



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO II
2018.2



Estudo de Caso: Análise dos fatos envolvendo controvérsias em torno das alíquotas progressivas para o IPTU de acordo com o valor do imóvel antes e depois da EC 29/2000¹

Ana Júlia Oliveira Alcantara²
Francine de Souza Pereira³
Lucas Gabriel Cunha Galvão Rosas⁴

Coordenador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: O presente artigo busca analisar o IPTU, partindo de seus aspectos genéricos, com enfoque nas discussões em torno de sua natureza jurídica e das possibilidades que advêm da dicotomia de teses adotadas pela doutrina e pela jurisprudência, no que diz respeito à aplicação do mecanismo da progressividade no âmbito das alíquotas do imposto municipal, o qual contribui de forma mais significativa para a arrecadação desses entes. Tal análise desenvolve-se sob o prisma dos Recursos Extraordinários nº 586.693 e 601.234, bem como da Emenda Constitucional nº 29/2000. Ademais, explana-se acerca dos principais conceitos tributários que norteiam a temática, assim como se estabelece relação dos pontos de partida com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Palavras-chave: IPTU; Progressividade; RE 586693; RE 691234; EC 29/200; Capacidade Contributiva; Isonomia.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do 8º semestre do curso de direito da Universidade Federal de Roraima. ajuliaalcantara@gmail.com

³ Acadêmica do 6º semestre do curso de direito da Universidade Federal de Roraima. francysouza96@gmail.com

⁴ Acadêmica do 8º semestre do curso de direito da Universidade Federal de Roraima. lucas_rosas1996@hotmail.com

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

ABSTRACT: The present article seeks to analyze the IPTU, starting from its generic aspects, focusing on the discussions about its legal nature and the possibilities that come from the dichotomy of theses adopted by the doctrine and jurisprudence, with regard to the application of the mechanism of progressivity in the scope of the municipal tax rates, which contributes in a more significant way to the collection of these entities. This analysis is developed under the prism of Extraordinary Court Proceedings Nos. 586693 and 601234, as well as Constitutional Amendment No. 29/200. In addition, it is explained about the tributary concepts that guide the thematic, as well as establishing relation of the points of departure with the principles of the contributory capacity and the isonomy.

Keywords: IPTU; Progressivity; ER 586693; ER 601234; CA 29/2000; Contributory Capacity, Isonomy.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. ASPECTOS GERAIS ACERCA IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA; 1.1. COMPETÊNCIA; 1.2. SUJEITO PASSIVO; 1.2.1. O FATO GERADOR; 1.2.2. BEM IMÓVEL E ZONA URBANA; 1.3. BASE DE CÁLCULO; 1.4. NATUREZA JURÍDICA; 2. PROGRESSIVIDADE E PRINCÍPIOS; 3. ALÍQUOTA PROGRESSIVA; 3.1. ALÍQUOTA PROGRESSIVA X ALÍQUOTA PROPORCIONAL; 3.2. PROGRESSIVIDADE FISCAL X PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL; 3.3. PROGRESSIVIDADE GRADUAL X PROGRESSIVIDADE SIMPLES; 4. PROGRESSIVIDADE DO IPTU: PARADIGMAS ANTERIOR E POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000; 5. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS ATINENTES À MATÉRIA: RE 586.693 e RE 601.234; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O Direito tributário estabelece competências tributárias aos entes da federação, as quais, em regra, não são concorrentes, conquanto a União detenha a maior parte delas. Dessa regra é adepto o IPTU, sendo imposto de competência municipal, que, nas exceções pertinentes, pode ser tributado pela União de forma residual. Nesse sentido, SABBAG delinea que:

No plano arrecadatório, o IPTU representa um importante imposto para as municipalidades, embora seja notória a desigualdade na distribuição da competência tributária entre as entidades políticas – ao Município pertence um terço dos impostos que podem ser instituídos pela União. (SABBAG, Eduardo, p.878, 2016).

O IPTU consiste no imposto que tributa bens imóveis de natureza predial e territorial. Embora previsto dessa maneira na legislação vigente em nosso ordenamento, ele já tributou os respectivos bens de forma separada em legislações anteriores.

De maneira simplificada, entende-se por predial todo imóvel no qual há alguma construção. Já quanto ao caráter territorial, são aqueles imóveis ainda não ocupados por construções.

Todavia, para a incidência do IPTU, exige-se o aspecto da localização do imóvel, o qual, de acordo com a legislação pertinente, abordada neste ensaio, será a zona urbana, com as características inerentes a esta, também arroladas na lei, com suas respectivas exceções.

