edificações.

3.4 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. 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 (art. 33, § único, CTN).

O valor venal é aquele que seria pago à vista, caso o imóvel fosse posto à venda em condições favoráveis de mercado, devendo ser desconsiderado qualquer tipo de encargo. Para se obter uma avaliação completa, seria necessário avaliar cada imóvel de forma individual, o que seria impossível, devido a grande quantidade de imóveis, principalmente nas grandes cidades.¹⁰

Sendo assim, foi adotado o sistema da lei municipal, utilizando a “Planta Genérica de Valores”, que presume os valores analisando alguns fatores como, localização, acabamento, antiguidade, dentre outros. Porém, este método só pode ser estabelecido por força de lei (CTN, art. 97, IV).¹¹

Eduardo Sabbag, frisa que:

É mister esclarecer que a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica majoração do tributo, podendo ser feito por meio de ato infralegal [...]. Todavia, se o Decreto se exceder em relação aos índices oficiais, o excesso, só ele, será declarado indevido, haja vista violar-se o *princípio da legalidade tributária*.¹²

O município pode, por meio de decreto, fazer a atualização anual do valor venal do imóvel, respaldado no §2º do art. 97 do CTN, pois isso não majora o tributo.

Contudo, se houver excesso quando comparado aos índices oficiais, apenas o excesso será declarado indevido.

Pode ocorrer que, mesmo havendo a atualização monetária, não se alcance o valor venal do imóvel. Sendo assim, é possível aplicar a majoração por meio de lei.

¹⁰ COELHO, C. C. B. P. **Impostos municipais, estaduais e federais**. BEM em direito tributário. FGV. Vitória. p. 74

¹¹ *Ibid.*, p. 74.

¹² SABBAG, 2011. p. 984.

3.5 ALÍQUOTAS

As alíquotas são determinadas pelos Municípios, sem que haja qualquer manifestação contrária na Constituição Federal e no Código Tributário. Porém, essa liberdade é relativa e se o estabelecimento de alíquota for abusivo, gera o confisco. As alíquotas podem ser fixas, variáveis e/ou progressivas.

Hugo de Brito Machado, esclarece:

Mesmo assim, o STF, depois de haver considerado constitucional lei que instituiu alíquotas em função de área de terrenos pertencentes a um mesmo contribuinte (RMS 16.798-SP, RTJ 41/607), modificou esse entendimento e passou a considerar inconstitucional essa alíquota progressiva (Súmula 589).¹³

Entretanto, muitos doutrinadores divergiram da Súmula 589, mas em análise verificou-se que nem a CF e nem o CTN impuseram regras que impedissem o estabelecimento de alíquotas progressivas para o IPTU.

Como ensina o já citado Eduardo Sabbag:

A Constituição Federal admite, explicitamente, a progressividade do IPTU (art. 156, §1º, I e II e art. 182, §4º, II). No entanto, a lei ordinária municipal deve prever essa progressividade, sob pena de nítida afronta ao *princípio da legalidade*.¹⁴

A incidência do IPTU ocorre apenas sobre a propriedade, por se tratar de um imposto real, não sendo admitido que tenha reflexos sobre a renda do proprietário do imóvel. Portanto, o STF declarou inconstitucional o adicional progressivo do IPTU, em razão do número de imóveis que o contribuinte possui (Súmula 589).

Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que:

No IPTU as alíquotas podem e devem ser progressivas, para realizar o princípio da capacidade contributiva, malgrado a Súmula nº 589 do STF que só admite a progressividade se for a extrafiscal, para os fins da política urbana. A Súmula está superada pelo art. 156, §1º, I e II (Emenda nº 29, de 13.09.2000).¹⁵

¹³ MACHADO, 2011. p. 399.

¹⁴ SABBAG. 2011. p. 985.

¹⁵ COÊLHO. 2008. p. 586.

Contudo, o entendimento do STF está no sentido de que se tratando de um imposto real, deve atender a proporcionalidade e não a progressividade, com exceção apenas, quando se tratar de função social.

4. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

A tradução mais clara é a igualdade perante a lei, norteado no preâmbulo e no “*caput*” do artigo 5º da CF, onde dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”.

Este princípio está respaldado e reforçado no art. 150, II da CF, onde prevê a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer forma de distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Ao mesmo tempo veda tratamento igual para aquele que se encontrar em situação de desigualdade, de forma que traduz plenamente o princípio da igualdade.

