WILLIANS FRANKLIN LIRA DOS SANTOS

O ALCANCE E OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM FACE DA ATUAL DISCIPLINA NORMATIVO-CONSTITUCIONAL DO IPTU

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Especialização em Novas Tendências no Direito da Universidade Federal do Paraná.

Profª. Orientadora: Dra. Cíntia Estefânia Fernandes

CURITIBA
2002

INTRODUÇÃO.....1

1. EXTENSÃO CONCEITUAL DO DIREITO DE PROPRIEDADE PARA FINS DE IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA.....2
   1.1 Conceito e interesse do instituto para o Direito Tributário: evolução histórica.....3
   1.2 Fundamentos legais e constitucionais 9

2. QUESTÕES RELEVANTES ACERCA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU..... 11
   2.1 Breves considerações sobre os tributos de caráter dito real.....12
   2.2 Da dimensão pessoal da relação jurídico-tributária - caráter *propter rem* da exação.....14

3. DO IPTU E SUA DISCIPLINA NORMATIVO-CONSTITUCIONAL ORIENTADA PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....15
   3.1 Tríplice vetor constitucional: isonomia, legalidade e capacidade contributiva.....17
   3.2 Da extensão da cláusula *sempre que possível,* inserta no § 1°, do art. 145 da CF/88.....22
   3.3 Breves considerações sobre o escalonamento do aspecto quantitativo do IPTU – Proporcionalidade, Progressividade e Seletividade.....23
   3.4 O vetor constitucional da Função Social da Propriedade.....24
   3.5 Últimas Considerações.....26

4. CONCLUSÕES..... 28

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....31

INTRODUÇÃO:

A reflexão que aqui se tenciona realizar diz respeito à tentativa de equacionamento, numa via integrativa, da nova disciplina constitucional e, por conseguinte, também infraconstitucional do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, a fim de dimensionar algumas de suas características ontologicamente determinantes.

Estabelecidos estes limites, cumpre indagar acerca da realização do princípio da capacidade contributiva, em face da natureza *real*[1] deste tributo; não raro traduzida na progressividade de alíquotas. Quanto a esse vértice da questão, o advento da Emenda Constitucional n.º 29 e alterações por ela trazidas, admitindo expressamente a progressividade mediante escalonamento de alíquotas diferenciadas estabelecidas pela legislação infraconstitucional, aparentemente[2] pacificou o assunto nesse particular. Possivelmente assim, por força de que o IPTU[3] vem apresentando-se à Municipalidade como um instrumento de distribuição de renda[4] capaz de amenizar as desigualdades sociais em âmbito municipal.

Finalmente, é de se ter em consideração a dimensão de política social a ser implementada por ocasião da imposição desse tributo; pois, por vocação constitucional, haverá de constituir-se em instrumento hábil à consecução da função social da propriedade, cumprindo aos operadores do direito em geral e, ao Estado-Juiz em particular, velar contra distorções que possam ocorrer na imposição do tributo.

---

[1] Evidentemente, a relação obrigacional tributária tem natureza pessoal entre a pessoa política coletora e o contribuinte a quem se direciona a exação. No entanto, à falta de melhor denominação, permitir-nos-emos o uso desta expressão consagrada , inobstante tenhamos clara sua imprecisão terminológica.

[2] Mais uma vez *aparentemente*, eis que a mesma controvérsia sobre a capacidade contributiva suscitada anteriormente à referida emenda poderá novamente vir à mesa: seria juridicamente viável, tendo em conta a atual disciplina constitucional, admitir uma progressividade fulcrada exatamente numa base de cálculo já graduada segundo critérios que obedecem à capacidade contributiva, como *v.g.* os critérios de apuração do valor venal do imóvel ?

[3] Por medida de conveniência, o presente trabalho adotará a sigla IPTU para referir ao Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

[4] Entenda-se: na acepção jurídico constitucional que a expressão encerra – bem comum.

1. EXTENSÃO CONCEITUAL DO DIREITO DE PROPRIEDADE PARA FINS DE IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Já de pronto, convém partir do pressuposto de que o Direito compõe-se de um todo sistêmico e interdependente - uno em essência, mas diverso em manifestação; sem prejuízo, evidentemente, da secção de um campo determinado a fim de possibilitar análise mais detalhada, como convém ao presente trabalho.