Cabe ressaltar que a incidência do IPTU, assim como a dos outros impostos, deve estar entrelaçada com a manifestação concomitante dos princípios constitucionais tributários. No que tange a estes, os que constituem essência basilar para tal mutualidade são os princípios da capacidade contributiva e o princípio da isonomia.

Relativamente à aplicação dos princípios supracitados, o presente artigo anseia fazer uma análise sintética das suas aplicações para a construção de tese que defende a aplicação de alíquotas progressivas na incidência do imposto em estudo, em detrimento das alíquotas proporcionais, como melhor mecanismo para o alcance da justiça fiscal na sua observância. Neste percurso, operam como alicerce jurisprudencial e conjuntural os recursos extraordinários de nº 586.693 e 601.234.

1. ASPECTOS GERAIS ACERCA IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

1.1 Competência

De acordo com o art. 156 da CF, compete aos municípios instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sendo assim, mediante Lei Ordinária, cabe a este respectivo ente da federação a instituição do IPTU sobre o bem imóvel que estiver localizado dentro do seu território.

Adverte-se que, nos casos em que o IPTU for instituído por um hipotético território não dividido em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, conforme determina o art. 147, parte inicial, da CF, com a edição de uma oportuna lei ordinária federal.

A doutrina, através das palavras Alexandre (2016), define o IPTU como imposto de característica predominantemente fiscal, o que é usado inclusive como enfoque diferenciador entre este imposto e o ITR, com o qual divide a dicotomia de imposto sobre a propriedade imobiliária.

Admite-se o IPTU como imposto fiscal, pois constitui importante, assim como muitas vezes, principal fonte de arrecadação municipal, o que não prejudicaria sua excepcional utilização extrafiscal, tendo como pilar o art. 182, §4º, II da CF/88, conforme analisar-se-á ao longo deste ensaio.

1.2. Sujeito passivo

Quanto à sujeição passiva do IPTU, iluminam o entendimento os artigos 34 e 32 do Código Tributário Nacional, os quais elucidam que:

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

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.

Desta forma, verifica-se que o respectivo imposto abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao imóvel, seja pleno ou limitado. Neste sentido, podem configurar no polo passivo desta relação de tributação: o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio

útil (enfitentea e usufrutuário) e o possuidor (posse ad *usucapionem*, por exemplo, como aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

Verifica-se, desta forma, como o legislador tripartiu as figuras tributadas através do dispositivo legal previsto no Código Tributário Nacional, ao prever as três hipóteses de bem imóveis sobre as quais incidem o imposto em análise. Logo, são contribuintes do IPTU, conforme ensina Rocha (2017), o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Não existe ordem de preferência na eleição da figura do contribuinte, permitindo-se ao fisco eleger o que mais permite a arrecadação.

1.2.1. O fato gerador

Observando-se as figuras sobre as incidem o imposto, pode-se perceber os bens que originam tal incidência. São eles a propriedade, o domínio útil e a posse. Conforme o já citado artigo 32 do CNT.

O conceito de propriedade deve ser sempre analisado sob a ótica do Código Civil e da Constituição Federal. Entretanto, o que se destaca no conceito atual de propriedade é a sua limitação pelos interesses sociais e pelas finalidades econômicas, o que também é estabelecido pela CF, através do art. 5º, XXIII. Sendo assim, o exercício da propriedade deve ser feito em colaboração aos objetivos sociais superiores intrínsecos às suas características contemporâneas aplicadas no ordenamento jurídico pátrio.

Quanto ao domínio útil, refere-se ao conceito de direito real sobre coisa alheia, conforme as palavras de Rocha (2017). Tal instituto se consubstancia no uso e na fruição do imóvel alheio, através de pagamento. Neste sentido, delinea com suporte de Furlan (2000).

Traduz-se no direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo, ainda, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito. Distingue-se do chamado domínio direto, por meio do qual a pessoa mantém para si apenas a substância da coisa, porém não suas utilidades. (ROCHA *apud* FURLAN, p. 546, 2000).

Por último, no que diz respeito à posse, ressalta-se que embora o texto constitucional não faça referência à tributação deste fator pelo IPTU, o Código

Tributário Nacional é claro a esse respeito, abrangendo-o entre as hipóteses de exação. A intenção do legislador, neste sentido, foi de tributar a base econômica da propriedade e não só o titular desse direito, bem como também todos os que detêm alguns dos poderes que são inerentes a ele. Ademais, a incidência do IPTU sobre a posse, do ponto de vista do *animus domini*, é pacífica entre a jurisprudência dos tribunais.