No entendimento do professor Eduardo Sabbag:

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de *Duguit* que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da *igualdade relativa* fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa.¹⁶

Dessa forma, com relação ao tratamento diferenciado, ignorado pelas normas jurídicas, mantém uma relação de relevância lógica com o diferencial, motivo da atitude discriminatória, não se tratando de uma afronta ao princípio da isonomia. Porém, se houver a adoção de um fator discriminatório, tornará incerta a ideia de igualdade.¹⁷

Existe, porém, uma proibição ao legislador, para que este não estabeleça diferenças entre os contribuintes, levando em consideração critérios pessoais ou a sua posição social. Não sendo admitida também, qualquer discriminação de sexo, idade, raça. A lei deve ser igual para todos.

¹⁶ SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. p. 129.

¹⁷ *Ibid.*, p. 129.

4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O artigo 145, § 1º da CF dispõe que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Em outras palavras quer dizer, que aquele que possui maior capacidade, paga mais e o que não possui paga menos. Sendo assim, o proprietário de um imóvel luxuoso que está situado em bairro nobre, deve de forma proporcional, ser mais tributado do que o proprietário de uma casa simples, situado em uma periferia.

O termo “deve de forma proporcional”, significa que deve ser submetido a uma alíquota maior, frisando que a capacidade contributiva, para tributação do IPTU, é exclusivamente relacionada ao imóvel, de acordo com sua localização e características luxuosas, não estando relacionada com o patrimônio financeiro do proprietário.

Para Eduardo Sabbag:

[...] o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre as situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para consecução de um efetivo ideal de *justiça* para o direito Tributário.¹⁸

Um exemplo para ilustrar melhor este princípio, é a aplicação da progressividade das alíquotas do Imposto de Renda de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Este imposto possui as seguintes faixas de cobrança das pessoas físicas: isenção, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, sendo calculado e cobrado de acordo com os ganhos anuais de cada contribuinte.¹⁹

No caso do IPTU é exatamente o contrário, pois se duas pessoas tivessem um imóvel localizado em um mesmo edifício e um deles fosse um bem sucedido empresário e o outro apenas um aposentado pelo INSS, pagariam valores de

¹⁸ Ibid., p. 148.

¹⁹ STEFANATO, J. M. **O princípio do não confisco e a sua aplicabilidade frente às espécies, taxas e contribuições de melhorias**. Conteúdo jurídico. 2012.

IPTU diferenciado. Contudo, o que rege esse princípio são a localização e o padrão do imóvel, tendo neste caso a mesma tributação.

4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE OU DO NÃO CONFISCO

O texto da CF, em seu art. 150, IV, veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de utilizar tributos com efeito de confisco.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;
[...]

Nota-se que o artigo mencionado não determina um limite objetivo ao o que é confisco. A Constituição não define o que é uma tributação confiscatória para permitir que o STF faça a análise de sua aplicação caso a caso.

A proporcionalidade nada mais é do que um controle e proibição diante dos excessos de quem possui o poder de tributar, vedando assim o tributo com efeito de confisco. Esse princípio limita o direito que os entes públicos têm de desapropriar bens privados.

Desse modo, os impostos devem ser regulados de modo que não interfiram nas fontes geradoras de riqueza do contribuinte.

O princípio da proporcionalidade é de suma importância para os contribuintes, por se tratar de uma garantia fundamental, logo, o Estado não pode estabelecer uma carga tributária que sobrecarregue os cidadãos a ponto de não lhes garantir o mínimo à subsistência.²⁰

Nas palavras de Eduardo Sabbag:

[...] a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática torna a alíquota uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Portanto, quer a base de

²⁰ FILHO. J. H. S. **Aplicabilidade no princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária.** Jus.com.br. 03/2007.

cálculo sinalize um valor *alfa* ou um valor *beta*, a alíquota sobre estes montantes recairá por idêntica percentagem.²¹

Assim, podemos dizer que a ideia inserida ao princípio do não confisco é proteger o direito de propriedade. O tributo não pode ser tão acentuado que na prática resulte no confisco.

²¹ SABBAG, 2014, p. 179.

