

PARECER

IPTU: Por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na emenda nº 29/2000 é inconstitucional

SÚMULA

I. PREMISSAS NECESSÁRIAS. I.1. O princípio da legalidade tributária. I.2. Igualdade e capacidade contributiva. I.3. Aplicação do princípio da progressividade. I.3.1. Diferença entre graduação e progressão. I.3.1.1. Graduação. I.3.1.2. Progressão. I.4. Progressividade do IPTU. I.4.1. Progressividade das alíquotas. I.5. A progressividade e a decisão do Supremo Tribunal Federal. I.6. Impostos reais e impostos pessoais. I.7. A EC 29/2000 e progressividade do IPTU. I.8. A Emenda nº 29/2000 é inconstitucional por ofensa a cláusulas pétreas. II. CONCLUSÕES. III. RESPOSTA AO QUESITO.

CONSULTA

Consulta-nos a entidade sobre questões envolvendo a competência tributária dos Municípios, relativamente ao IPTU.

Objetivamente, deseja a Consulente ver respondido o seguinte quesito: pode o constituinte derivado promulgar emenda constitucional autorizando a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel?

A respeito da indagação formulada, apresenta-se o seguinte

PARECER

I. PREMISSAS NECESSÁRIAS

O deslinde das questões postas pela Consulente exige que, previamente, sejam relembradas as noções relativas (a) ao princípio da legalidade, (b) ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, (c) à progressividade tributária, (d) à classificação dos impostos em pessoais e reais, (e) ao poder constituinte originário e ao poder derivado, e (f) às cláusulas constitucionais pétreas. Diante das condicionantes jurídicas regentes da matéria, serão analisados os aspectos de progressividade pertinentes ao IPTU, para, finalmente, chegar às conclusões que permitam resposta, fundamentada, ao quesito que nos foi, objetivamente, formulado.

I.1. O princípio da legalidade tributária

O princípio constitucional da legalidade tributária é inderrogável. Foi posto, não só em termos genéricos, pelo inciso II do art. 5º, do Texto Constitucional, como — especificamente para a matéria tributária — no inciso I do art. 150, o que o erige em direito individual, absolutamente insuperável, até mesmo pelo legislador. Todo cidadão tem direito público subjetivo a exigir que só a lei (ato formal e material do Poder Legislativo) crie ou aumente tributos. A clareza e incisividade desses preceitos constitucionais fá-los peremptó-

rios; sua reiteração, de modo patente e categórico, torna a Constituição brasileira a única no mundo que reforça a legalidade de modo tão eloquentemente enfático.

O insigne constitucionalista Josaphat MARINHO sublinha seu cunho essencial (in: RD Tributário 27-28/15): “No campo do Direito Tributário é dispensável retrair a importância do princípio de legalidade, dado que sob a guarda dele se preservam direitos essenciais de pessoas físicas e jurídicas”.

BALEIRO, dando destaque ao princípio da legalidade, evidencia a incontornável necessidade de lei ordinária para satisfazer as exigências constitucionais tributárias (in: *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., p. 405). Tão cediços são seu conteúdo e alcance que até o CTN os explicita com clareza didática e tom dogmático, dispondo:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer (...) III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (...) e do seu sujeito passivo; IV — a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...)”.

Aliás, parece muito clara a implicação do princípio da legalidade, no sentido de que só a lei pode dispor sobre o sujeito passivo da obrigação tributária (art. 97, III, do CTN), seja estabelecendo quem deve (naturalmente) revestir-se dessa qualidade — por sua natureza de agente provocante do fato impositivo —, seja para o efeito de *substituí-lo* por qualquer outra pessoa, segundo as várias modalidades de *responsabilidade tributária* que a doutrina aponta. De qualquer maneira, *sem lei expressa* não há possibilidade de nenhuma disposição a respeito da sujeição passiva tributária.

O princípio da legalidade é uma das vigas mestras de nosso ordenamento jurídico e garantia constitucional de que a própria Constituição Federal não seja malferida pelo constituinte derivado, igualmente submetido à obediência à segurança jurídica proporcionada pelas cláusulas pétreas, como já assim se dissertou:

“A sua significação é dúplici. De um lado representa o marco avançado do Estado de Direito que procura jugular os comportamentos quer individuais, quer dos órgãos estatais, às normas jurídicas das quais as leis são a suprema expressão. Nesse sentido, o princípio da legalidade é de transcendental importância para vincar as distinções entre o Estado constitucional e o absolutista, este último de antes da Revolução Francesa. Aqui havia lugar para o arbítrio. Com o primado da lei cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei que presume ser a expressão da vontade coletiva.

“De outro lado, o princípio da legalidade garante o particular contra os possíveis desmandos do Executivo e do próprio Judiciário. Instaura-se, em consequência, uma mecânica entre os Poderes do Estado, da qual resulta ser lícito apenas a um deles, qual seja, o Legislativo, obrigar os particulares.

“Os demais atuam as suas competências dentro dos parâmetros fixados pela lei. A obediência suprema dos particulares, pois, é para com o Legislativo. Os outros, o Executivo e o Judiciário, só compõem na medida em que atuam a vontade da lei. Não podem, contudo, impor ao indivíduo deveres ou obrigações *ex novo*, é dizer, calcados na sua exclusiva autoridade.

“No fundo, portanto, o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura, ao particular, a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma outra via que não seja a da lei.”¹

Na esteira da citação suso, com o primado das cláusulas pétreas, portanto, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder constituinte derivado, que deve ater-se à blindagem da segurança jurídica proporcionada ao cidadão pela Carta Magna de 1988 em sua origem.

1 CELSO RIBEIRO BASTOS e IVES GANDRA MARTINS, *Comentários à Constituição do Brasil*, 2v, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 23.

1.2. Igualdade e capacidade contributiva

Complementando a citação acima, registre-se que a obediência suprema dos particulares é para com o Legislativo, porém este Poder é vassalo do supremo Poder, que, em nome do povo, é a Constituição Federal.

A Constituição é a expressão da soberania nacional, a vontade normativa política do povo, elaborada e promulgada por meio de representantes legitimados a tanto, a Assembléia Constituinte.¹

O constitucionalista Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO ensina que a Constituição é fruto de um poder distinto dos que estabelece, o Poder Constituinte, fonte da Carta Magna e, portanto, dos poderes constituídos, esclarecendo, como se segue (*in: Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 1967, p. 17):

“O reconhecimento de um poder capaz de estabelecer as regras constitucionais, diverso do de estabelecer regras segundo a constituição, é desde que se pretenda serem aquelas superiores a estas, uma exigência lógica. A superioridade daquelas, que se impõe aos próprios órgãos do Estado, deriva de terem uma origem distinta, provindo de um poder que é fonte de todos os demais, pois é o que constitui o Estado, estabelecendo seus poderes, atribuindo-lhes e limitando-lhes a competência.

(...)

“Quando esse poder edita a Constituição, onde esta não existia sob a forma escrita, ou em desacordo com a Constituição escrita que vigorava até a promulgação da nova, diz-se que ele é originário. Quando, todavia, apenas

se operam modificações em seu texto, o Poder Constituinte que aí se manifesta é chamado de instituído, ou derivado. Isto porque, sendo ele instituído pelo Poder Constituinte originário sua autoridade deriva da que tem este.”

No Estado de Direito, todos devem submeter-se às regras constitucionais, não escapando o aplicador e o criador da lei dos ditames da Norma Maior, a eles submetidos, não só pela existência de cláusulas pétreas (CF, art. 60), mas, também, pela prevalência do princípio da igualdade, como deflui do texto subsequente:

“Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei. Em resumo, todos são iguais perante a lei.”²

Assim como a Lei de Introdução ao Código Civil transcende o seu campo para reger, introdutoriamente, o Direito — e não apenas o Direito Civil — a isonomia deixou de ser um complemento assegurado do princípio da legalidade para, nos tempos atuais no sistema jurídico brasileiro, constituir-se em garante contra toda e qualquer má utilização que possa ser feita da ordem jurídica,³ representando

1 Cf. SAHID MALUF, *Direito Constitucional*, São Paulo: Sugestões Literárias, 1968, p.

2 LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 132.

3 Oportuna a orientação proporcionada pelo seguinte excerto (*in: CELSO RIBEIRO Bastos e IVES GANDRA Martins, Comentários à Constituição do Brasil*, 2v, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 13):

“Nesse particular, o princípio da igualdade mantém conexão com a generalidade que outrora, com mais rigor do que hoje, se exigia da lei.

“Esta haveria de ser igual para todos. E em função desta igualdade é que resultava a garantia fornecida pela lei. Tratando de igual forma todos que estivessem em idêntica situação, a lei prevenia o cidadão contra o arbítrio e a discriminação infundada.

“O atual artigo isonômico teve trasladada a sua topografia. Deixou de ser um direito individual tratado tecnicamente como os demais. Passou a encabeçar a lista destes direitos, que foram transformados em parágrafos do artigo igualizador.

intransponível obstáculo para que, por exemplo, não se atente contra o princípio de respeito à capacidade contributiva.