1.2.2. Bem imóvel e Zona Urbana

Ainda em acordo com o art. 32 do CTN, considera-se bem imóvel a forma que a lei civil conceitua, ou seja, o solo e tudo o que lhe incorpora, de forma natural ou artificial. Frisa-se que embora previstas na lei civil, as ficções jurídicas não se submetem a incidência do IPTU, o qual se limita a prédios e terrenos.

Já que no que tange delimitação à zona urbana, a doutrina explica que a lei municipal referente ao plano diretor da cidade, não é suficiente para ensejar a tributação dos imóveis que nela se situam. O art. 32 exige a exigência de certos melhoramentos para configuração deste tipo de área.

[...] § 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 poste amento 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, Site do Planalto, Código Tributário Nacional, 1966).

Verifica-se também, no parágrafo segundo do referido artigo, a possibilidade extensão do conceito de zona urbana, no caso das consideradas zonas urbanizáveis ou de expansão urbana, que podem abranger “constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas urbanas definidas pelo §1º.”.

1.3. Base de Cálculo

A base de cálculo do IPTU está prevista no art. 33 do CTN, que a estabelece como sendo correspondente ao valor venal do imóvel.

Por valor venal, entende-se o preço que tal imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais do mercado imobiliário. Para a constituição desse valor, fazendo referência ao princípio da legalidade estrita, ao qual o IPTU se submete.

O art. 33 também prevê de forma redundante, que não se incrementa ao valor os bens imóveis que sejam mantidos do imóvel, seja em caráter temporário ou permanente.

O IPTU possui alíquota *ad valorem*, que são aquelas atribuídas a tributos cuja base de cálculo é o valor do bem tributado. Contrasta com o tributo específico, arrecadado conforme uma dada quantia por unidade de mercadoria. Sendo assim, sendo assim, no caso do IPTU baseia-se em um percentual sobre o valor de um imóvel, a qual vai ser aplicada sobre a base de cálculo.

1.4. Natureza Jurídica

O IPTU, consoante a doutrina de Alexandre (2016), por sua vez, “possui característica predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal”, esta última prevista no art. 182, § 4.º, II, da CF/1988, conforme se analisará ao longo deste ensaio.

Ademais, atuando de maneira protagonista no que tange à natureza jurídica do IPTU, sendo responsável pelo levantamento de diversos embates doutrinários e jurisprudenciais, o imposto em análise é definido como um imposto real, em maioria, uma vez que incide sobre bens de natureza real, os chamados bens físicos, fazendo com que o IPTU componha os impostos patrimoniais. Desta maneira, sendo um imposto real, sua alíquota baseia-se, ou deveria se basear em bens reais, com finalidade essencial de arrecadação por parte do município.

Apesar de a maioria da doutrina, bem como a jurisprudência do STF ainda persistirem em definir a natureza jurídica do IPTU como imposto real, há parte da doutrina que defende sua natureza pessoal, defendendo que a propriedade é um sinal objetivo de riqueza do contribuinte, logo, fator personalíssimo. Ademais, há

corrente que entende que todos os impostos possuem ambas as facetas, tanto real, como pessoal, entretanto, uma sempre é mais evidente que a outra, sobrepondo-a.

2. PROGRESSIVIDADE E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Nesta oportunidade far-se-á análise da relação estabelecida entre os princípios tributários e o mecanismo da progressividade aplicado às alíquotas do IPTU, através de decisão histórica do STF por meio do RE nº 586693.

À priori cabe contextualizar de forma sucinta as circunstâncias sob as quais adveio o recurso supracitado. Pois bem, com as alterações trazidas pela EC 29/2000, os municípios brasileiros começaram a promulgar leis que permitiam a progressividade das alíquotas do IPTU, assim se deu na capital de São Paulo.

Com isso, um contribuinte impetrou mandado de segurança ansiado pela inconstitucionalidade de duas leis editadas pelo município de São Paulo, as quais mudavam a fórmula que se calculava o IPTU. Tal contribuinte, insatisfeito com o aumento exacerbado da porcentagem de incidência do imposto sobre o seu imóvel, impetrou o referido remédio constitucional junto a justiça estadual do Estado de São Paulo. Por fim, conseguiu que órgão fracionário do Tribunal de Justiça daquele Estado decidisse ao seu favor, declarando ambas as leis questionadas como inconstitucionais, o que também, indiretamente, acarretou na declaração de inconstitucionalidade da EC 29/2000 por aquele tribunal, na medida em que ambas as leis meramente regulamentavam o que a emenda permitia através de suas inovações.