5. A PROGRESSIVIDADE DO IPTU

5.1 A PROGRESSIVIDADE

A progressividade não é um princípio tributário, mas sim uma possibilidade de graduação da alíquota ao tempo que aumenta a base de cálculo do IPTU, sendo denominada uma ferramenta útil para a justiça fiscal. Trata-se, porém, do aumento das alíquotas de um determinado imposto em função de um parâmetro pré-definido.

A progressividade do IPTU reforça o princípio da capacidade contributiva, pois cobra mais daquele que possui maior riqueza, levando em conta não apenas os elementos centrais da hipótese de incidência, mas também a capacidade econômica do contribuinte.²²

Carrazza afirma que:

[...] a progressividade das alíquotas é aplicável a todos os impostos e não somente ao imposto de renda, como querem alguns.

Em verdade, a progressividade é uma característica de todos os impostos, da mesma forma que a todos eles se aplicam os princípios da legalidade, da generalidade e da igualdade tributária, que não são expressamente referidos na Constituição Federal, quando traça suas hipóteses de incidência genéricas. Inexistindo progressividade descumpre-se o princípio da isonomia, uma vez que [...] a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária (2001, p. 102).²³

Porém, o art. 156, §1 da CF, na redação original, admitia, como forma de exceção, a progressividade das alíquotas do IPTU, com a finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Por isso, existiam duas espécies de cobranças para esse tributo: uma de cunho meramente arrecadatório, baseado na proporcionalidade, e a outra com a finalidade extrafiscal, que poderia ser medida de modo progressivo, mas tendo que atender a função social da propriedade.

²² OLMO, M. D. **A nova progressividade do IPTU na emenda constitucional nº 29/2000**. Jus.com.br. 12/2000.

²³ CARRAZA, 2001, apud BONES. T. F. F. **A aplicação de alíquotas progressivas no IPTU**. Jus.com, 2006.

As discussões sobre a progressividade do IPTU iniciaram-se com a nova redação dada ao § 1º do artigo 156, da Carta Magna, e esta modificação passou a estabelecer alíquotas progressivas do IPTU.

[...]

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, II, o imposto previsto no inciso 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.

[...]

O advogado Dr Harrison Nagel no entendimento de seu artigo, afirma: “Amparado nos princípios constitucionais tributários aplicáveis, considera-se o IPTU um imposto de natureza real, ao qual não se deve aplicar alíquotas progressivas, mas sim proporcionais”.²⁴

Verifica-se que há duas ocorrências de progressividade, uma é a progressividade extrafiscal e a outra é a fiscal, ambas acolhidas pela atual Constituição Federal. Ocorre a extrafiscalidade quando se trata do domínio econômico, que tem como principal pretensão inferir no campo econômico do contribuinte.

O artigo 182, § 4º da Constituição aborda a progressividade extrafiscal da seguinte forma:

É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova o seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – **imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo** (grifo nosso).

A saber, trata-se de tributo fiscal, quando o principal objetivo é a arrecadação, a fim de abastecer os cofres públicos do município que o instituiu.

Segundo Rossi:

Na redação original da CF/88, o §1º, do art. 156 condicionava a fixação de alíquotas progressivas no IPTU à finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos devidos termos da Lei Municipal, enquanto o inciso II do §4º, do art. 182 permitia que ao Poder Público Municipal, através da progressividade de alíquotas do IPTU,

²⁴ NAGEL, H. **Progressividade do IPTU**. Portal tributário. 2011.

forçasse o proprietário de solo não edificado, subutilizado ou não utilizado, a promover seu adequado aproveitamento, tal como exigido no plano diretor, nos termos da Lei Federal. Diante deste contexto, o STF entendeu que o inciso II, do §4º, do art. 182 limitava a disposição do art. 154, §1º, vez que apenas permitia a progressividade-sanção, ou seja, para assegurar a função social da propriedade, reputando-se inconstitucional qualquer outra forma de progressividade do referido imposto.²⁵

Procura-se através da progressividade alcançar a justiça e a igualdade tributária.

5.2 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL

A progressividade extrafiscal ocorre no momento em que o Estado busca através da tributação obter as finalidades que lhe foram conferidas pela CF. Logo, esse imposto tem aumentado ou diminuído suas alíquotas de acordo com o interesse público. Assim, o imposto desviar-se do princípio da capacidade contributiva, pois a intenção é incentivar ou coibir comportamentos.