O princípio da isonomia é estrutural e formal do direito tributário, de molde a respeitar-se a capacidade contributiva e obter-se justiça fiscal, ou, nas palavras de um dos pareceristas:

*“O princípio da isonomia é maculado sempre que dois empreendimentos idênticos passam a ter incidências tributárias distintas, mas se compõe na força maior de conjunção dos dois primeiros princípios, pois nem a capacidade contributiva do mais onerado é atingida pelo encargo acrescido, por pressupor maior potencialidade de suporte, nem a redistribuição de riquezas deixa de se fazer, pela incidência menor, a justificar a procura do desenvolvimento pretendido.”*¹

A Constituição Federal, objetivando alcançar a justiça social, postulado dos ideais republicanos, determina a aplicação do princípio da isonomia e o respeito à capacidade contributiva dos contribuintes.

Nessa conformidade, a Carta Magna de 1988, no art. 145, § 1º, e no art. 150, II, ilumina dois direitos fundamentais (e cláusulas pétreas), obrigando o constituinte derivado e o legislador ordinário à observância quanto à capacidade contributiva e ao princípio da igualdade.

Para não macular direitos fundamentais do sujeito passivo, deve haver respeito à sua capacidade contributiva. Ora, a progressividade fundada em valor venal do imóvel não reflete a efetiva condição econômica do sujeito passivo, ferindo a sua real capacidade contributiva.

A capacidade contributiva do contribuinte deve ser aferida em termos subjetivos, considerando a pessoa do sujeito passivo e não o fato objetivo tributário, ou seja, deve-se buscar, como determina a CF, art. 145, § 1º, a revelação da aptidão concreta de alguém para suportar a carga tributária.

Desrespeitada a capacidade contributiva do sujeito passivo na aplicação de alíquotas tributárias progressivas conduz a um exercício abusivo e injusto por parte do Fisco, tendente a configurar uma atividade estatal confiscatória.

Esse mesmo insensato procedimento de desconsiderar a capacidade contributiva acaba ofendendo também o princípio da igualdade, pois discriminará indevidamente contribuintes que possam estar em idêntica situação ou, ainda, gerar indevidos privilégios, por levar em consideração o valor isolado de unidades imobiliárias, que, para uns, pode ser o único patrimônio, mas, para outros, pode ser apenas um minúsculo componente percentual.

A aplicação da progressividade a impostos de natureza fiscal fundamenta-se em mera presunção de capacidade contributiva, dissociada da realidade, ofendendo os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, podendo conduzir a tratamento tributário de caráter confiscatório.

Destarte, para a hipótese de IPTU, a lei ordinária municipal — para ser editada em consonância aos princípios e normas constitucionais —, para efetivamente responder positivamente aos princípios da legalidade, da igualdade e do respeito à capacidade contri-

“Esta transformação é prenhe de significação. Com efeito, reconheceu-se à igualdade o papel que ela cumpre na ordem jurídica.

“Na verdade, a sua função é a de um verdadeiro princípio a informar e a condicionar todo o restante do direito. É como se tivesse dito: assegura-se o direito de liberdade de expressão do pensamento, respeitada a igual de todos perante este direito.

“Portanto, a igualdade não assegura nenhuma situação jurídica específica, mas na verdade garante o indivíduo contra toda má utilização que possa ser feita da ordem jurídica.

“A igualdade é, portanto, o mais vasto dos princípios constitucionais, não se vendo recanto onde ela não seja impositiva.”

1 IVES GANDRA da SILVA MARTINS, *Teoria da Imposição Tributária*, São Paulo: Saraiva, 1983, p. 38.

butiva, como se demonstrará infra, só pode prever a progressividade tributária no tempo.

A norma que se pretenda introduzir à Lei das Leis por meio de emenda constitucional só ingressa, efetivamente, no sistema se obedecidos os princípios prévia e originariamente existentes, para não padecer de vício de ilegalidade máxima — a inconstitucionalidade — e dele ser extirpada pelo seu guardião, o Excelso Pretório, restando inconstitucionais as suas conseqüências ordinárias.

1.3. Aplicação do princípio da progressividade

Dentre as diretrizes que norteiam o sistema constitucional no âmbito tributário, guardam especial relevo os princípios da igualdade e o da capacidade contributiva.

Voga de toada que o exame entrelaçado e harmônico desses vetores implica a conclusão inexorável de que todos os impostos têm que ser progressivos.

Como exposto por um dos signatários deste no I Congresso Internacional de Direito Tributário promovido pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, a progressividade atuaria como desdobramento necessário e geral dos dois princípios suso referidos, não podendo, pois, com eles restar incompatível.¹

Alguns doutrinadores pugnaram que a realização da isonomia e a observância à capacidade econômica só poderiam dar-se em face de impostos impregnados pelo timbre de progressividade.

Exame sistemático da Constituição aponta, todavia, rumo diverso. Deveras, visão conjugada do sistema indica que a diretriz decorrente dos princípios da capacidade econômica e da isonomia subordina a criação de tributos à proporcionalidade (e não à progressividade). É dizer: o sistema constitucional tributário é genericamente formado pelo princípio da proporcionalidade (especialmente dos impostos) e só especificamente pelo princípio da progressividade.

A Constituição satisfaz-se com o exigir que os tributos fossem proporcionais, vedando pois — como demonstra Paulo de Barros CARVALHO, nas excelentes lições de seu “*Curso de Direito Tributário*”, Saraiva, 9ª ed., São Paulo, 1997, pág. 217 — a criação de tributo fixo. Apenas em alguns casos, expressamente contemplados, a Magna Carta previu fossem progressivos. Estabeleceu como princípio geral o da proporcionalidade e como princípio específico o da progressividade.

Prevalecendo esse entendimento, segue-se que a progressão das alíquotas dos impostos não é admitida pela Constituição de 1988, senão nos casos expressamente especificados. Os princípios e normas constitucionais impõem essa conclusão. A *mens legis*, independentemente de qual tenha sido o propósito do legislador, somente permite interpretação nesse sentido.

Proficientemente, ensina o mestre Geraldo Ataliba que “o objeto do estudo dos juristas não são as intenções do legislador, mas sim a norma que ele põe (direito positivo, posto). E a interpretação da norma há de ser feita em harmonia com o sistema de direito positivo que ela integra e não em função das episódicas e subjetivas — e, no mais das vezes, insondáveis — intenções dos exercentes da função legisladora. Nessa premissa básica repousa a segurança jurídica, que tem por base a generalidade e a impessoalidade (art. 5º, I e II, da Constituição de 1988) das normas do Direito”.

O trabalho interpretativo, para ter foros de objetividade e respaldo científico, há de, necessariamente, partir do estudo sistemático da ordenação jurídica tal como posta, o que implica analisar cada norma não isoladamente, mas considerando as inafastáveis influências recíprocas entre as normas jurídicas que coexistem e compõem essa ordenação.

Especificamente quanto ao tema da progressividade, é preciso, antes de tudo, afastar

1 AIRES F. BARRETO, “Aplicação do Princípio da Progressividade”, in *Justiça Tributária, direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e do processo tributário*, São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 37.

a apressada conclusão, no sentido de que o disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, ao impor a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, possa justificar sua progressividade.

É necessário atentar para as mutações constitucionais, a fim de colher adequadamente o sentido, conteúdo e alcance dos mecanismos da graduação e da progressão dos tributos.

1.3.1. Diferença entre graduação e progressão

Versar o tema da progressividade exige, preliminarmente, se tenha presente que, na Constituição de 1988, há radical diferença entre *graduação* e *progressão* dos impostos.¹

1.3.1.1. Graduação

A *graduação* dos impostos decorre de sua proporcionalidade em relação à base tributável (imposto *ad valorem*). Essa proporcionalidade é, como sabido, obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável; da aplicação desse mecanismo (*graduação*) resulta imposto a pagar em montantes tanto maiores quanto maior for a base tributável. Pela *graduação*, portanto, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva, que, em síntese, postula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

É exigência, pois, do princípio da capacidade contributiva que todo e qualquer imposto seja *ad valorem*, vedando, *a contrário sensu*, a criação dos chamados impostos fixos.

A progressão, todavia, é matéria inteiramente diversa da simples *graduação*. A *graduação* e a progressão dos impostos distinguem-se radicalmente, pelos seus respectivos fundamentos e, às vezes, até pelas formas por que são operacionalizadas.

1.3.1.2. Progressão

Há progressão quando à elevação da matéria tributável, ou de elemento que a compoñha, corresponde elevação da alíquota. Há, igualmente, progressão quando, à vista de certas finalidades extrafiscais que pretende alcançadas, a lei estatui a progressiva majoração das alíquotas — independentemente da

maior ou menor expressão econômica da matéria tributável — na medida em que o comportamento do contribuinte impeça ou retarde o alcance daquela finalidade.

A progressividade opera-se pelo estabelecimento de alíquotas tanto maiores quanto o forem os níveis de intensidade ou de grandeza de *um específico fator ou aspecto do fato tributário*.

A progressão, portanto, implica desigualação, na medida em que extrapassa a mera *graduação* (proporcionalidade) e, conforme o fator de discriminação utilizado, desconsidera o princípio da capacidade contributiva.

Daí por que a progressividade somente pode ser legitimamente adotada: a) em razão de critérios extrafiscais ou ordinatórios e b) se restrita às situações e formas previstas, expressamente, na Constituição Federal.