Posto isso, a despeito de que o recorte que se pretenda aqui debater trate-se, bastante amiúde, da disciplina constitucional do IPTU impõe-se, antes disso, a meditação sobre os elementos que compõe direta e indiretamente o instituto analisado.

Da Teoria Geral do Direito, num campo de irradiação mais próximo ao Direito Privado, há de se perquirir acerca da noção e alcance do instituto da propriedade, buscando seus limites no quadrante do Direito Tributário para o fim especial de imposição de tributos ditos reais[5], haja vista que a compreensão da extensão do conceito em questão pode, além disso, corroborar na elucidação de segmentos lacunosos tocantes à realização do princípio da capacidade contributiva, mormente em face da novel dicção constitucional (EC 29/2000).

Além disso, em boa medida, a celeuma havida quanto à antinomia[6] real/pessoal teve maior aprofundamento na seara privatística do direito e, de certa forma, foi incorporada na assunção da emenda em tela.

---

[5] Obviamente há criticas, as mais diversas à classificação de tributos segundo o binômio real / pessoal, em todo caso, tal ponto vai tratado detalhadamente mais adiante.

[6] A bem da verdade, a cisão, como posta no que se refere aos tributos que tem por hipótese de incidência relação originariamente real; implica, antes em uma relação de contradição, que de bipolarização, esta sim passível de caracterizar uma *classificação*.

1.1 Conceito e interesse do instituto para o Direito Tributário: evolução histórica

Na arguta visão de FACHIN[7], a propriedade representa um dos três vértices fundantes do direito privado, ao lado do contrato e da família; representando na origem, modo de apropriação, ou mais precisamente constituiu-se, ao lado da posse, em um corpo de "títulos explicativos da relação entre as pessoas e as coisas"[8].

Sem prejuízo da análise do instituto propriedade em si, importará ainda ao tributo *in examen* a noção mais ampla[9] - de meio de apropriação - como elemento definidor da relação real sujeito/objeto, aí enfeixadas também a posse, e o domínio útil; que traduzem, aliás, a hipótese de incidência tributária do IPTU; projetada, antes na existência do liame[10] sujeito/objeto; e, portanto, ampla; que na idéia unívoca de propriedade.

Aliás, no que pertine à propriedade, cumpre referir tratar-se de relação real que se pretende mais direta e mais eficaz entre sujeito/objeto; contudo, se realiza num plano de oposição; e, portanto, negativo. Desde o nascedouro trata-se de direito de opor à coletividade o domínio sobre a coisa[11], titulado (propriedade) ou não (posse ou domínio útil).

Procedendo-se a um recorte diacrônico[12], é bastante perceptível que a idéia de propriedade tem migrado da esfera meramente privada do indivíduo para o quadrante da esfera pública, sendo a manifestação mais visível desta transição – e também a que aqui mais interessa – o hodierno delineamento da função social da

---

[7] *In:* **Teoria Crítica do Direito Civil,** p. 17-23.
[8] *Op. cit.* p. 27.
[9] Muito embora, seja de especial interesse a nova noção de propriedade que se vem desenhando nos últimos anos, razão porque merecerá tratamento individuado este instituto.
[10] Aí sim adequada a denominação real.
[11] Dentre os romanistas pátrios, EBERT CHAMOUN trata com bastante detalhamento o assunto na obra **Instituições de Direito Romano,** p. 233-279, observando inclusive a existência da idéia ainda incipiente de limitações – de ordem pública ou particular – ao direito de propriedade; que, dada a estreiteza, não pode ser identificada com a moderna idéia de função social da propriedade.
[12] Aqui, além de divisar o instituto em instantes históricos diversos, convém ter em conta uma análise filosófica dos valores sociais que lastrearam tal alteração.

propriedade[13], chancelado expressamente pela Carta Política, além de merecer regramento ordinário.

No entanto, tradicionalmente, o direito de propriedade vai associado a uma dimensão eminentemente privatística, atendendo *a priori* os interesses de seu titular, ancorado possivelmente em sua gênese negativa (direito de oposição).