Por conseguinte, o município de São Paulo entrou com o referido recurso extraordinário buscando a anulação da decisão do TJ-SP, argumentando em preliminares o descumprimento da reserva de plenário, bem como a própria usurpação de competência.

Todavia, o que nos interessa neste momento, é a tese do recurso, que se baseou fundamentalmente em dois princípios: isonomia e capacidade contributiva, no intuito de defender a aplicação do mecanismo da progressividade aplicado às alíquotas do IPTU, buscando demonstrar a constitucionalidade das leis do município. O princípio da capacidade traz das alternativas para sua exteriorização na incidenciados tributos, a proporcionalidade e a progressividade, ambas a serem

explicitadas em momento oportuno. O que a tese do RE busca demonstrar é que a progressividade é forma mais efetiva de se ver tal princípio aplicado.

Para Gomes (2001) o princípio da capacidade contributiva consiste “na manifestação de certa disponibilidade econômica do indivíduo de suportar o ônus de tributos e por meio da qual se executa a graduação da quantificação do correspondente dever tributário”. Tal princípio coexiste com o princípio da isonomia, o qual demanda a utilização do filtro da *capacidade contributiva*, pois se busca dar tratamento desigual aos desiguais. Neste sentido, disserta Brito (2016) abaixo.

[...] o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, visto que este importa em igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe, sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações tomadas em consideração, desde quando a noção de capacidade contributiva implica uma avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária. (BRITO, p. 93, 2016).

À vista disso, a tese defendida no mérito do RE 586693, convergiu no sentido de convencer os ministros do STF de que a *progressividade* constitui medida utilizada para se atender ao princípio da *capacidade contributiva*, de forma a permitir que se atinja a *isonomia* desejada pela Constituição, fazendo assim justiça fiscal. Demonstra-se através de trecho da petição do referido recurso.

Assim, a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela carta Magna. Sem impostos progressivos não há como se atingir a igualdade tributária. Logo, na análise do sistema de impostos no Brasil, deve o operador do direito pautar-se sempre pelo critério da progressividade, de forma a tratar os iguais na medida da igualdade, e os desiguais na medida da desigualdade. (RE 586693, p. 11, 2007).

3. ALÍQUOTA PROGRESSIVA

3.1. Alíquota Progressiva x Alíquota Proporcional

O artigo 145 da Constituição estabelece uma indicação no sentido de tornar os impostos pessoais sempre que possível, ou seja, fazer com que a tributação leve em considerações aspectos pessoais, subjetivos da vida do contribuinte, vejamos:

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

I - impostos; [...]

§ 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.

Neste trecho constitucional encontra-se o fundamento do princípio da capacidade contributiva citado no tópico anterior. Pode-se dizer que a progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano dá eficácia a este princípio por permitir que se aumente o peso da tributação na medida do aumento do valor da base de cálculo, ou seja, ocorre uma progressão da alíquota na medida em que o contribuinte demonstra uma maior capacidade contributiva.

Desta forma, leva-se em conta não apenas os elementos objetivos do objeto tributado, mas também a condição econômica do sujeito passivo. De modo que a alíquota cresce conforme a base de cálculo e possui percentuais variáveis de acordo com o valor da matéria tributada, fazendo com que aqueles que têm maior capacidade contributiva contribuam em uma proporção maior. Com o objetivo de realizar o preceito constitucional da isonomia tributária em busca da justiça fiscal.

A proporcionalidade, por outro lado, é quando o imposto possui uma alíquota fixa, constante, e que, portanto, só aumentará na proporção em que se aumente o valor do objeto sobre o qual incide. Tributo de alíquota inalterável, qualquer que seja o montante tributável ou a base tributária. Sendo assim, todos os contribuintes dos impostos proporcionais contribuirão na mesma proporção, independentemente da capacidade contributiva de cada um, ainda que os valores não sejam iguais.

3.2. Progressividade Extrafiscal x Progressividade Fiscal

A progressividade se subdivide em fiscal e extrafiscal, existindo previsão constitucional para aplicação do IPTU nas duas modalidades. Até o advento da EC 29/2000, a progressividade no IPTU só era permitida quando tinha o objetivo de fazer com que a propriedade territorial cumprisse sua função social, conforme disposição do artigo 182, §4º da CF, *in verbis*:

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;

Dispõe, portanto, sobre a progressividade extrafiscal, quando o Estado não visa apenas arrecadação do tributo, mas a correção de anomalia na sociedade. Nesta modalidade, o escopo da regra é fazer com o proprietário promova o adequado aproveitamento de seu bem, cumprindo sua função social, de maneira que não o deixe abandonado, deixe de utilizá-lo ou o faça de maneira aquém a seu potencial. Caso o proprietário não cumpra com os preceitos descritos deverá arcar com um gravame da carga tributária.