Contudo, acontecerá a extrafiscalidade do IPTU toda vez que a progressividade se der em razão da desobediência do que estiver determinado no plano diretor municipal, ou quando ocorrer o uso impróprio da propriedade, pelo não uso, pelo uso contrário ou ineficiente.

Logo, para melhor definir a extrafiscalidade, conceitua-se como sendo algo além ou extraordinário, afasta-se do conceito de ser meramente arrecadatário.

Sobre o assunto, assim leciona Aliomar Baleeiro:

Na progressividade extrafiscal não se almeja, prioritariamente, prover os Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio segundo a capacidade econômica de cada um (art. 145, §1º), mas antes, se visa a ordenar a prioridade de acordo com sua função social. Para isso, o legislador tributário tem a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, quer por meio de agravações, quer de concessão de benefícios e incentivos fiscais.²⁶

A diferença da extrafiscalidade está no objetivo do tributo. Assim, apenas a progressividade no tempo ou sanção, como também é denominada, possui

²⁵ ROSSI, 2002, apud CERUTTI, E. **A progressividade fiscal do IPTU**.

²⁶ BALEEIRO. A. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 255.

caráter extrafiscal, pois o que se tem em vista é o cumprimento da função social da propriedade.

A progressividade extrafiscal determina-se de acordo com um parâmetro externo ao direito tributário, têm a finalidade de chegar a um objetivo social ou econômico. É a denominada progressividade no tempo do IPTU e trata-se de uma penalidade imposta ao proprietário do imóvel situado em área urbana que não possui o adequado aproveitamento como está estabelecido no plano diretor. Essa penalidade é aplicada por lei.

5.3 A EMENDA CONSTITUCIONAL nº 29/2000 – A PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

Com a criação da EC nº 29/2000, a nova redação do §1º, do artigo 156, CF surgiu para permitir também a progressividade do IPTU de acordo com o valor, com a localização e com a destinação do imóvel. Contudo, o novo dispositivo traduz que não há prejuízo em instituir a progressividade em razão do valor, sem ferir a progressividade no tempo trazida pelo art. 184, §4º, II, da CF.

Anteriormente à EC nº 29/2000, a CF/88 só permitia a progressividade extrafiscal do IPTU, tendo como fundamento garantir o cumprimento da função social da propriedade, ou seja, só era autorizada, a denominada progressividade aplicada como forma sanção, com base no §1º, do art. 156, interpretado conjuntamente com os §§ 2º e 4º do art. 182, da CF.

A denominação fiscal demonstra unicamente arrecadação de dinheiro do contribuinte, com a finalidade de atender o custeio das despesas do Estado. Sua finalidade é exclusiva ao abastecimento dos cofres dos públicos.

A EC nº 29/00, no seu corpo, inseriu a progressividade fiscal ao IPTU, dando nova redação ao § 1º do art. 156 da Constituição que expressa:

[...]

§1º Sem prejuízo na progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto previsto no inciso 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 (grifo nosso).
[...]

A antiga redação trazia a previsão apenas das alíquotas progressivas em razão da função social que a propriedade urbana deveria possuir. Agora, de acordo com o dispositivo acima, nota-se que o legislador permitiu que os Municípios instituíssem alíquotas maiores de acordo com o valor do imóvel, proporcionado um efeito arrecadatário maior, ou seja, a progressividade fiscal passou a ser uma característica do IPTU. Após essa modificação, os municípios se adaptaram procedendo às devidas alterações, permitindo que quanto maior o valor venal do imóvel, maior seria a alíquota aplicada para o cálculo do tributo devido. Sem deixar de mencionar, que o Município também pode estabelecer alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso da propriedade.

Nesse período, a principal dificuldade foi em relacionar o novo critério das alíquotas do IPTU com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, tomando por base, de um lado a natureza real deste imposto e do outro lado a capacidade contributiva dos impostos tidos como pessoais.

A progressividade fiscal da alíquota do IPTU foi planejada por vários Municípios, mas foi rebatida por decisões do Supremo. Com efeito, o STF sempre afastou o IPTU com progressividade fiscal, fundamentando que o referido tributo se trata de um imposto de natureza real, e não pessoal.