O fundamento da progressão, no sistema da Constituição de 1988, não é o princípio da capacidade contributiva. Precisamente por isso, o texto constitucional versou todos os casos em que ou a impõe ou a admite. Pouco importa se, em tese, a progressividade é fiscal ou extrafiscal. Quer numa, quer noutra hipótese, a Constituição foi expressa. Ao invés de deixar sua utilização ao sabor das posições doutrinárias, quase sempre dissonantes, versou todas as situações em que admite, ou exige, que um imposto seja progressivo. Valeu-se, para tanto, de três caminhos:

a) dispôs direta e expressamente sobre a progressão:

a.1) exigindo-a, no caso do IR, ITR e IPI (cf., respectivamente, art. 153, § 2º, I; 153, § 4º e 153, § 3º, I;

a.2) facultando-a, no caso de ICMS e do IPTU (art. 155, § 2º, III; e, antes da emenda 29/2000, art. 156, § 1º, respectivamente);

b) concedendo ampla liberdade ao legislador infraconstitucional, para instituí-la, de acordo com a natureza do tributo, no caso do II, IE, IGF e IOF (cf. art. 153, § 1º);

c) implicitamente, vedando a progressão em todos os demais casos (ISTC, IPVA, ITBI, ISS e impostos instituídos pela União com base na sua competência residual).

1 Cf. Aires F. BARRETO, “Aplicação”, *cit.*, p. 38.

Nas hipóteses em que expressamente facultou a progressividade, definiu os limites da faculdade: o ICMS, só em razão da essencialidade; o IPTU, só no caso do § 1º do art. 156 — antes da emenda 29/2000 —, fixado no art. 182, § 4º.

Essa distinção entre *graduação e progressão* de alíquotas é relevante porque a Constituição não tolera progressividade dos impostos, senão nos casos que autoriza. Supor diferentemente importaria tornar letra morta o dispositivo que exige seja o IR progressivo (art. 153, § 2º, I) e também o que possibilita a progressão do IPTU, no tempo (art. 156, § 1º, redação anterior à emenda 29/2000, combinado com o art. 182, § 4º). Estivesse a progressão abrangida no conceito de graduação e esse dispositivos reduzir-se-iam a singela sugestão de forma de progressividade; seriam, assim, dispositivos inócuos, vazios, inúteis.

Em suma, há progressividade quando a lei discrimina o tratamento tributário:

a) estabelecendo alíquotas progressivamente mais elevadas em razão da maior grandeza da expressão econômica da matéria tributável; ou,

b) prescrevendo alíquotas tanto mais elevadas quanto mais o comportamento do contribuinte se distancie do atingimento de certa finalidade por ela (lei) visada, relacionada ao fato tributário.

1.4. Progressividade do IPTU

Assentado o sentido, conteúdo e alcance desses vários institutos já é possível proceder ao exame da progressividade tomando como exemplo o IPTU, cuja progressividade, na Constituição de 1988, é facultada pelo § 1º, do artigo 156, na redação anterior à emenda 29/2000, combinada com o art. 182, § 4º, “*verbis*”:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana (omissis). § 1º — O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”

“Art. 182. A política de desenvolvimento urbano (omissis).

§ 4º. É facultado ao Poder Público munici-

pal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos de lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

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

III – (omissis).”

À primeira vista, parece que o Texto Constitucional de 1988 facultou, amplamente, a utilização do imposto com fins regulatórios, mediante o emprego da progressividade. Em outras palavras, num exame apressado, concluir-se-á que a Carta Magna originária autoriza o emprego do tributo com funções extrafiscais, permitindo que as alíquotas sejam graduadas, de acordo com os critérios definidos em lei municipal.

Embora não houvesse, na Constituição anterior, nenhuma referência expressa à progressividade, era entendida constitucional (e legítima) sua instituição por lei. É que as únicas balizas postas pela Constituição anterior eram a proibição do confisco tributário e a preservação do direito de propriedade. Não ultrapassados esses limites, o imposto poderia ser progressivo, mediante a fixação de alíquotas crescentes em razão das variáveis de progressão eleitas pela lei municipal. A progressividade não afrontava a Constituição, desde que não implicasse negação do direito de propriedade, nem atingisse as raízes do confisco (Cf. Aires F. BARRETO, “*A Progressividade do IPTU*”, RDT n. 4).

Autorizada, assim, implicitamente, no sistema anterior, pode parecer, em primeira análise, que o § 1º do artigo 156, na redação originária, veio tornar expresso o que era implícito, espandendo dúvidas a respeito. Chegamos até a admitir a suposição de que tenha sido esse o intento do constituinte. Todavia, se assim o pretendeu, expressou-se em sentido diverso. A *mens legis*, portanto — qualquer que tenha sido o propósito do legislador — não permite essa interpretação.

Não se perca de vista que o § 1º do artigo 156, antes da emenda 29/2000, não previu,

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

Esse preceito não previu, singelamente, a possibilidade de o imposto ser progressivo, nos termos de lei municipal; autorizou a progressividade, mas impôs restrição ao seu emprego, ao eleger a finalidade à vista da qual esse mecanismo pode ser legitimamente adotado: “assegurar o cumprimento da função social de propriedade”. Em outros termos, o imposto poderá ser progressivo, quando essa progressão vise a garantir o cumprimento da função social da propriedade.

Se o texto constitucional assim dispôs, foi para evitar eventuais abusos e coibir a fúria fiscal dos Municípios. Por isso, parece ser equivocado supor que a Constituição lhes tenha outorgado uma “carta em branco”. Tudo conduz para interpretação contrária: a de que a Constituição circunscreveu, clara e expressamente, as situações em que o imposto poderia ser progressivo. Ao invés de deixar a cargo do intérprete ou do aplicador da lei a formulação do conceito de asseguarção do “cumprimento da função social da propriedade”, definiu seu sentido, conteúdo e alcance, ao dispor no artigo 182, sobre a política urbana.

Segundo a Constituição Federal, portanto, o emprego da progressividade tem como pressuposto necessário o servir como instrumento da manutenção e do uso da propriedade, em consonância com a função social que o próprio Estatuto Supremo impõe-lhe desempenhar, conforme ensina, com a proficiência costumeira, Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO (*in* Revista de Direito Público 84/39).

A norma constitucional que disciplina a

progressividade do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, ao prescrever a finalidade à vista da qual o legislador ordinário está autorizado a instituí-la, não se limita a enunciá-la por meio de conceito indeterminado, cujo conteúdo e extensão dependam da valoração do legislador ordinário, no instante da formulação da lei tributária.

A própria Constituição delimitou, diretamente, de modo claro, o conteúdo e a extensão do conceito encerrado na expressão enunciativa da finalidade a que condicionada a progressividade do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, ao estabelecer, no seu artigo 182, § 2º, que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”...

A análise desse dispositivo evidencia que o texto constitucional classifica a propriedade urbana em duas espécies, absolutamente distintas: a) a que não cumpre sua função social; e b) a que cumpre sua função social.

A Constituição Federal (art. 182, § 2º), visando a evitar veleidades na interpretação do conceito, preferiu não deixar à legislação infraconstitucional a definição dos limites entre essas duas categorias, estabelecendo, diretamente:

a) não cumpre sua função social a propriedade urbana que não atende às exigências fundamentais de ordenação de cidade expressas no plano diretor;

b) inversamente, cumpre sua função social a propriedade urbana que atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Não ficou, assim, repita-se, a caracterização do cumprimento ou não da função social da propriedade ao alvedrio do legislador ordinário. A Constituição demarcou, claramente, as hipóteses em que a propriedade urbana deixa de cumprir sua função social. Dispôs, sem margem a dúvida, sobre o critério extremador entre propriedades urbanas em descompasso com sua função social, daquelas com ela ajustadas. Visando a esgotar a questão, remeteu à disciplina adrede fixada nos planos diretores; não só os impôs como mecanismo básico da política de desenvolvimento e de

expansão urbana, mas, sobretudo, como instrumento de definição das exigências fundamentais de ordenação das cidades.

Por conseguinte, as normas sobre progressividade do IPTU, dependem e estão condicionadas às exigências previstas na lei administrativa que estatui o plano diretor da cidade. Em suma, a Constituição Federal dispôs, sem margem a dúvida, sobre o critério diferenciador entre propriedades urbanas em descompasso com a função social que devem cumprir, das com ela ajustadas. Visando a harmonizar o tratamento jurídico da questão, condicionou o emprego da progressividade do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana à disciplina da lei administrativa que estabelece os planos diretores das cidades.

Impediu a Constituição Federal, dessa forma, que a caracterização do cumprimento, ou não, da função social da propriedade urbana, seja formulada para atender a objetivos meramente arrecadatórios, ou fixada em função das idiossincrasias ou das diversas preferências subjetivas dos sucessivos exercentes do governo municipal.

Ao remeter a caracterização do que seja o “cumprimento da função social da propriedade” imobiliária urbana, para efeitos do emprego da progressividade do IPTU, às diretrizes e exigências da lei que institui o plano diretor da cidade, a Constituição Federal:

a) vedou o preenchimento discricionário do conteúdo, sentido e alcance desse conceito pelo legislador ordinário, com vistas apenas a objetivos fiscais;

b) garantiu a uniformização dos conceitos normativos que delimitam o regime jurídico da propriedade imobiliária urbana, segundo critérios estáveis e objetivos, porque extraídos das diretrizes de lei que define a política de desenvolvimento e de expansão urbana, estabelecendo, para tanto, as exigências fundamentais da ordenação das cidades.