Assim, desde a Antigüidade Clássica, tempo em que se consubstanciava em direito absoluto, albergando mesmo a cláusula *abutere*[14], evidenciando a total desvinculação para com a dimensão coletiva.

Com o passar do tempo, restou reconhecida a particular vocação do uso das coisas, singularmente havendo de ser apontada para o interesse comum[15].

Aliás, bem de início encarada como uma manifestação da vocação ôntica da coisa em si, que deveria ser respeitada. Em outras palavras, numa perspectiva generalizante, um bem imóvel é naturalmente vocacionado à habitação, se urbano; e, ao cultivo, se rural. Assim como um automóvel é vocacionado à locomoção de coisas e pessoas.

A cláusula *abutere,* contraponto desta face do direito de propriedade envolve a noção contrária, ou de uso diverso, ou, ainda, de inutilização intencional do bem.

O estertor, contudo, da face exclusivamente privatística do instituto em foco se deu somente na Idade Moderna[16] e se traduz na noção da permanência do instituto ainda na esfera privatística, mas em muito mitigada, mesmo nos campos de maior prevalência do caráter privatístico (como as sociedades comerciais), seara em a cláusula *abutere*[17], em atendimento ao interesse público.

---

[13] Por tratar-se de tema de capital importância, seguirá tratado com maior fôlego em tópico específico.

[14] Essa nuança, de certa forma, contradiz as demais cláusulas que dão sustento ao direito de propriedade (uso e fruição), como se aduz na nota de rodapé n.º 14.

[15] Inobstante haja dissensão acerca da origem deste percepção, parece razoável reconhecer em COMTE o gérmen de uma concepção do tradicional direito subjetivo ao coletivo, muito embora seja imprescindível registrar, o concebeu de forma absolutamente diversa ao atual entendimento da noção de coletivo e fim social da propriedade.

[16] Mais precisamente por ocasião da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, via da qual se reconheceu que a propriedade restava intimamente ligada ao uso de que dela faria o cidadão; afastando-se, portanto, das noções individualistas até então preponderantes.

[17] E, também, mas em menor escala as de usar e fruir.

Aliás, à propósito disso, é relevante que se mencione que, muito embora sua origem remonte aos meados do século passado, controvertendo-se os estudiosos sobre o local de seu surgimento – se na Inglaterra com as *limited by guarantee* de 1857, em que os sócios responderiam até o limite do capital social integralizado, em caso de liquidação; ou, se a origem seria germânica, na Prússia de 1892, com as *Gesellschaften mit beschaenkter Haftung* (sociedades de responsabilidade limitada), assemelhada as nossas sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Tal modelo foi encampado por muitas outras nações, dentre as quais o Brasil, quando em 1912 Inglez de Souza a incorporou ao ordenamento Jurídico com a revisão do Código Comercial que se dera naquela época. Analisado e revisado, transformou-se no Decreto nº 3.708/1919, ainda vigente. Muito embora, de início, na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócios tivessem a obrigação patrimonial pessoal pautada pelas quotas que subscreveu, hodiernamente ela – a exemplo da alteração do conteúdo da idéia de propriedade – tomou novos parâmetros, tanto que, advindo hipótese de liquidação da sociedade, quer por debilitada sua saúde financeira, quer por convenção dos sócios ou mesmo por findo o período ou os objetivos para que fora constituída, os sócios prosseguirão a responder com seus patrimônios pessoais pelas obrigações remanescentes, ainda limitadas pela proporção de suas quotas parte. Principiado processo de liquidação, a empresa continuará existindo até que se ultimem as obrigações contraídas, não resolvidas.

Tudo isto importa, sobremaneira, na proporção em que o legislador endereçou ao patrimônio do contribuinte, na parte em que este é integrado por imóveis urbanos, a tributação do IPTU; constituindo-se, assim, em elemento objetivo da obrigação.

Independentemente de se aceitar, ou não, a viabilidade do lançamento do IPTU mediante alíquotas diferenciadas[18], é mister se ter em conta a nova feição do direito de propriedade (função social da propriedade *etc.*), como elemento primaz para uma exegese honesta do tema.

---

[18] Assunto que será objeto de reflexão mais acurada em capítulo específico do presente.