A arrecadação superior do Estado advinda desta situação é mero efeito colateral. O parâmetro para a progressividade é o passar do tempo sem a utilização satisfatória do solo urbano, não o valor do imóvel. Sendo assim, quanto mais tempo sem que o solo seja aproveitado de maneira a cumprir sua função social, maior a alíquota aplicável no lançamento do IPTU.

Trata-se, portanto, de progressividade temporal do IPTU, que se justifica como uma penalização imposta ao proprietário do imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, quando este negar-se a dar um adequado aproveitamento a seu imóvel, de acordo com o estabelecido no plano diretor. Tal penalidade é aplicada por lei, após a imposição da penalidade de parcelamento ou edificação compulsória conforme o dispositivo constitucional acima citado e, nos termos de lei federal.

A progressividade fiscal, por sua vez, ocorre quando o Estado-fisco não tem outra preocupação senão arrecadar, de modo que não existe contraprestação específica para a arrecadação. No caso do IPTU, a EC autorizou esta modalidade adicionando o §1º ao artigo 156 da CF, dispondo que:

Art. 156

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

Desta forma, considerando que os imóveis mais valiosos pertencem a pessoas com maior capacidade contributiva, a progressividade da alíquota seria uma maneira de tornar a incidência tributária mais isonômica.

3.3. Progressividade Gradual x Progressividade Simples

Na progressividade simples há a adoção de uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo, enquanto na graduada várias alíquotas são aplicáveis, cada uma respectiva a uma parte da base de cálculo.

A diferença entre ambas as formas de progressividade pode ser evidenciada tomando-se, como exemplo, o Imposto de Renda Pessoa Física. Nos termos da tabela prevista na medida provisória 340 de 21.12.2006, aqueles que no ano de 2007 têm rendimentos mensais entre R\$ 1.257,12 (hum mil reais e duzentos e cinquenta e sete reais e doze centavos) e R\$ 2.512,08 (dois mil e quinhentos e doze reais e oito centavos) estão submetidos a uma alíquota de 15% (quinze por cento). Acima dessa quantia a alíquota será de 27,5% (vinte e sete e meio por cento). Caso fosse adotada a progressividade simples, uma pessoa que tivesse um rendimento mensal de R\$ 2.513,08 (dois mil e quinhentos e treze reais e oito centavos) terá seu imposto calculado pela incidência de uma alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre a totalidade de sua renda, por que esta ultrapassou em R\$ 1 (um) real a faixa sujeita a alíquota de 15% (quinze por cento). Considerando que o Brasil adota a progressividade gradativa para o cálculo do referido imposto, a alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) incidirá apenas ao que ultrapassou a R\$ 2.512,08 (dois mil e quinhentos e doze reais e oito centavos), ou seja, sobre R\$ 1 (um) real. O restante será tributado pela alíquota de 15% (quinze por cento). Verifica-se, desta forma, que foram utilizadas duas alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplicando-se cada uma delas sobre uma parcela da base de cálculo.

Existe uma polêmica acerca da adoção da alíquota simples pela razão de que parte da doutrina defende ser essa modalidade de tributo incompatível com os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

4. PROGRESSIVIDADE DO IPTU: PARADIGMAS ANTERIOR E POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000:

Conforme o exposto anteriormente, a progressividade já era uma técnica aplicada ao imposto predial e territorial urbano. No entanto, sua incidência se limitava ao campo da extrafiscalidade, de acordo com o artigo 182, §4º, II, da Constituição.

Tal disposição subsiste mesmo após a reforma e possui importante aplicação, tendo em vista que o direito à propriedade, como qualquer outro direito, ainda que fundamental, não tem caráter absoluto e deve ser exercitado em consonância com a sua função social. Reside no conteúdo do dispositivo mencionado, portanto, o fundamento para o exercício regulatório pelo Estado quanto ao uso da propriedade privada.

Nesse caso, de acordo com a lei que instrumentaliza a função social da propriedade urbana (Estatuto da Cidade - Lei nº 10.257/01), o IPTU incidirá progressivamente no tempo, pelo período de 5 (cinco) anos consecutivos, até atingir a alíquota máxima de 15% (quinze), patamar no qual se manterá, caso não seja cumprida a obrigação referente à necessária destinação do solo urbano (parcelar, edificar, utilizar e outras). Tal entendimento foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal oportunamente, em 2013, conforme segue:

“a progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. (...)” (AgR no ARE 639.632, rel. Min. Roberto Barroso, 1ª T., j. em 22-10-2013).