Destarte, somente pelas normas da lei instituidora do plano diretor — cujos objetivos, funções e alcance social são significativamente mais amplos que a lei tributária — é que poderão ser classificadas as propriedades imobiliárias urbanas entre (a) as que cumprem sua função social e (b) as que não cumprem

essa função. Convém lembrar que mesmo os Municípios que não estão obrigados a ter um Plano Diretor não estão impedidos de tê-lo.

A preservação da função social da propriedade — e só ela — justifica e juridiciza a progressividade. Dito de outro modo, o pressuposto que autoriza o emprego da progressão das alíquotas é, apenas e tão-só, o uso da propriedade imobiliária em descompasso com sua função social, segundo as normas da lei que estatui o plano diretor da cidade.

Disso resulta que a propriedade urbana que cumpre sua função social — nos termos do parágrafo 2º do artigo 182 da Constituição Federal — jamais poderá ser alvo de imposto progressivo, senão com afronta ao disposto no § 1º do artigo 156, *in fine*, na redação originária, que não poderia ter sido alterado pela emenda 29/2000 sem ofensa a cláusulas pétreas.

A Constituição — assim como as leis que nela se fundam — deve ser interpretada sistematicamente. Ora, a interpretação sistemática do texto constitucional impõe a conclusão de que a progressão das alíquotas só tem respaldo constitucional se e quando a propriedade não cumprir sua função social.

É inconstitucional a instituição de imposto progressivo para propriedades que cumprem sua função social. É que, nesse caso, ter-se-á imposto progressivo, sem que ocorra o pressuposto constitucionalmente previsto pela Constituição Federal como condição de legitimidade da progressão qual seja o “assegurar a função social da propriedade”, como exige explicitamente o § 1º do artigo 156, da Constituição de 1988, na redação originária.

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

valor do imóvel —, mas não aquela autorizada pelo texto constitucional.

Como se vê, a Constituição Federal em sua promulgação originária circunscreveu, nitidamente, em que circunstância e à vista de que finalidade ao constituinte derivado não é permitido — à vista de cláusulas pétreas — e o legislador ordinário pode estabelecer alíquotas progressivas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

A progressividade desse imposto somente se legitima se a propriedade não cumprir sua função social, segundo as exigências do plano diretor da cidade, tal como disciplina o artigo 182, da Constituição Federal.

Sobre a propriedade que cumpre sua função social não pode recair imposto progressivo, pena de frontal desconsideração à Constituição Federal. Só a propriedade urbana que não cumpre sua função social poderá sujeitar-se a imposto progressivo, porque, só em relação a esta, a progressividade poderá atuar como mecanismo assecuratório dessa função.

A Constituição — assim como as leis que nela se fundam — deve ser interpretada sistematicamente, ensina GERALDO ATALIBA (Cf. suas excelentes lições em “*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*”, in *Interpretação no Direito Tributário*”, Educ/Saraiva, 1975, págs. 13 e seguintes).

No mesmo sentido, os ensinamentos, igualmente preciosos, de Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO (in “*Teoria Geral do Direito*”, *op. cit.*, págs. 3 e seguintes).

Ora, a interpretação sistemática do texto constitucional impõe a conclusão de que a progressão das alíquotas só tem respaldo constitucional se e quando a propriedade não cumprir sua função social.

Nenhuma outra interpretação é possível, a não ser que se dê por inexistente, vazia e inócua a cláusula final, pétrea, do § 1º do artigo 156, em sua redação originária, e de outros postulados constitucionais, como se verá infra.

A instituição de imposto progressivo, em qualquer caso, está balizada pelos limites previstos diretamente pela Constituição Federal e pelas regras estabelecidas na lei administra-

tiva que estatui o plano diretor da cidade, às quais o Texto Supremo vincula a lei tributária.

Isso não é insólito ao nosso sistema. Também a legislação tributária de taxas apoia-se necessariamente (necessidade constitucionalmente estabelecida) na legislação administrativa.

A Constituição Federal pressupõe que a lei administrativa crie um serviço público, regule seu funcionamento e estabeleça como será prestado aos usuários para, só então, em momento lógico posterior, a lei tributária instituir a taxa que o remunerará. Deveras, só após a previsão legal da entidade ou órgão que prestará o serviço público, dos caracteres de sua divisibilidade entre os usuários, do delineamento de sua especificidade é possível à lei tributária definir os sujeitos, a base de cálculo, a alíquota e demais aspectos do tributo taxa.

Por isso se diz que a lei tributária, nos casos de taxas, é legislação de superposição em relação à legislação administrativa, que deve precedê-la, logicamente, por servir-lhe de fundamento. É claro que, cronologicamente, a norma tributária pode ser expedida concomitantemente. Logicamente, porém, a norma tributária é sempre posterior, porque norma de superposição.

A disciplina constitucional da progressividade do IPTU adotou o mesmo critério: a lei tributária instrumental da única progressividade permitida constitucionalmente (a do art. 182, § 4º, II) deverá superpor-se à lei administrativa urbanística municipal.

Examinando o art. 182 e seus parágrafos ver-se-á que outras restrições foram postas pela Constituição. Deveras, flui do § 4º do artigo 182, da Constituição Federal, que, antes de impor alíquota progressiva, é de mister 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 parcelamento ou edificação compulsórios; só então é que se faz possível a criação de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Vê-se, assim, que o texto constitucional estabeleceu uma ordenação de etapas. O termo sucessivamente deixa evidente a fixação de

uma escala de precedência. Cada critério sancionador só pode ser utilizado se ineficaz o anterior.

É obrigatória — pena de inconstitucionalidade — a observância da ordem preconizada pelo texto constitucional. Assim, não podem os Municípios se utilizarem dos mecanismos preconizados nos incisos II e III, do § 4º, do art. 182, a não ser depois de esgotada a medida prevista no inciso I; não se podem utilizar da alternativa III, se antes não tiverem se valido das medidas previstas em I e II.

O texto constitucional não cogita de alteratividade, mas de sucessividade: tem o Município que valer-se, primeiro, do critério do inciso I; depois, se este não for eficaz, utilizar-se do segundo; e, se ainda assim, não foram atingidos os fins perseguidos, pode, então, o Município chegar à desapropriação.

Por conseguinte, só se pode cogitar de imposto progressivo se o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, instado ao parcelamento ou edificação compulsórios, não os promover depois de um certo prazo, definido em lei.

Ademais disso, para a constitucionalidade do imposto progressivo, não basta se esteja diante de propriedade urbana (a) que não cumpra sua função social (nos termos do § 2º do artigo 182) e (b) cujo proprietário, embora compelido a parcelar ou edificar, não o tenha feito.

Deveras, a única progressividade para o IPTU permitida na Carta Magna, cujo emprego é previsto pelo texto constitucional, se esgota na exacerbação da alíquota no tempo.

Mesmo quando cabível a progressão, a lei só pode tomar em conta a variação da alíquota no tempo. É dizer, a alíquota aplicável sobre o valor venal no ano “A” será majorada nos anos subseqüentes B, C, D e assim por diante. Tirante a variável temporal, não cabe a aplicação de quaisquer outros critérios de progressão. A progressividade só pode dar-se em razão do tempo.

Nenhuma alternativa é tolerada pela Constituição Federal em sua redação originária, sabiamente blindada — para proteção e segurança jurídica do cidadão contribuinte — com

mais do que justificadas e imbricadas cláusulas pétreas.

Em resumo, à luz da Constituição Federal original — munida de cláusulas pétreas —, somente pode haver progressividade do IPTU com a exacerbação da alíquota no tempo; e, para fazê-lo é de mister estar-se diante de propriedades urbanas:

- a) não edificadas;
- b) que não cumpram sua função social;
- c) que estejam situados em áreas definidas pelo plano diretor;
- d) cujo proprietário, apesar de compulsoriamente instado a parcelar ou edificar, não o faça no prazo assinalado por lei.

Nesses casos, e só nesses, o imposto poderá ser progressivo, no tempo. A Lei Suprema originária assim determina, para a segurança jurídica dos cidadãos.

Em síntese — e sem embargo do respeito que nos merecem os que postulam posição diversa — à luz da redação originária da Constituição Federal de 1988, somente pode haver progressividade do IPTU com a exacerbação da alíquota no tempo.

1.5. A progressividade e a decisão do Supremo Tribunal Federal

Atento aos limites impostos pela Constituição Federal, o seu Guardião, o Supremo Tribunal Federal, afastou a progressividade em razão do valor do imóvel.

Isto porque, a partir de 1989, os Municípios efetuaram lançamentos de IPTU calçados em tese de possibilidade de ser esse imposto progressivo, procedimento que os contribuintes resolveram submeter aos Tribunais.

Após intensos debates nos Pretórios existentes nas várias Unidades da Federação, o Plenário da Corte Suprema, nos autos do recurso extraordinário nº 153.771-MG, declarou a inconstitucionalidade de cobrança progressiva do IPTU exigida, naquele processo, pelo Município de Belo Horizonte.