O texto original da CF/88, no §1º do art. 156, ficava condicionado a fixação de alíquotas progressivas no IPTU, com a finalidade de garantir o cumprimento da função social da propriedade, de acordo com os termos da Lei Municipal, de outro lado o inciso II do §4º, do art. 182 aceitava que o poder Municipal, através da progressividade de alíquotas do IPTU, obrigasse o proprietário de solo sem edificação, subutilizado ou não utilizado, promovesse seu correto aproveitamento, de acordo com o que é exigido no plano diretor, nos termos da Lei Federal. Perante este contexto, o STF entendeu que o inciso II, §4º, do art. 182 restringia a disposição do art. 154, §1º, uma vez que só permitia a progressividade como forma de sanção, ou seja, para garantir a função social da propriedade,

considerando inconstitucional qualquer outra forma de progressividade do referido imposto.

Nesse esteio, vale ressaltar acerca do entendimento trazido pelo STF, com relação ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG - (Tribunal Pleno), que deliberou seu posicionamento com relação à progressividade fiscal do imposto imobiliário urbano, passando esta decisão a ter como objeto principal o entendimento jurisprudencial sobre o questionamento da natureza tributária do IPTU. A partir daí, as graduações fiscais de alíquotas foram afastadas e julgadas inconstitucionais por inúmeras vezes. Neste sentido, as delimitações constitucionais à instituição, pelos Municípios, sobre o IPTU progressivo, ficaram restritas apenas à progressão extrafiscal.²⁷

É o que demonstra Luiz Fernando Simões Tolentino, em seu artigo, publicado em 06/2003:

A redação original do art. 156 da Constituição Federal dispunha em seu § 1º de modo que o imposto previsto no inciso I, ou seja, o Imposto Predial e Territorial Urbano, poderá ser progressivo, nos termos da lei Municipal, de forma que vise assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Já o art. 182, em seu § 4º salienta "*in verbis*" que:

Art. 182 -.... ..

(...)

§4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

(...)

[...] ²⁸

Entretanto, o entendimento consolidado pelo STF proclamou no sentido de que a progressividade trazida no texto original do art. 156, §1º da CF estava ligada profundamente à progressividade extrafiscal, constante do art. 182, §4º pertencente ao cumprimento da função social da propriedade. Garantiu a doutra ementa do acórdão:

²⁷ TOLENTINO. L. F. S. **A inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU entre as decisões do STF e a EC nº 29**. Jus.com.br. 2013.

²⁸ Ibid.

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 art. 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 art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no 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 22.12.1989, no município de Belo Horizonte.²⁹

Pode notar-se que a fundamentação legal para o entendimento jurisprudencial do STF apoiou-se sobre as características próprias da espécie tributária firmada pelo IPTU. Trata-se de um imposto real, também denominado de impessoal ou objetivo. Assim, sua hipótese de incidência deverá obrigatoriamente incidir sobre a riqueza, a situação ou ato econômico, porém não deixando de considerar o indivíduo possuidor de tal particularidade. Perante este argumento, o STF, passou a decidir que o imposto imobiliário urbano, com natureza real não pode ser gradual em função da capacidade contributiva do sujeito passivo.³⁰

5.4 POSIÇÕES FAVORÁVEIS À PROGRESIVIDADE

Progressividade fiscal é um assunto que deixa o campo doutrinário dividido, vários são os autores que lecionaram favoravelmente a esta progressividade, um clássico exemplo é o do autor Rosa Junior, que busca provar a necessidade da tributação progressiva, levando em conta a utilidade da renda excedente:

Se uma pessoa ganha R\$ 24.000,00 de renda por ano, esta soma vai ser destinada à compra de bens de primeira necessidade; se ganha R\$ 50.000,00, os R\$ 26.000,00 excedentes serão destinados às despesas de necessidade secundária, como alimentação mais cuidadosa, roupas melhores, etc.; se ganha R\$ 100.000,00, o excedente vai se destinar às despesas úteis, mas não necessárias, como teatros, livros, etc.; se ganha R\$ 5.000.000,00, o excedente se destinará à despesas supérfluas, como presentes, viagens, etc. Desta forma, cada fração

²⁹ Ibid.

³⁰ Ibid.

suplementar das rendas auferidas representa para ele uma utilidade menor que a fração precedente.