Aliás, tão grande é a mudança de referencial no que respeita ao direito de propriedade, que uma de suas mais tradicionais feições vai por terra por ocasião do advento da MP n.° 2.220/2001[19], na medida em que dispõe sobre a concessão de uso especial[20] de bens públicos imóveis ocupados; até então alijados de qualquer possibilidade nesse sentido.

Trata-se, como se vê de panorama muito diverso daquele em que o poder de fato exercido por particular sobre eventuais bens públicos não induzia sequer à posse, mas era entendido como mera detenção, proveniente de atos de permissão ou de tolerância estatal; caracterizados pela evidente precariedade da tolerância de apropriação.

A concessão introduzida pela MP em questão reflete um novo conceito, posto que sua moldura acresce um sentido acentuadamente bilateral[21] ao uso do imóvel, excluído o caráter precário, e portanto unilateral, que caracterizava a concessão e a permissão até então.

Perfilha igualmente neste sentido, a recente Lei n.° 10.257/2001 (Estatuto da Cidade), que regulamenta os arts. 182 e 183 da CF/88, estabelecendo diretrizes de política urbana, além de introduzir alterações substanciais[22] na feição da política urbana. De início, cumpre esclarecer que já o *caput* do primeiro artigo do Diploma "estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da

---

[19] Muito embora coubesse aqui breve comentário sobre a impropriedade da regulamentação constitucional pela via eleita pelo Executivo, limitar-nos-emos a pontuar que Medida Provisória destina-se a situações fáticas urgentes e cuja relevância, ladeada do pressuposto de urgência, não permita a apreciação da matéria pelo poder competente (Legislativo), pena de usurpação de competência. Bem se vê, *in casu*, a inocorrência dos pressupostos constitucionais ao regular uso de MP. Contudo, importa ao presente estudo tão só o que o mérito da MP em tela reflete no instituto propriedade.

[20] Regulamentando, portanto, parágrafo primeiro do art. 183 da CF/88.

[21] O direito do possuidor vai assim enunciado no *caput* do art. 1° da MP 2.220, de 04 de setembro de 2001.: *Art 1°. Aquele que, até 30 de junho de 2001, possuiu como seu, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, até duzentos e cinqüenta metros quadrados de imóvel público situado em área urbana, utilizando-o para sua moradia ou de sua família, tem o direito à concessão de uso especial para fins de moradia em relação ao bem objeto da posse, desde que não seja proprietário ou concessionário, a qualquer título, de outro imóvel urbano ou rural.*

[22] Dezenas de instrumentos de política urbana (dentre eles, o IPTU, a desapropriação, estabelecimento de critérios individuados para uso e parcelamento racional do solo urbano, além de instituição de órgãos populares para o específico fim de gestão democrática da cidade.

propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental". Havendo matéria expressamente contemplada como sendo de ordem pública, seu conteúdo haverá de merecer obrigatória observância; sendo que, nesse passo, elege o IPTU como instrumento de política urbana.

Por conta destas razões, cumpre reiterar que a incidência tributária de tributos cuja relação obrigacional envolva direitos reais, a exemplo do que ocorre nos demais ramos do Direito, reflete fortemente as transformações que o direito subjetivo de propriedade vem sofrendo, mormente as últimas e mais acentuadas.

Nessa medida, trata-se de uma situação jurídica complexa, compreendendo – não somente direitos, mas também deveres –, daí por que o titular do direito de propriedade terá de reconhecer, a par dos seus (de índole privatística); outros, de natureza social, sendo certo que tal situação se encampa no tratamento tributário a ele reservado[23], como de fato acontece, com a disciplina progressiva extrafiscal do IPTU e, mesmo, a progressividade fiscal[24].

Isto tem pertinência à matéria aqui posta, na medida em que bem entendida a dimensão que empresta caráter real[25] ao IPTU, melhor se poderá encarar as conseqüências de eventual sujeição deste tributo à critérios subjetivos para alcançar o princípio da igualdade tributária, aí entendido o princípio da capacidade contributiva, como se verá oportunamente[26].