Logo a seguir, o STF, no RE nº 204.827-5, declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 10.921/90, através da qual o Município intentava cobrança progressiva do IPTU em função do valor do imóvel, acórdão do qual releva colacionar a seguinte passagem:

“Com efeito, simples leitura da nova redação introduzida pela referida Lei n. 10.921/90 ao texto do art. 7º da Lei n. 6.989/66, mostra que, ao revés, é ele inteiramente incompatível com a Constituição, ao estabelecer alíquotas progressivas em função do valor do imóvel, quando, a Carta da República, no art. 182, § 4º, II, prevê tão-somente imposto progressivo no tempo.”

Contemporaneamente a esses julgados, o Plenário do STF também declarou, no RE 234.105-3/SP, a inconstitucionalidade da cobrança progressiva do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis, exigida naquele feito pelo Município de São Paulo, igualmente por ser o ITBI um imposto real.

No *leading case* referente ao IPTU, RE 153.771-0/MG, o STF não se limitou a declarar que o art. 182 da Constituição Federal fora desrespeitado, mas, em extraordinária e relevante dicção de direito, definiu que aquele imposto, por sua especial condição de imposto real, não se presta à graduação segundo presumida capacidade econômica do contribuinte.

E o fez, dentre outros argumentos, destacando, sobretudo, que o IPTU não poderia ser progressivo em função do valor, por se tratar de imposto real, incompatível com a progressividade.

Sucessivamente, várias outras ações, intentadas pelos sujeitos passivos contra outras municipalidades, foram pacificadas pelo Egrégio Supremo nesse mesmo sentido de inconstitucionalidade de tributação progressiva do IPTU, pela sua característica de imposto real.¹

A tese dos signatários deste foi expressamente acolhida pelo Ínclito Ministro Celso de Mello, em despacho na petição 1.245-3/170, do qual transcrevemos os seguintes trechos:

“Esta Suprema Corte, ao declarar a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária do Município de São Paulo (normas análogas às que constituem objeto de apreciação no caso em análise), enfatizou que a única progressividade admitida pela

Carta Federal, em tema do IPTU, é aquela de caráter extrafiscal, vocacionada a garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana, desde que estritamente observados os requisitos fixados pelo art. 156, § 1º e, também, pelo art. 182, § 4º, II, ambos da Constituição da República.

“Os precedentes específicos sobre a matéria em exame, firmados pelo plenário do STF — apoiados em qualificado magistério doutrinário (IVES GANDRA Martins, ‘Comentários à Constituição do Brasil’, Vol. 6º, Tomo I/548-552, 1990, Saraiva, Aires Fernandino BARRETO, ‘A progressividade do IPTU na Constituição de 1988’, in Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de novembro de 1990, n. 21/90, p. 359 e segs.; CELSO RIBEIRO Bastos, ‘Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário’, p. 269/270, 1991, Saraiva, v.g.) — desautorizam, em tema de progressividade do IPTU, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo na causa em análise e justificam o reconhecimento da absoluta incompatibilidade material da legislação tributária do Município de São Paulo, no ponto em que instituiu, com fundamento no valor dos imóveis, alíquotas progressivas para o imposto predial e territorial urbano.

(...)

“Esse é o sentido em que acertadamente se orienta o magistério de IVES GANDRA Martins (‘Comentários à Constituição do Brasil’, v. 6, tomo I/548-552, 1990, Saraiva) e de Aires Fernandino BARRETO (‘A progressividade do IPTU na Constituição de 1988’, in Repertório IOB de jurisprudência, 1ª quinzena de novembro de 1990, n. 21/90, p. 359 e segs.), que sustentam que a progressividade do IPTU só tem incidência constitucionalmente autorizada nas hipóteses em que, descumprida a função social da propriedade urbana, também ocorrerem os demais pressupostos estipulados no art. 182, par. 4º, da Carta Política, especialmente a edição da lei federal (ainda inexistente) destinada a caracterizar, em seus aspectos básicos, os requisi-

1 Entre outros, v. RE 234.105-3 – Pleno – São Paulo.

tos definidores do conceito da função social da propriedade.”¹

Com efeito, pelo balizamento constitucional, impostos reais não podem ser progressivos, razão pela qual convém demarcar a distinção entre impostos pessoais e reais.

1.6. Impostos reais e impostos pessoais

Um equívoco em que, no passado, incorreram alguns autores foi a tentativa de afastamento da classificação em impostos reais e pessoais, sob o argumento de que todos os impostos seriam pessoais, porquanto só as pessoas pagam tributos; as coisas não os pagam.

Com o devido respeito e guardadas as devidas proporções, a afirmação equívale a se rejeitar a existência do Direito Real, porque as relações são entre as pessoas e não entre as coisas ou entre as pessoas e as coisas.

A classificação dos impostos em reais e pessoais baseia-se em critérios vários, tais como a divisão no Direito Civil — direito real (coisa) e direito obrigacional (relações pessoais) —, o da garantia, segundo o qual são reais os que têm no bem gravado a própria garantia do pagamento do tributo e pessoais aqueles em que não há garantia especial, respondendo pela obrigação tributária o patrimônio global do contribuinte; o da espécie de lançamento, que os distingue em pessoais, quando o lançamento é por declaração, e reais, quando de lançamento de ofício, ou intramuros, e, finalmente, o do objeto, que nos interessará mais de perto.

Segundo o critério do objeto, denominam-se reais os impostos que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerado, sem analisar a situação do titular desses bens. São,

pois os que gravam determinadas coisas, sem consideração à condição ou riqueza global dos contribuintes.²

Ao contrário, pessoais são aqueles cuja imposição estriba-se nas condições personalísticas do contribuinte, tomando em conta a sua capacidade contributiva, globalmente.

Esse conceito dicotômico — impostos reais e impostos pessoais — foi perfilhado por um dos mais notáveis tributaristas pátrios, Rubens Gomes de Sousa.³

No passado, discutiu-se muito sobre a validade dessa dicotomia que, para muitos, tinha natureza pré-jurídica, não podendo, por consequência, ser utilizada para separar os vários tipos de gravames.

Todavia, a partir do Texto Supremo de 1988, essa é uma classificação nitidamente jurídica. É jurídica porque decorrente do Direito Positivo, mais especificamente resultante da distinção adotada pela própria Carta Magna em vigor.

Com efeito, quando a Constituição Federal de 1988 (art. 145, § 1º) diz que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, está inexoravelmente a absorver a dicotomia de impostos reais e pessoais.

Portanto, após 05-10-88, não tem mais sentido qualquer esforço no sentido de demonstrar a falta de juridicidade dessa classificação, porque ela foi expressamente adotada pela Carta Magna, art. 145, § 1º.

Destarte, hoje, à luz do texto da Constituição, os impostos, sempre que possível, terão a natureza de pessoais e, quando isso não se revelar possível, serão reais.

Didático é o seguinte trecho do voto do Ministro MOREIRA ALVES, exarado no julgamento do RE 153.771-MG,⁴ anterior à

1 Cf. AIRES F. BARRETO, “Arts. 32 a 34 — IPTU”, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coordenador Ives Gandra Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 261.

2 Nessa conformidade, o pensamento de José Eduardo Soares de MELO, para quem, entre outras formas classificatórias, os impostos podem ser agrupados em pessoais e reais, do seguinte modo:

a — pessoal, quando a quantificação do tributo decorre de condições peculiares ao contribuinte, como é o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (CF, art. 153, III);

b — real, quando o montante do tributo leva em conta o valor da coisa, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (CF, art. 156, I).

3 Cf. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., São Paulo: Edições Financeiras, 1954, p. 129.

4 RTJ 162/726.

emenda 29/2000, acórdão no qual a progressividade do IPTU foi apreciada, negando-se-lhe constitucionalidade, por impossibilidade de se exigir imposto real de forma progressiva:

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

(...)

“Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.”

No mesmo julgamento, a declaração de voto do Ministro ILMAR GALVÃO rechaçadora de progressividade pelo valor do imóvel no IPTU também realçou a natureza real do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, como se depreende do seguinte excerto:

“O critério, como se vê, é de natureza objetiva, certamente porque se está diante de um tributo, não de natureza pessoal, cuja alíquota possa variar em função das condições econômicas do proprietário do bem, na forma preconizada pelo art. 145, § 1º, da CF, parte final, mas de natureza real. Com efeito, o tributo incidente sobre o imóvel não é necessariamente de responsabilidade de quem lhe detinha o domínio, no exercício tributado, mas de quem o detém, à época da cobrança ou execução.”¹

Finalmente, mas de igual relevância, com a vantagem da síntese e objetividade de declaração de ser o IPTU um imposto real, estre-

mando-o dos que são pessoais, transcreve-se parcela do voto do Ministro MAURÍCIO CORRÊA no aludido recurso extraordinário:

“O caso específico de que ora se cuida é exatamente o de imposto predial, que pela sua natureza é um tributo real, incidente sobre o imóvel urbano, não recaindo sobre a pessoa, como é o caso do imposto de renda e outras exações similares.”²

É fora de dúvida que é o imposto que grava a propriedade imobiliária o exemplo mais conspícuo de tributo real, tanto em nossa organização constitucional-tributária quanto nos sistemas de outros países.

Assim, confira-se a doutrina de ERNESTO FLORES ZAVALA que, após estremar impostos indiretos (impostos sobre a importação, exportação, consumo etc.) e diretos (pessoais e reais), elucida o significado destes:

“Los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales. Algunos autores consideran esta clasificación como general de todos los impuestos, y otros la limitan a los impuestos directos. Esta cuestión carece de importancia, porque los impuestos indirectos son necesariamente reales, ya que, como hemos dicho, no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en realidad los van a pagar, pues éstas son ignoradas de una manera específica por el legislador, aun cuando deba tomarlas en consideración al estructurar el impuesto, pero sin mencionarlas.

“Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como, por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados. Impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo, el impuesto sobre la propiedad raíz.”³

1 RTJ 162/750.

2 RTJ 162/747.

3 *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas – Los Impuestos*, 14.ed., México: Editorial Porrúa, S.A., 1972, p. 248.

A exemplificação do imposto sobre a propriedade, como o exemplo mais nítido de imposto real, também foi utilizada pelo tributarista Héctor B. VILLEGAS, na seguinte passagem:

"Impuestos reales y personales. — Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.

*"Los impuestos reales, en cambio, consideraran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así, por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario."*¹

Mais adiante, VILLEGAS reforça a noção de que o imposto imobiliário, por não considerar as condições pessoais do proprietário, é de caráter real, não lhe sendo pertinente a tributação progressiva em razão do valor, destacando — o que passou despercebido por alguns de nossos tributaristas — que, por óbvio, a obrigação tributária de pagar o imposto imobiliário não cabe ao imóvel, mas, às pessoas, porém essa obrigação ocorre relativamente a todos os impostos, inclusive, por certo, os de natureza real, *verbis*:

"El impuesto inmobiliario es de carácter real, porque no tiene en cuenta las condiciones personales de los contribuyentes. Pero no debe confundirse con la obligación tributaria, que siempre es personal. La obligación de pagar el impuesto no es de los inmuebles, sino de las personas. Existe una tendencia a la subjetividad mediante la progresividad. () Este sistema, sin embargo, es criticable, por cuanto no tiene en cuenta la riqueza mobiliaria del sujeto ni la riqueza inmobiliaria que tenga en otras jurisdicciones."

I.7. A EC 29/2000 e a progressividade do IPTU

Induvidosa é a afirmação de que o IPTU é imposto real. Basta relembra que o seu "fato gerador" é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel urbano.

A Suprema Corte, escudada principalmente nas fecundas lições do eminente Min. MOREIRA ALVES, salienta que a progressividade não é aplicável a todos tributos, não podendo alcançar os impostos diretos reais, que dizem respeito a rendimentos singulares, como é o caso de terrenos ou de construções. Prossegue o ínclito Ministro afirmando que esses impostos devem ser necessariamente proporcionais, pois, se assim não for, estar-se-á a gravar mais fortemente aquele que recebe rendimento proveniente de uma fonte de renda, em comparação com outro, que recebe renda igual, embora produzida por fontes de renda diversas. Conclui, destacando que "(...) o campo em que deve sobretudo operar a progressão é o do imposto pessoal sobre rendimentos do sujeito" (*in*: RTJ 742).

Assentado pelo Supremo Tribunal Federal que o IPTU, por ser imposto real, não poderia ser progressivo em função do valor do imóvel, o Congresso Nacional, pressionado pelos Municípios, pretendeu tornar viável essa modalidade de progressão, mediante a alteração do § 1º do artigo 156, da Constituição, *verbis*:

"O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

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; e

II — ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel." (cf. art. 3º da Emenda Constitucional nº 29, de 14 de setembro de 2000).

A partir da publicação da parcialmente transcrita emenda, aconteceram manifesta-

1 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1972, p. 61.

ções no sentido de que, a contar dessa alteração, o IPTU poderia ser progressivo, em razão do valor do imóvel (inciso I, encartado pela modificação supra).

Não compartilhamos desse entendimento, por estarmos convencidos de que esse inciso, introduzido por emenda à Constituição Federal, é inconstitucional, descompassado que está com as cláusulas pétreas.

I.8. A Emenda nº 29/2000 é inconstitucional por ofensa à cláusulas pétreas

Adverta-se, desde logo, que, ao editar essa Emenda, o Congresso Nacional não estava investido do chamado poder constituinte originário, esgotado que fora esse poder pela Assembléia Nacional Constituinte. Como se sabe, só esta possui plenos poderes — sem quaisquer outros limites, que não os decorrentes do Direito Natural — para dispor livremente sobre todas as matérias, sem quaisquer empecos ou restrições.

A Carta Magna de 1988 é rígida, só admitindo a sua modificação através de processo e solenidades especiais para introdução de emenda constitucional,¹ alteração essa defesa relativamente às cláusulas pétreas dispostas pelo Texto Supremo, em seu art. 60.

As cláusulas pétreas configuram postulados e princípios constitucionais que, por representarem as vigas mestras da estrutura federativa e republicana e a espinha dorsal da segurança jurídica dos cidadãos, remanescem inalteráveis.²

Os argumentos de que essa rigidez de mutação impede um acompanhamento sincrônico da evolução social são amplamente rechaçados pela garantia de segurança jurídica que esse sistema preserva.³

Manoel Gonçalves Ferreira Filho, após iluminar que o Poder Constituinte é empunhado por um grupo de representantes do povo para que, em seu nome, originária ou derivadamente, organize a Constituição, proporciona as elucidações subseqüentes (*in*: Curso de Direi-

to Constitucional, São Paulo: Saraiva, 1967, pp. 19 e 22):

“O Poder Constituinte originário apresenta três caracteres principais: é inicial, autônomo e incondicionado. É inicial porque não se funda noutra mas é dele que derivam os demais poderes. É autônomo porque não está subordinado a nenhum outro. É incondicionado porque não está subordinado a nenhuma condição, a nenhuma forma.

“Não é, porém, ilimitado. Ainda que nenhuma regra positiva o possa cercear, tem ele sua extensão naturalmente limitada pelo conteúdo da idéia de direito que o inspira.

(...)

“Embora grupo constituinte algum cuide de preparar a substituição da idéia de direito que o incita a agir, a experiência o faz prever a necessidade futura de alterações no texto que edita. Por isso é que dispõe sobre a revisão da constituição, atribuindo a um poder constituído o direito de emendá-la. Esse poder instituído goza de um poder constituinte derivado do originário.

“Caracteriza-se o Poder Constituinte instituído por ser derivado (provém de outro), subordinado (está abaixo do originário) e condicionado (só pode agir nas condições postas, pelas formas fixadas).”

Ao promulgar emenda, o Congresso Nacional detém apenas o poder constituinte derivado — subordinado, abaixo do originário, como pontifica Manoel Gonçalves Ferreira Filho — que, de um lado, lhe faculta a introdução de emendas à Constituição Federal, mas, de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. Dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (C.F., art. 145, § 1º).

Dúvida não pode haver de que os princípios constitucionais integram o intocável rol das

1 Cf. SAHID MALUF, *Direito Constitucional*, São Paulo: Sugestões Literárias, 1968, p. 27.

2 *Id.*, *ib.*, p. 34.

3 *Id.*, *ib.*, p. 28.

cláusulas pétreas. A Constituição Federal, art. 60, § 4º, IV, determina que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. O art. 5º, CF, não se esgota em seus 77 incisos. É o § 2º desse art. 5º que determina que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”. Em outras palavras, os princípios constitucionais — entre os quais o de vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, art. 150, IV — integram o rol das cláusulas pétreas, por previsão do próprio art. 5º, § 2º.¹

O ilustre Ministro MOREIRA ALVES, na conferência de abertura do XXV Simpósio de Direito Tributário, coordenado por um dos signatários deste parecer, embora ressaltando que foi voto vencido, relembrou que o Supremo Tribunal Federal:

“... já discutiu esse tema (o das cláusulas pétreas) quando tratou numa ADIN do problema do IPMF, examinando a questão de saber se o princípio da anterioridade, no

caso, seria uma cláusula pétrea, tendo em vista que não era observado pela norma que havia instituído esse tributo. E o Tribunal se dividiu. A maioria considerou que aí se tratava de uma cláusula pétrea porque seria um princípio fundamental ou um direito fundamental do contribuinte...” (in “*Tributação na Internet*”, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 7, Coordenador IVES GANDRA da Silva Martins, Ed. Rev. dos Tribunais, São Paulo, 2001, pág. 17, esclarecemos).

A ressalva do eminente Ministro foi no sentido de que as emendas não podem adotar medidas “tendentes a abolir”, é dizer, para ele, as cláusulas pétreas não são imutáveis. O que a Constituição veda é emenda que vise a abolir.

Ao apreciar a Emenda Constitucional nº 3/93 relativa a IPMF, o Excelso Pretório declarou a sua inconstitucionalidade relativamente à obrigação de as entidades públicas pagarem-no, suscitando a seguinte ponderação:

1 Um dos signatários deste parecer exarou a esse respeito o seguinte pensamento (in: CELSO RIBEIRO Bastos e IVES GANDRA Martins, Comentários, 4v, op. cit., p. 413):

“Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são eles apenas os que estão no art. 5º, mas, como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo Texto Constitucional e outros que decorrem de implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em Textos Constitucionais anteriores.

“Tem-se discutido se, via de regra, toda a Constituição não seria um feixe de direitos e garantias individuais, na medida em que o próprio Estado deve assegurá-lo, e sua preservação, em rigor, é um direito e uma garantia individual. Toda a Constituição não faz senão garantir direitos individuais que decorrem, necessariamente, da existência do poder assecuratório (Judiciário), Legislativo (produção de leis), Executivo (executá-las a favor do cidadão).