Em consequência, a capacidade contributiva do indivíduo aumenta mais que proporcionalmente, tendo em vista que a utilidade dos bens que ele proporciona de cresce na medida em que aumenta o seu quantitativo. Assim, através da progressividade do imposto, alcança-se a meta tão desejada pelos financistas, correspondente à igualdade de todos os cidadãos diante da carga tributária, de modo que haja um sacrifício igual para todos na medida de sua capacidade contributiva. Todavia, o imposto progressivo não pode importar em uma excessiva onerosidade, pena de se entender o imposto confiscatório.³¹

Confrontando aqueles que consideram a progressividade fiscal como sendo inconstitucional, Roque Antônio Carraza afirma que a EC nº 29/00 não alterou as hipóteses de incidência do IPTU, apenas explicitou, e assim não há que se falar em ofensa à cláusula Pétrea.³²

Leciona Baleeiro que várias são as teorias que tentam justificar a progressividade nas alíquotas, "umas de caráter político e moral, outras fundadas em teorias econômicas". O autor explica sua posição a favor da progressividade, amparado na teoria do sacrifício, afirmando que:

A satisfação prestada pelos bens econômicos decresce na razão direta de sua quantidade. Quanto mais possuímos de certa coisa, menos satisfação ele nos poderá causar, porque a indiferença é atingida a certo ponto a que não dará nenhuma, por que dela já não mais precisamos para a necessidade saciada.³³

Ayrton de Mendonça Teixeira entende que o IPTU como progressividade fiscal era inconstitucional antes da criação da EC nº 29/2000, pois não estava prevista na redação original da CF, sendo erradas as indagações acerca do caráter pessoal ou real do mencionado imposto. Isto por que inexitem impostos reais de um lado, e pessoais de outro, e essa classificação é totalmente equivocada para fins jurídicos, tendo em vista que todos os impostos são reais e pessoais, pois ao mesmo tempo atingem um sujeito e um patrimônio.³⁴

Ainda sobre a discussão relacionada à constitucionalidade da EC nº 29/2000, alguns entendem que há ofensa ao art. 145 da CF, que há aplicação destas

³¹ ROSA JR, 1995, apud DOMINGOS. F. S. **Progressividade fiscal do IPTU**. Univen.edu.br. 2012. p. 34.

³² CARRAZA, apud CERUTTI. **A progressividade do IPTU**. p. 18.

³³ BALEEIRO, 2002, apud BONES. T. F. F. **A aplicação de alíquotas progressivas no IPTU**. Jus.com. br. 2006.

³⁴ TEIXEIRA, 2002, apud CERUTTI. p. 18.

alíquotas apenas para os impostos pessoais. A seguir a defesa da constitucionalidade da Emenda na visão de Clève e Sólón:

Não há, por outro lado, incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. Todo imposto não deixa de ser pessoal e real ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito-de-direito em razão de seu patrimônio. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual, tanto os impostos pessoais, quanto os reais - como é o caso do IPTU - devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. [...] A Emenda Constitucional nº 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Não há, na Lei Maior, um princípio absoluto que vede a subjetivação, por emenda constitucional, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais.³⁵

Para os doutrinadores acima citados, estes, expressão suas opiniões em defesa da aplicação de alíquotas progressivas, concluindo que não há incompatibilidade entre impostos reais e progressividade. Afirmam que a progressividade não afronta o texto constitucional, ao contrário, afastam qualquer tipo de injustiça tributária, efetiva a igualdade tributária, a capacidade contributiva e justiça fiscal.

5.5 POSIÇÕES CONTRÁRIAS

Contrariamente ao que foi exposto anteriormente, alguns doutrinadores, com relação progressividade fiscal do IPTU, entendem que a EC nº 29/2000 alterou o inciso I, do §1º, do art. 156 da, permitindo a fixação das alíquotas progressivas no IPTU de acordo com o valor do imóvel, não entendendo ser possível a progressividade de imposto real, alterando a garantia dos contribuintes de só serem submetidos a progressividade através dos impostos pessoais.

A principal discussão destes doutrinadores está relacionada com a legalidade da progressividade no que diz respeito a separação entre impostos reais e pessoais, pois o IPTU é um imposto que se leva em conta o valor venal do imóvel, logo não cabe a ele a progressividade, sendo apenas aplicável a impostos pessoais, pois apenas nestes é possível verificar a capacidade econômica do contribuinte.³⁶

³⁵ CLÉVE e SÓLON apud BONES, 2006.

³⁶ DOMINGOS, 2012, p. 36.