A se ter em conta, a principal reflexão doutrinária acerca os presente tema, cumpre registrar que, de seu turno, PONTES DE MIRANDA[27] assevera que: "Há obrigações ligadas a direitos reais, principalmente a direitos reais sobre prédios. Fala-se, então de ônus reais e de obrigação ***propter rem.***" (destaque original); sendo que

---

[23] Embora não exclusivamente, o veio maior desta manifestação é o escalonamento por alíquotas progressivas.

[24] Sujeita, todavia, a controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, como se verá mais adiante, ao se tratar da progressividade em matéria de IPTU.

[25] Evidentemente, embora cumpra se valer da tradicional denominação *real*, há de se ter em conta sua imprecisão. Imprecisão, aliás, que muito motivou a concepção opositiva entre *real e pessoal*.

[26] No capítulo respectivo do presente.

[27] **Tratado de Direito Privado,** Parte Especial, Tomo XVIII, p. 24.

mais adiante[28], retoma: "O ônus real é direito de crédito que consiste em direito a prestações ligadas ao bem, semelhantemente – não identicamente – ao direito hipotecário ... *(omissis)*. E, finalmente, conclui[29]: "O ônus real, não é real como os direitos reais limitados porque grava o bem, mas apenas porque se liga à titularidade do proprietário ou dos direitos reais limitados, ou da posse... *(omissis)*".

Na mesma linha de raciocínio, BECKER[30] vê o IPTU como um autêntico imposto sobre a existência de direitos[31], no que é secundado por NAVARRO COÊLHO[32], que lembra que o núcleo da hipótese de incidência é o direito real da pessoa e não a coisa em si. Não por outra razão, adere à idéia de que é viável a aplicação do princípio da capacidade contributiva *in casu:*

> O imposto é pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto predica a Constituição. Ora, os impostos sobre a renda e o patrimônio são os que mais se prestam ao princípio da pessoalidade e da capacidade contributiva(renda ganha pelas pessoas e patrimônio das pessoas) . A propriedade tributada é a de terrenos e edifícios localizados na área urbana dos municípios, excluídos os terrenos e prédios rústicos sitos na área rural, cuja propriedade, no concernente aos terrenos, dá suporte ao imposto territorial rural. No IPTU repete-se a temática da consonância do CTN com a Constituição quanto a definição dos seus contribuintes. A CF/88 fala em propriedade, e, pois, numa acepção estrita, somente seriam os proprietários os únicos contribuintes do imposto. Todavia, o CTN estende aos titulares do domínio útil de imóvel aforado(enfiteuse) e aos possuidores *ad usucapionem* a condição de sujeitos passivos da relação jurídico tributária.[33]

Na verdade, ele rejeita[34], outrossim, a posição da doutrina tradicional – e, em boa parte hoje sobrepujada – que concebe o IPTU como tributo real, aduzindo que tal classificação não se reveste de caráter jurídico.

---

[28] *Op. cit.*, p. 25.
[29] *Op. cit.*, p. 26.
[30] *In:* **Teoria Geral do Direito Tributário.**
[31] No caso, direitos sobre a propriedade imobiliária.
[32] *In:* **Curso de Direito Tributário Brasileiro.**
[33] Op. cit., p. 517.
[34] *In:* **Comentários à Constituição de 1988. Sistema tributário.** p. 249-250.

1.2 Fundamentos legais e constitucionais

De lege lata, os impostos reais em geral e o IPTU em particular, são objeto de regramento detalhado, inclusive em nível constitucional, onde se encontram suas diretrizes fundantes, a começar pela distribuição de competência municipal para o regramento ordinário de sua imposição.

Ora, considerada a hierarquia de normas, apercebe-se que atribuiu o legislador constituinte grande importância à matéria, ao ponto de erigir expressa dicção no sentido de que, sempre que possível, caberá a observância da gradação dos impostos consoante a capacidade contributiva do contribuinte, a fim de realizar a função social da propriedade.

No que respeita ao sujeito ativo eficiente da imposição[35], o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tributo de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal[36]; ressalvada expressamente a possibilidade – excepcional – de a União instituí-lo e cobrá-lo no que se refere aos imóveis situados em Território Federal ainda indiviso em Municípios (CF/88, art. 147).

Em nível infraconstitucional, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana vai tratado pelos arts. 32 a 34 do CTN, sujeito ainda às disposições gerais do título e capítulo e, sobretudo, às normas gerais de Direito Tributário, contidas no *Livro Segundo* do Código Tributário Nacional.