“Por esta teoria, a Constituição seria imodificável, visto que direta ou indiretamente tudo estaria voltado aos direitos e garantias individuais.

“Tal formulação, todavia, peca pela própria formulação do artigo, visto que se os organismos produtores, executores e assecuratórios do direito representassem forma indireta de permanência dos direitos e garantias individuais, à evidência, todo o resto do art. 60 seria desnecessário em face da imodificabilidade da Lei Suprema. O conflito fala por si só para eliminar a procedência dos argumentos dos que assim pensam.

“Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no Texto Constitucional — e apenas nele —, afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, bem como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio Texto e exclusivamente por ele.

“Assim sendo, o art. 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do art. 150 e, por outro, que é tida pelo constituinte como fundamental.”

“A declaração do Supremo Tribunal Federal de inconstitucionalidade apenas considerou que não poderia a norma ter sido veiculada por vedação do art. 60.

“Desta forma, a primeira questão já foi equacionada pelo Pretório Excelso no sentido de que pode ser objeto de deliberação — não se manifestando a Suprema Corte no processo de elaboração legislativa — podendo ser provocado posteriormente. (omissis).

“O segundo aspecto diz respeito à expressão “tendente a abolir”. Muitos vêem na referida expressão apenas um limite máximo (abolição) e não um limite médio (manutenção das cláusulas pétreas ou alteração). Para estes uma alteração conceitual de cláusula pétrea, sem aboli-la, não estaria vedada pela Constituição. Acrescentam, tais intérpretes, a inteligência de que o nível de generalidades a que se referem os quatro incisos do § 4º se interpretados de forma inelástica tornaria toda a Constituição imodificável, o que seria um contra-senso.

“Tenho para mim que a melhor interpretação é aquela pela qual qualquer “alteração” implica abolição do “dispositivo” alterado, o que vale dizer, não só cuidou o legislador supremo em “abolição completa” de qualquer das cláusulas, mas também da abolição parcial por alterações tópicas dos referidos privilégios.

“Desta forma, qualquer alteração implica uma abolição parcial.”¹

Perfilha-se, destarte, o pensamento de que qualquer alteração relativa a cláusulas pétreas implica abolição parcial, trazendo a conseqüente inconstitucionalidade de emenda que intente sua modificação.

Ora, no caso da progressividade, é inquestionável que a Emenda Constitucional nº 29/00 não apenas tende a abolir, como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais.

Em conformidade ao exaustivamente demonstrado alhures por um dos signatários deste,² a Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucional intocável, por integrar o conjunto de direitos atribuídos ao contribuinte pela Constituição. É que compõem esse rol todos os princípios constitucionais, inclusive e especialmente aqueles ligados à matéria tributária.

O parecerista acima referido teve oportunidade de demonstrar³ que tal exegese — de os princípios constitucionais, mormente os tributários, comporem a couraça constitucional protetora, dita pétrea — decorre de interpretação sistemática, fruto da conjugação do disposto no § 2º, do art. 5º, com o art. 60, § 4º, IV, ambos da Constituição. Por outras palavras: (a) os princípios (§ 2º do art. 5º) configuram direitos individuais, (b) igualdade e capacidade contributiva são princípios, (c) sendo princípios, configuram cláusulas pétreas, à luz do disposto no inciso IV, do § 4º, do art. 60; logo, (d) não podem ser modificados por emenda constitucional.

Repisemos: no campo tributário, um dos princípios mais conspícuos é o da capacidade contributiva.⁴ E, sendo princípio, não pode ser alvo de emenda tendente a aboli-lo. Esse princípio encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Visto da perspectiva positiva, o princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes

1 CELSO RIBEIRO Bastos e IVES GANDRA Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, 4v-tomo I, 2.ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 395.

2 Cf. AIRES F. BARRETO, “Aplicação”, *cit.*, *passim*.

3 Cf. AIRES F. BARRETO, “IPTU: Progressividade e Diferenciação”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, jan/2002, p. 7.

4 Cf. AIRES F. BARRETO, “Aplicação”, *cit.*, *passim*.

sejam pessoais. Examinado da perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quanto a impostos de natureza real.

Não dissente a doutrina quanto a comporem — os direitos individuais e as garantias que os asseguram — o amplo espectro em que se desdobra o princípio da segurança jurídica. Ora, insignificante, para não dizer nulo, seria o valor desse princípio constitucional — que alguns consideram como verdadeiro sobreprincípio, a nortear todos os demais — se pudesse ser contornado ou removido, por simples emenda constitucional.¹

A proteção assegurada pela diretriz da capacidade econômica — que deve ser vista conjugadamente com o princípio da igualdade — estava assim decomposta:

- a) os tributos têm que ser proporcionais;
- b) se forem de caráter pessoal, podem (devem) ser progressivos.

Ou, em outras palavras, como os princípios constitucionais existem não para proteger o Estado, mas para a defesa dos contribuintes, a Constituição assegura solenemente aos sujeitos passivos que:

- a) só serão submetidos à progressividade no caso de impostos pessoais;
- b) não serão atingidos pela progressão quando de impostos reais.

É estreme de dúvida que o solapamento de um dos mais relevantes princípios, mediante emenda constitucional — promulgada com o objetivo de permitir a progressividade de imposto real — implica aniquilamento em cerne da Constituição, ferindo-a, de morte, em direitos e garantias que ela originariamente assegura.

Precisamente porque considera o princípio da capacidade contributiva como componente dos direitos individuais, o Supremo Tribunal Federal focalizou as duas facetas (afirmativa e negativa) em que se desdobra esse princípio

e, como verdadeiro intérprete da Constituição, fixou o entendimento de que: positivamente, o princípio só se aplica a impostos pessoais; negativamente, não pode alcançar os impostos reais.²

A emenda 29/2000 é inconstitucional, por ofensa a cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988, tendo o constituinte derivado, no afã de saciar o voraz apetite fiscal dos Municípios, retirado do texto originário do art. 156, § 1º, a expressa condição de que o IPTU seja instituído pelos Municípios *de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade*.

Retirar-se do texto o princípio que preside o tributo (o cumprimento da função social da propriedade) é mais do que abolição: é aniquilação do esteio e razão de ser da Constituição Federal de 1988.

Mesmo intransigente defensor de qualquer forma para progressividade do IPTU, além da progressão no tempo permitida pelo art. 182, § 4º, II, reconheceu, para outros tributos, que as cláusulas pétreas não podem ser violadas pelo constituinte derivado, como se verifica pelo seguinte trecho:

“Também neste ponto a Emenda Constitucional em pauta era inconstitucional, por Ter ferido “cláusula pétrea”, que, como é de conhecimento comum, não pode ser abolida pelo Congresso Nacional, no exercício de seu “poder constituinte derivado.

“Melhor explicando, dentre as cláusulas pétreas increvem-se os “direitos e garantias individuais” (art. 60, § 4º, IV, da CF). Ora, o princípio da anterioridade tributária é um direito individual do contribuinte. Tanto é, que a lei que lhe concede uma vantagem fiscal (v.g., que lhe reduz a carga tributária ou que lhe confere uma isenção) pode incidir imediatamente ou, até, retroagir: não precisa obedecer ao princípio da anterioridade, que só opera em seu favor, isto é, quando a lei

1 Cf. AIRES F. BARRETO, “IPTU – Progressividade e Diferenciação”, cit., *passim*.

2 Cf. RE nº 153.771, Minas Gerais – Pleno, e RE 234.105-3 – Pleno, São Paulo.

cria ou aumenta um tributo. Logo, o princípio da anterioridade não poderia ter sido atropelado (como o foi) por uma Emenda Constitucional.

“Nem se diga que, havendo exceções ao princípio da anterioridade, nada impedia que seu rol fosse ampliado por uma Emenda Constitucional. É que tais exceções brotaram diretamente da Constituição de 1988, ou seja, do exercício do poder constituinte originário (de que a Assembléia Nacional Constituinte estava investida). O poder constituinte derivado, único que resta ao atual Congresso Nacional, não podia criar novas exceções ao princípio.

“Aliás, os que sustentaram esta possibilidade estavam — certamente sem o perceberem — absurdamente admitindo que uma Emenda Constitucional podia, até, anular o princípio em tela. De fato, admitida a ampliação das exceções, o que impediria que, num primeiro momento, mais dois ou três tributos fossem, por Emenda Constitucional, colocados ao largo do princípio da anterioridade? O que impediria que, depois, novos tributos também fossem excepcionados do mesmo princípio? O que impediria, enfim, que uma derradeira Emenda Constitucional acabasse de vez com o princípio? Uma Emenda Constitucional estaria reduzindo a pó um princípio constitucional. Estaria derrubando uma “viga mestra” do sistema jurídico ...”¹

Irrepreensível a defesa acima, do princípio da anterioridade tributária, por decaque nas cláusulas pétreas, preservando-o de máculas pelo constituinte derivado, estribado em decisão do STF de inconstitucionalidade de emenda.² Em outra passagem, o mesmo tributarista³ — perfilhando tese de José Souto Maior Borges⁴ — retorna à resistência aos ataques às cláusulas pétreas, desta feita em torno da isonomia, do seguinte modo:

“Nesse sentido, José Souto Maior Borges não exagerou ao afirmar, no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em setembro de 1994, que a isonomia não está no Texto Constitucional: a isonomia é o próprio Texto Constitucional.