Neste entendimento, Eduardo Sabbag rejeita a progressividade fiscal aplicável ao IPTU:

A Emenda, a nosso modesto pensar, veio a lume inquinada de impropriedades, ao estabelecer grandezas atinentes às condições pessoais do contribuinte. Como é cediço, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um imposto real, postura chancelada exaustivamente pelo STF há longa data [...].³⁷

Elisa Cerutti expõe em seu trabalho o douto entendimento de Miguel Reali:

Miguel Reale entende que esse enquadramento da propriedade urbana em um novo sistema tributário, com acréscimo de um novo critério para cobrança progressiva do IPTU, consistiu, inegavelmente, inovação que vem atingir um direito e garantia assegurados aos proprietários pelo §4º, inciso IV, do art. 60, da Lei Maior. Assim, efetivamente, com a edição da EC 29/2000 houve lesão de uma cláusula pétrea constitucional.³⁸

Soares de Melo expõe que, a progressividade do IPTU justifica-se no campo do desenvolvimento urbano, como previsto no art. 182, § 4º, II da CF/88, portanto, com finalidade extrafiscal. Acredita ser injustificável a aplicação de alíquotas progressivas com fins simplesmente arrecadatários, ou seja, fiscais.³⁹

Alguns municípios tentaram empregar a progressividade fiscal, porém o STF, em suas decisões, sempre afastou quaisquer tentativas, utilizando a mesma justificativa das doutrinas contrárias a esta progressividade, afirma que o IPTU é um imposto de natureza real, e não pessoal.⁴⁰

Contudo, o STF ainda não apreciou acerca da questão da Constitucionalidade da EC nº 29/2000, restringindo-se a editar a súmula nº 668 que versa: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Thiago Fernando Fasolo Bones, em seu artigo transcreve a defesa de Zilvetti:

O vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade, encontra adeptos no direito pátrio. Alguns autores entendem, até que não há como respeitar a capacidade contributiva sem

³⁷ SABBAG, 2006, apud DOMINGOS, 2012, p. 37

³⁸ CERUTTI, p. 19

³⁹ MELO, 1997, apud BONES, 2006.

⁴⁰ DOMINGOS, 2012. p. 37.

a progressividade, entendimento que não encontra respaldo na doutrina comparada moderna devido à dificuldade de medir a capacidade contributiva a partir da aplicação da progressividade nos impostos. Há, contudo, que registrar a posição de outros autores que defendem a progressividade como meio de igualdade na tributação. Mesmo que procurássemos na progressividade a justificação da igualdade na tributação, concluiríamos, forçosamente, que os sistemas de tributação progressiva não medem a capacidade econômica, são meros instrumentos políticos de distribuição de riqueza. Equivoca-se, portanto, quem afirma que a igualdade de sacrifícios no suporte do custeio do Estado não se atinja pela regra de proporcionalidade, mas sim pela progressividade. É justamente o contrário, o que ocorre, se não vejamos: quem tem dez paga 1; quem tem cem paga 10, no caso de haver uma alíquota única de 10%, o que é plenamente proporcional. Pelo critério econômico da progressividade quem tem dez, paga 1 (alíquota de 10%); quem tem 100 pode vir a pagar 25 (aplicada uma alíquota progressiva de 25%). Pela proporcionalidade, o rico já paga mais imposto que o pobre, e, assim, é atendido o princípio da igualdade na tributação. Isso redundaria em tributar desigualmente as mesmas manifestações de riqueza, mediante o uso de critério que considera apenas a questão monetária, sem levar em conta o fato de aquele que ganhe cem ter ou não vinte e quatro vezes mais capacidade contributiva do que quem ganha dez. Assim, a progressividade rompe definitivamente com a igualdade, na certa posição de Tipke, que considera a tributação progressiva da renda mera política social da lei tributária. (...) A progressividade é um critério econômico de aplicar maior carga tributária àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado, distribuindo sua riqueza para atender aos direitos sociais das pessoas menos favorecidas. A progressividade é, portanto, um meio de distribuição de riquezas, no exercício da Justiça Social. Tem a progressividade mero cunho de extrafiscalidade, como logo perceberá quem meditar profundamente sobre o tema. A proporcionalidade somada ao respeito ao mínimo existencial e à capacidade contributiva são capazes de atingir o princípio da igualdade tributária e justiça fiscal, o que é desejo unânime de muitos estudiosos do direito tributário. Haverá, contudo, por muito tempo, o debate sobre a melhor forma de se atingir a justiça na tributação, pela proporcionalidade ou pela progressividade, o que deixa claro pelo menos uma coisa: que progressividade e capacidade contributiva não tem relação qualquer entre si.⁴¹