Nessa linha, impende destacar a transição de disciplina sofrida pela alíquota do IPTU, no que tange à Emenda Constitucional nº 29/2000. O Poder Constituinte Derivado editou a referida emenda, alterando o artigo 156 da Constituição Federal, inserindo o parágrafo 1º e seus respectivos incisos. Nesse dispositivo, está contido permissivo ao Poder Público Municipal, para que, por meio de lei ordinária, aplique à alíquota do imposto predial e territorial urbano majoração conforme a elevação da base de cálculo do gravame, isto é, com incidência da técnica da progressividade. Então, a atual redação consta da seguinte maneira:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

Assim, passou-se a adotar como base de cálculo o valor venal do imóvel, segundo as condições de compra e venda do bem no mercado imobiliário normal. Então, se baseia o Município no valor comercial do imóvel para a aplicação de uma ou outra alíquota que deve, necessariamente, estar prevista em lei, em observância ao princípio da legalidade tributária. No dizer de Eduardo Sabbag, explicitando a diferença entre os parâmetros pré e pós-emenda constitucional tem-se, respectivamente, a tradução acerca da progressividade fiscal e da extrafiscalidade:

O critério da progressividade diz com o aspecto *quantitativo*, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade *fiscal* e a progressividade *extrafiscal*. A primeira alia-se ao brocardo “*quanto mais se ganha, mais se paga*”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. (SABBAG, 2010, p. 403, grifos do autor).

Nessa esteira, a medida teve como motivação as demandas dos municípios repassadas aos representantes populares no Congresso Nacional. Bem como, na dicção de Evandro Paes Barbosa (2007) um acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) referente ao Recurso Extraordinário nº 153.771-0 em 1996, que declarava inconstitucional a prática de inserção da progressividade na alíquota do IPTU, teria motivado a elaboração da EC 29/2000.

Adotaram-se, como fundamento de defesa da progressividade fiscal da alíquota, os artigos 145, §1º e 156, ambos da Constituição, em uma interpretação sistemática e não só teleológica de cada dispositivo isoladamente. No que tange ao artigo 145, §1º em sua redação consta:

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.

Assim, a alíquota do imposto predial e territorial urbano, que é da espécie *ad valorem*, passou a poder ser majorada segunda técnica da progressividade sendo que, até então, os parâmetros giravam em torno de 1% e 1,5%, de modo geral nos municípios brasileiros. Nesse mesmo período, o critério diferenciador para que se adotasse uma ou outra percentagem como alíquota era a destinação do imóvel, residencial ou comercial, para que se aferisse qual aplicar.

No entanto, muitos doutrinadores, estudiosos e magistrados se demonstraram contrários à emenda realizada no texto constitucional, utilizando até os mesmos fundamentos adotados por aqueles que defendem a progressividade (a interpretação sistemática dos artigos 145, §1º e 156 da CF já mencionados). Todavia, os fundamentos foram utilizados sob diferentes perspectivas.

A primeira das motivações para se rechaçar a Emenda Constitucional nº 29 é o próprio artigo 145, §1º da Constituição Federal, já explicitado. Na redação do dispositivo, há abertura para que, "sempre que possível", os impostos possuam natureza pessoal – isto é, serem relacionados à capacidade contributiva ou econômica do contribuinte – e graduados segundo tal critério.

De mesmo, outro fundamento para alegado para declaração de inconstitucionalidade da Emenda nº 29/2000 é a violação operada sobre os princípios e garantias individuais. Logo, o direito à propriedade, a vedação do confisco e a isonomia, como verdadeiras cláusulas pétreas, por serem direitos e garantias individuais, além de fundamentais, conforme o artigo 60, §4º da Constituição Federal, não poderiam ser objeto de emenda constitucional conteúdo que contivesse proposta tendente a afetá-los, como ocorre na progressividade da alíquota de um imposto que leva em consideração o bem ou riqueza tributável.

Portanto, os defensores de que a emenda constitucional contém vícios em sua origem elucidam que a Constituição enumerou somente os impostos pessoais como possíveis de terem aplicadas alíquotas progressivas sobre suas riquezas tributáveis, sendo o contrário, uma inconstitucionalidade, do modo como foi feito com o IPTU que é imposto real, para aqueles que aceitam tal dicotomia classificatória. Assim consta na dicção de Ballarini para quem:

“É inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas sobre bens de natureza real porque o exercício da posse ou propriedade deste ou daquele bem não tem o condão de revelar a situação financeira de ninguém” (BALLARINI, 2010, p. 94).