De seu turno, o núcleo semântico do *caput*[37] do art. 32, que visa a apresentar os elementos que compõe o tributo em tela e, dessa forma, conferir-lhe identidade; identifica já de pronto como hipótese de incidência tributária "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão", desde que localizado em área urbana[38].

---

[35] Aí entendido o ente a quem a distribuição de competências constitucional atribui a faculdade de impor e cobrar a exação.

[36] Conforme distribuição de competências constitucional: CF/88, art. 156, I, c/c. art. 147, *in fine.*

[37] CTN: "Art. 32. O imposto, de competência dos Município, 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.

[38] Cuja definição para fins da imposição encontra-se no § 1º do respectivo artigo.

Quanto à identificação do sujeito passivo do tributo, o art. 34 do CTN determina que "Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu *possuidor a qualquer título.*" (destaque não original).

Evidentemente, não será qualquer espécie de posse que deflagrará a incidência e exigibilidade do IPTU, mas somente aquela em que o possuidor se comporta como se legítimo proprietário do imóvel[39]. Desta forma, as relações locatícias, comodatícias, pignoratícias *etc.*, cuja raiz da posse tem natureza eminentemente .

2. QUESTÕES RELEVANTES ACERCA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Por se tratar de ciência social, qualificada pelo característico da prescritividade, o Direito necessariamente reclama por uma exegese consoante uma lógica deôntica, como bem assevera BARROS DE CARVALHO[40].

Assim e ademais por tratar-se de ciência que se constrói por meio do discurso, é natural a existência de discordância semântica e, igualmente é natural, mas muito saudável a reflexão acerca desse fenômeno.

De lege lata, reserva o Direito Positivo a expressão *fato gerador* para a hipótese, cuja verificação fática, ensejará a exigibilidade do tributo; revelando deficiência expressiva a seleção vocabular em face do fenômeno que visava a exprimir.

Eis porque sofre severas críticas da Doutrina[41], em diversas ocasiões, propôs denominações outras para o fenômeno, de sorte a vencer tal problema. Assim foi que,

---

[39] Vez mais socorrendo-se de noções mais próximas ao Direito Civil, cumpre registrar que a posse em questão haverá de ser qualificada pelo elemento subjetivo *animus domini,* em analogia àquela exigida para a usucapião.

[40] **Curso de Direito Tributário.** p. 6.

[41] Mencionando-se principalmente: AUGUSTO BECKER, PAULO DE BARROS DE CARVALHO, AMÍLCAR FALCÃO, entre tantos mais.

a partir do reconhecimento da dualidade do fenômeno (grosso modo hipótese legal / advento fático), advieram denominações que tomassem em conta tal dicotomia, delas exemplificativamente: Fato imponível em concreto/fato imponível em abstrato, hipótese de incidência/suporte fático, hipótese de incidência/fato gerador.

No entanto, maior razão parece assistir à opção pela expressão *hipótese de incidência tributária,* aduzindo as razões de completude semântica, consistentes em que a idéia de hipótese bem esclarece o conteúdo condicional do conceito, em parte fático e, noutra parte hipotético, mas em qualquer caso, referindo à uma conseqüência tributária.

2.1 Breves considerações sobre os tributos de caráter dito real:

A classificação dos impostos segundo o critério real e pessoal, decorre não apenas da analogia à classificação de direitos da seara privatística, como também reflete uma determinada visão acerca do liame obrigacional de natureza tributária.

Quanto à primeira observação, não suscita qualquer questionamento além da mera constatação de um fato.

Quanto à segunda, todavia, a situação é diversa, posto que o reconhecimento, ou não, da validade da distinção opera efeitos importantíssimos na exegese tributária, sobretudo no que importa aos tributos cuja hipótese de incidência tributária se volte à estrita patrimonialidade[42] do contribuinte; ou, mais adequadamente, cuja hipótese de incidência tributária se volte, antes ao elemento material (aí entendido como fenômeno ou coisa), que às qualidades do sujeito passivo.