“Aprofundando este raciocínio, o mestre pernambucano, em recente estudo, ponderou: ‘(...) a CF de 1988 não contempla a isonomia como um direito qualquer que dela pudesse ser eventualmente extirpado. A isonomia não está sequer apenas ao abrigo das mal denominadas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV). A isonomia é a própria Constituição. Confunde-se com ela, ao permear todos os direitos e deveres que a Constituição instituiu. Sem isonomia, estaria simplesmente supressa a CF de 1988 como um todo. Não é ela portanto uma palavra que possa ser extirpada do texto constitucional e substituída, sem maiores delongas por outra, como se fora uma inútil quinquilharia’.”

1 Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional*, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 173.

2 “Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional (omissis).

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 1., autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o ‘o art. 150, III, b e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1 – o princípio da anterioridade, que a garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2 (omissis).

3 *Id.*, *ib.*, p. 375.

4 O título do texto de José Souto Maior BORGES, referido por CARRAZZA, é “Sobre a atualização de créditos do sujeito passivo contra o Fisco”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* 32/45.

II. CONCLUSÕES

Diante do espectro constitucional que preside o nosso sistema tributário, conclui-se que a emenda 29/2000, por ter afrontado cláusulas pétreas, está insanavelmente viciada por inconstitucionalidade.

Primeiro porque o emprego de progressividade no caso de imposto real implica a abolição dos limites do princípio da capacidade econômica; derruba as balizas dessa diretriz para alcançar — contra a solene promessa do art. 5º, § 2º — os impostos de natureza real. Mas, sobretudo, soterra a exegese do Supremo Tribunal Federal. A indigitada Emenda tripudia sobre o sentido, conteúdo e alcance que a Excelsa Corte deu ao princípio da capacidade contributiva. A Emenda aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados progressivamente, diante de impostos reais. Como se expôs, a E.C. 29/00 não apenas tende a abolir, mas, de fato, culmina com a abolição de um dos mais conspícuos pilares do sistema constitucional tributário.

Segundo, porque o emprego da progressividade, no caso de imposto real como o IPTU (ou de qualquer outro imposto real), implica inconstitucionalidade, também por ofensa ao princípio da isonomia, para o qual não existe qualquer possibilidade de dúvida de constituir cláusula pétrea, pois expresso no *caput* e inciso I do art. 5º CF.¹

Deveras, como o *discrímen* se dá pelo valor de cada imóvel, ficam em condição altamente privilegiada (infringindo a Constituição, pela desigualdade) os inúmeros proprietários (de casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação ou de loteamentos inteiros), cujos imóveis, de *per se* considerados, têm um valor venal baixo, em confronto com os titulares de um só imóvel, de valor expressivo.

Figuremos um exemplo:² se o titular de único imóvel de R\$ 150.000,00 ficar sujeito ao IPTU, em razão de uma alíquota de 1,8%, e

outro, titular de centenas de imóveis de pequeno valor, for submetido ao imposto, com base em alíquotas de 0,5%, ter-se-á, nesse caso, flagrante ofensa ao princípio da igualdade. Na verdade, estar-se-á a pôr às avessas as diretrizes desse princípio. Mais flagrante fica essa inversão em legislações que isentam do IPTU os proprietários de imóveis, cujo valor seja de pouca expressão, relativamente ao dono de inúmeras propriedades.

Na mesma esteira, restou proficientemente demonstrado por Carlos Celso Orcesi da COSTA (*in*: “A surpresa do IPTU”, *Diário do Comércio*, 06.3.02) o desacerto de progressividade para o IPTU, que não seja a extrafiscal da CF, art. 182, *verbis*:

“Juridicamente se discute se os impostos reais (que incidem sobre a coisa, sobre o imóvel) podem sofrer progressividade. Tome-se quatro bons apartamentos, todos no mesmo 6º andar de um edifício no Tatuapé. O proprietário do 61 o herdou dos pais, entre outros imóveis colocados à locação; o do 62 o comprou à vista; o dono do 63 o comprou durante 20 anos, utilizando poupança e a maior parte do FGTS; finalmente a dona do 64 é viúva cujo marido faleceu recentemente, recebendo substancial pensão do INSS. Os quatro têm o mesmo valor venal e no entanto a capacidade contributiva de seus donos difere a olhos vistos. Quer dizer: a propalada “justiça social” da progressividade alcança aleatoriamente ricos e remediados. Enfim, apenas os impostos pessoais (que incidem sobre a pessoa, não sobre a coisa), como o imposto de renda, quando os que ganham mais pagam mais, podem se prestar às escalas da progressividade.”

Em outras palavras: se se busca a função social da propriedade tributando progressivamente pretensa capacidade contributiva, acaba-se por onerar o morador dono de única propriedade de algum valor, deixando de se tributar o especulador de muitas propriedades de valor menor — individualmente, porém de

1 Cf. AIRES F. BARRETO, “IPTU – Progressividade e Diferenciação”, *cit.*, p. 9.

2 Cf. AIRES F. BARRETO, “IPTU – Progressividade e Diferenciação”, *cit.*, p. 10.

alta concentração de renda no total —, que não as utiliza para residir, mas, para explorar.

A respeito desse tratamento desigual, funesto e calamitoso, Roberto Macedo escreveu instigante artigo (realçando esse desvio tão lamentável) publicado em “O Estado de S. Paulo”, figurando hipotética discussão, transcrita em ata, levada a efeito em reunião no fictício “condomínio do conjunto residencial e comercial Cidade de São Paulo”, conduzindo o leitor a meditação, do modo subsequente:

*“O proprietário da unidade 81 argumentou que as de um dormitório estariam isentas, ao passo que a sua, de dois, mas com metragem apenas um pouco maior, já teria de pagar. Perguntou se era isso mesmo e indagou aos presentes se alguém se interessaria em trocar seu apartamento por dois desses menores, lado a lado, e se haveria impedimento de colocar uma porta unindo os dois. O proprietário das unidades 101 a 115 disse que compreendia a sua situação, e tinha imóveis nessas condições, mas a isenção de que se beneficiava lhe tirava o interesse de fazer o negócio”.*¹

Embora a argumentação tenha sido acima apresentada jocosamente, é certo que desnuda ter-se — fruto de descabido tratamento de um tributo inequivocamente real, como se imposto pessoal fosse — a obtenção de uma figura híbrida que, de um lado, para definir a base de cálculo, toma em conta o caráter real do imposto e, de outro, para definir a alíquota, atua como se de imposto pessoal se tratasse.

O autor do projeto que resultou na Emenda nº 29/2000 desconsiderou as lições do insuperável BALEEIRO, para quem o exemplo conspícuo de imposto real é o territorial, porque “(...) paga, por exemplo, o solo, o imposto territorial a tantos cruzeiros por hectares ou a 1% sobre o seu valor venal, pouco importando se o proprietário seja celibatário, ausente, rico, que o conserve na expectativa de valorização ou para caçadas”.²

O Poder Judiciário por certo eliminará a frontal ofensa ao texto constitucional originário — “introduzida” pela EC 29/2000 — e à declaração de seu conteúdo de origem pelo seu Guardião, o Pretório Excelso, por agressão a cláusulas pétreas.

Para tanto, o caminho processual indicado é a ação direta de inconstitucionalidade, que permitirá, em controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade, a pronta manifestação da mais Alta Corte do país.

E, à evidência, pertinência temática existe se proponente for a Confederação Nacional do Comércio, visto que as empresas comerciais estão estabelecidas em algum imóvel, necessariamente sujeito à incidência do IPTU ou, o que é menos provável, a possível isenção.

Nada mais lógico que em defesa dos associados dos Sindicatos que compõem as Federações que constituem a CNC, quase todas eles estabelecidos em imóveis incididos pelo IPTU, ingresse, a Confederação, com o veículo processual enunciado no artigo 102, inciso I, letra “a” da Constituição Federal, no S.T.F. para obter, em medida cautelar, a suspensão de eficácia “ex nunc” da parte da E.C. nº 29/2000, que introduziu a progressividade do IPTU.

III. RESPOSTA AO QUESITO

Apresentados e discutidos os fundamentos doutrinários e o embasamento constitucional norteadores da presente análise, a resposta ao quesito formulado é a que se segue:

Não pode o constituinte derivado promulgar emenda constitucional autorizativa de novas formas de alíquotas progressivas para o IPTU; é inconstitucional a modalidade de progressividade “introduzida” pela emenda 29/2000. O Município só pode fixar alíquotas progressivas, em relação ao IPTU, no tempo,

1 “IPTU em pauta e em Ata”, na seção “Espaço Aberto”, 8 de novembro de 2001. ROBERTO MACEDO, economista, é professor na Universidade Mackenzie.

2 *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio: Forense, 1977, p. 363.

na hipótese de inobservância aos requisitos fixados pela Constituição Federal (art. 182, § 4º, II).

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 08 de março de 2002.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional. Presidente do Conselho de Estudos

Jurídicos da Federação do Comércio e do Centro de Extensão Universitário — CEU

AIRES F. BARRETO

Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP, Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário no Centro de Extensão Universitária-SP. Professor no Curso de Especialização promovido pelo IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.