Contudo, a progressividade fiscal foi inserida e, como mencionado, o valor venal do imóvel passou a ser adotado como parâmetro para elevação ou redução da alíquota incidente. Na visão dos parlamentares, doutrinadores e estudiosos favoráveis à medida, essa técnica permitia uma maior justiça distributiva no que tange à carga tributária.

O argumento utilizado para pautar a progressividade como uma alteração favorável no campo de incidência do imposto territorial e predial urbano também foi como dito antes, o artigo 145, §1º da Constituição, pois se acredita que, quanto maior o valor venal do imóvel, mais elevada seria alíquota. Sendo assim, é presumidamente mais adequada à condição de proprietário, usufrutuário, enfiteuta ou posseiro do referido imóvel, que a tributação ocorra de acordo com uma maior ou menor capacidade econômica do contribuinte em questão avaliada conforme o patrimônio que possui.

Nesse sentido, a defesa doutrinária e jurisprudencial favorável à progressividade fiscal alia-se ao fato de que somente a destinação do imóvel e as alíquotas até então instituídas não refletem ou materializam uma distribuição equitativa da arrecadação, que é a função essencial do imposto predial e territorial urbano. Além disso, aplicando-se conjuntamente os artigos 145, §1º e artigo 156, como já mencionado, de modo sistemático, atrela-se a função arrecadatória do IPTU a critérios mais justos trazidos inicialmente pelo Constituinte Originário em 1988, no lugar da valorização da dicotomia doutrinária entre impostos reais e pessoais.

5. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS ATINENTES À MATÉRIA: RE 586.693 e RE 601.234

Os casos de repercussão geral que influenciaram a discussão em torno das situações jurídicas e controvérsias anteriores e posteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000 estão interligados aos fundamentos já mencionados e provocaram, até mesmo, o surgimento da Súmula editada pelo Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 668).

O início da celeuma se deu com uma decisão exarada por órgão fracionário do Tribunal de Justiça de São Paulo, em torno da Lei municipal nº 13.250. No caso em questão, o órgão fracionário do Tribunal de Justiça declarou inconstitucionalidade da EC 29/2000, fato que violou a cláusula de reserva do plenário, constante no artigo 97 da Constituição Federal e a Súmula Vinculante nº 10, conforme mencionado abaixo:

Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

O ocorrido ensejou o RE 586.693, de relatoria do Exmo. Min. Marco Aurélio. Na oportunidade, após juízo de admissibilidade com reconhecimento da repercussão geral, foi declarada constitucional a Emenda nº 29/2000, afastando os vícios que lhe foram atribuídos. Tais defeitos se pautavam na hipótese de ausência de isonomia entre os contribuintes do referido Município, tendo em vista que alguns pagaram cotas mais elevadas de IPTU de um ano para o outro, após a adoção da técnica da progressividade, tendo sido alegado, ao longo das peças processuais, um aumento de mais de 80% (oitenta por cento) no valor.

Com a decisão favorável à constitucionalidade, ainda foi explicitada, nas razões do voto do Exmo. Min. Relator Marco Aurélio, importante reflexão acerca da relevância da adoção do critério da "social distribuição da carga tributária", de modo a sanar discrepâncias canceladas pela regressividade que a cobrança das exações produz na sociedade brasileira. Além disso, em sequência, outro importante parâmetro foi o RE 601.234, de relatoria da Exma. Min. Ellen Gracie.

Do julgado mencionado alhures, resultou o enunciado da Súmula nº 668 do STF, segundo a qual "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". Nessa esteira, com a constitucionalidade da emenda reconhecida, traçou-se um marco temporal para que tal conteúdo fosse aplicado.

Cabe destacar, ainda, que o Exm. Min. Relator Marco Aurélio, além de pugnar pela constitucionalidade da referida emenda constitucional, também expressou opinião favorável à adoção da progressividade, inclusive antes da alteração promovida na Constituição. Nesse mesmo sentido, explica Kyioshi Harada acerca de casos de municípios que já haviam tentado a implantação da progressividade em lei municipal, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, sendo tal situação encontrada em São Paulo e em Belo Horizonte (2006), embora tenham sido também impugnadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, a temática da progressividade do IPTU suscitada nos recursos extraordinários 586.693 e 601.234 tornou tais meios impugnativos verdadeiros paradigmas e importantes pontos de partida para os Municípios e seus respectivos contribuintes, bem como para a doutrina brasileira.

Os parâmetros legais, doutrinários e jurisprudenciais antes da EC 29/2000 apontaram para a adoção da progressividade apenas na seara da extrafiscalidade e a respectiva aplicação de alíquotas insatisfatórias para alguns Municípios, conforme fora relatado.