Os defensores das correntes contra a progressividade fiscal, afirmam que há violação de alguns princípios como o da capacidade contributiva e da isonomia. Defendem que tais princípios devem permanecer inalteráveis até mesmo quando o instrumento modificador for uma Emenda Constitucional. Acreditam que o instrumento que levaria à justiça fiscal seria a proporcionalidade.

⁴¹ ZILVETTI, apud BONES, 2006.

6. CONCLUSÃO

Diante do estudo exposto, concluiu-se que as discussões com relação a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU não chegarão a um fim.

No decorrer do estudo, foi de grande importância trazermos à tona conceitos e classificações que norteiam o IPTU, sendo de extrema relevância esclarecer que trata-se de um imposto real.

Restou demonstrado que os que a defendem, garantem que não há afronta às garantias constitucionais e que esta progressividade busca a justiça tributária, a igualdade e a capacidade contributiva.

Todavia, os que consideram a progressividade fiscal inconstitucional, defendem que não é possível a progressividade sobre imposto real, trazendo para a discussão que essa progressividade é ilegal. Defendendo que essa progressividade só é aplicável a impostos pessoais.

Contudo, conclui-se que a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um meio legal para alcançar a justiça tributária, tendo por base que cada proprietário de imóvel deve pagar de acordo com suas possibilidades, no grau de igualdade.

7. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2011.

BONES, Thiago Fernando Fasolo. **A aplicação das alíquotas progressivas no IPTU**. Texto disponibilizado em 08/2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8812/a-aplicacao-de-aliquotas-progressivas-no-iptu>>. Acesso em: 11/11/2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CERUTTI, Elisa. **A progressividade fiscal do IPTU**. Texto disponibilizado em 2006. Disponível em:

<http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2006_1/eliza.pdf>. Acesso em 01/10/2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COELHO, Claudio Carneiro Bezerra Pinto. **Impostos municipais, estaduais e federais**. MBA em direito tributário FGV. Vitória.

DOMINGOS, Felipe Silva. **Progressividade Fiscal do IPTU**. Texto disponibilizado em 2012. Disponível em: <aberto.univem.edu.br/.../FELIPE%20SILVA%20DOMINGOS.pdf?...1>. Acesso em 25/11/2014.

FILHO, José Henrique de Santana. **Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária**. Texto disponibilizado em 03/2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9669/aplicabilidade-do-principio-da-vedacao-ao-confisco-as-multas-fiscais-a-luz-do-axioma-da-proporcionalidade-tributaria>>. Acesso em: 24/11/2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

METTA, Victor Sarfatis. **IPTU e o princípio da progressividade**. Âmbito Jurídico, Rio Grande. Texto disponibilizado em 08/2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13577>. Acesso em: 24/11/2014.

NAGEL, Harrison. **Progressividade do IPTU**. Texto disponibilizado em 19/10/2011. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/iptu-progressividade.htm>>. Acesso em: 01/10/2014.

OLMO, Manolo Del. **A nova progressividade do IPTU na emenda constitucional nº 29/2000**. Texto disponibilizado em 12/2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1392/a-nova-progressividade-do-iptu-na-emenda-constitucional-n-29-00>>. Acesso em: 10/11/2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SMOLARECK, Viviane Farias da Rosa. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) - evolução histórica**. Texto disponibilizado em 19/12/2011. Disponível em: <<http://vivianesmolareck.blogspot.com.br/2011/12/imposto-sobre-propriedade-predial-e.html>>. Acesso em: 25/11/2014.

Universidade Federal do Espírito Santo. Biblioteca Central. **Normatização de referências**: NBR 6023:2002 / Universidade Federal do Espírito Santo, Biblioteca Central. Vitória, ES, 2006.

Universidade Federal do Espírito Santo. Biblioteca Central. **Normatização e apresentação de trabalhos científicos e acadêmicos** / Universidade Federal do Espírito Santo, Biblioteca Central. Vitória, ES, 2006.

Vade Mecum / obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 16ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.