Nessa linha, sem prejuízo do que foi instituído pelo Constituinte Originário, a progressividade extrafiscal se manteve e está vigente no ordenamento jurídico brasileiro, como verdadeiro instrumento regulatório da propriedade privada urbana, no que tange à sua destinação útil, conforme o artigo 182, §4º, II da Constituição. No entanto, não mais figura como protagonista na disciplina da alíquota do IPTU, tendo sido inaugurada, a partir da EC 29/2000 e sua respectiva declaração de constitucionalidade quando oportuna (RE 586.693), a progressividade fiscal.

Com tal modificação inserida pelo legislador constituinte derivado, permite-se a aplicação do conteúdo do artigo 145, § 1º da Constituição não só como doutrinária e jurisprudencialmente se elucidava, mas também de forma sistemática com o artigo 156, § 1º e incisos, de modo a aplicar a capacidade contributiva do munícipe a um imposto tradicionalmente de natureza real.

Tais modificações, como mencionado, se confirmaram a partir da análise na Corte brasileira (STF), pugnando-se pela atualização da norma ao utilizar parâmetros axiológicos, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva e a isonomia, de modo a adequar a cobrança do IPTU aos patamares da verdadeira justiça fiscal. Além disso, a súmula 668 do STF adotou o critério temporal, a partir dos anos 2000, para a aplicação de tal regramento, ainda que enfrente rechaço no âmbito dos tribunais, nos votos vencidos dos acórdãos em questão.

Dessa forma, o IPTU possui alíquota que se baseia nos critérios da extrafiscalidade e da progressividade, de modo a se fazer uma social distribuição da carga tributária, com amplo amparo legal e jurisprudencial.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente.** Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/1876/o-principio-progressividade-direito-tributario-brasileiro-vigente>>. Acesso em 01 Dez. 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado.** MÉTODO: Rio de Janeiro, 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 12. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário.** JusPODIVM: Bahia, 2017.

GOMES, Flávio Luiz. **Princípio da capacidade contributiva.** Disponível em: <<https://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121918264/principio-da-capacidade-contributiva>> Acesso em: 22 Nov. 2018.

STF SÍTIO ONLINE. **Plenário julga constitucional lei paulistana que instituiu progressividade de alíquota de IPTU.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=180434>> Acesso em: 20 Nov 2018.

STF SÍTIO ONLINE. **Julgada constitucional lei paulistana que institui progressividade da alíquota do IPTU.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=167302&caixaBusca=N>> Acesso em: 20 de Nov. 2018.

STF VISUALIZADOR ELETRÔNICO PROCESSUAL. **Processo: RE/586693.** Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocesso_eletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2617543> Acesso em: 21 Nov. 2018.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Classificação dos tributos no Brasil.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/classificacao.html>> Acesso em: 20 Nov. 2018.

METTA, Victor Sarfatis. **IPTU e o Princípio da Progressividade.** Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13577> Acesso em: 21 Nov. 2018.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Progressividade do IPTU.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/iptu-progressividade.htm>> Acesso em: 21 Nov. 2018.

PEREIRA, Leonardo Gonçalves. **A eficácia do princípio da capacidade contributiva.** Disponível em: <<https://leonnardogoncalves.jusbrasil.com.br/artigos/605447704/a-eficacia-do-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em 27 Nov. 2018.

PINHEIRO, Marcos. **Alíquota e base de cálculo do IPTU**. Disponível em: <<https://marcos312604.jusbrasil.com.br/artigos/471216061/aliquota-e-base-de-calculo-do-iptu>>. Acesso em 27 Nov. 2018.

NAGEL, Harrison. **Progressividade do IPTU**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/iptu-progressividade.htm>>. Acesso em 27 Nov. 2018.

Sabbag, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

LOPES, Paulo H. Soares. **As diferentes formas de progressividade do IPTU**. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,as-diferentes-formas-de-progressividade-do-iptu,33527.html>> Acesso em 17 Nov. 2018.

HASSELAMNN, Gustavo. **O STF e o IPTU progressivo antes da EC 2900**. Disponível:<<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI84349,41046O+STF+e+o+IPTU+progressivo+antes+da+EC+2900+possivel+e+relevante>> Acesso em 17 Nov. 2018.

RODRIGUES, GEISEL de S. **STF: reafirmação clássica da divisão entre impostos reais e pessoas e a vedação da progressividade fiscal**. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/435/iptu-progressivo-sumulas-656-668-stf-reafirmacao-classica-divisao-entre-impostos-reais-pessoais-vedacao-progressividade-fiscal>> Acesso em: 17 Nov. 2018.