Eis, aí, onde residiu por muito tempo uma justificativa para que não se instituíssem alíquotas nos impostos cuja hipótese de incidência tributária contemplasse

---

[42] Evidentemente, todo tributo, até por definição legal é contraprestação pecuniária; e, por isso mesmo, está projetado sobre a patrimonialidade. Contudo, o exato sentido de patrimonialidade *in casu* é a aquela constituída por bens corpóreos , para o caso do IPTU, de bens imóveis.

a propriedade ou a posse de bens, que é um ponto nodal desse estudo e que vai tratado nos parágrafos seguintes.

Dada a ambivalência de inúmeros institutos da Teoria Geral do Direito, senão da maioria deles; costumou-se agrupá-los, segundo identidades, no mais das vezes consoante uma bipolarização ou tripolarização de semelhantes.

Pois bem, o ramos tributário é profícuo nesta seara e, dentre as classificações a que são sujeitadas as diversas espécies tributárias, a que interessa mais de perto ao presente recorte é a divisão dos tributos segundo o binômio real/pessoal.

Entendem-se, tradicionalmente[43], os tributos ditos reais como sendo aqueles cobrados em razão do patrimônio; e, pessoais, aqueles cuja imposição levaria em conta qualidades pessoais[44] do contribuinte.

Atentando mais detidamente a questão inúmeras vozes[45], apontaram a inadequação lógica da epigrafada divisão, alguns vislumbrando a questão sobre a ótica da pessoalidade de todos os impostos[46] (NAVARRO COELHO[47]), outros pousando os olhos sobre o parâmetro objetivo da *questio,* de forma a reconhecer validade da idéia de tributo real[48], na medida em que a figura do contribuinte é abstrata em face da hipótese de incidência tributária (HARADA[49]).

Eis, portanto, os extremos do pêndulo. De um lado, é absolutamente procedente o reconhecimento do caráter pessoal que informa, sobretudo, a imposição do tributo, em face de seu sujeito passivo.

Contudo, trata-se de uma generalização um tanto arriscada, caso não seja devidamente circunscrita pela consideração de que essa dimensão pessoal tem raiz justamente na noção de obrigação tributária, que se estabelece entre o

---

[43] Evidentemente, trata-se aqui de uma camada de linguagem cujo nível de formalização é mínimo ou nulo, quanto ao rigor na expressão da idéia que encerra; contudo, em tempos passados encampou indevidamente discursos jurídicos que se pretendiam científicos.
[44] Mas, sempre dentro de um critério objetivo.
[45] Desde BECKER até NAVARRO COELHO.
[46] Posto entender que todos os impostos seriam pessoais, em vista de que necessariamente atingem a pessoa do contribuinte.
[47] *In:* **Curso de Direito Tributário Brasileiro.**
[48] Partindo de analogia com o direito real.
[49] *In:* **Sistema Tributário do Município de São Paulo.**

fisco/contribuinte, mesmo nas hipóteses de incidência tributária sobre bens de que seja titular o sujeito passivo.

À primeira vista parece tautológico afirmar que a relação tributária tem fundamento sobre o fato de ser o contribuinte proprietário de um bem, posto que evoca discussão semelhante à de que a somente existiria um direito pessoal sobre a coisa (oponível à coletividade), em vez de uma relação real. Entretanto, é de capital importância ter em mira que é justamente por isso – o reconhecimento de elementos pessoais nos impostos ditos reais – que se admite a plena realização do princípio da capacidade contributiva, na medida em que merecerão graduação conforme a aptidão do contribuinte.

No entanto, houve tempo em que não se destinava reflexão mais profunda a tal viés; sobretudo, por deixar-se de lado uma incursão crítica na seara do Teoria Geral do Direito, segmento que informa a noção e a extensão do conceito de relação real; ou, mais simplesmente, de direito real; importando, contudo, vez mais referir que não se trata de deformação de noção afeita à secção privatística do direito de modo a que se ajuste ao quadrante publicístico, mas de uma análise integrativa a partir de uma categoria que pertence antes à Teoria Geral do Direito e que, manifestar-se-á de uma forma ou de outra, conforme evocada num daqueles quadrantes.

2.2 Da dimensão pessoal da relação jurídico-tributária - caráter *propter rem* da exação:

Ainda que outro seja o tema deste capítulo, cumpre referir, ainda que brevemente, ao parâmetro da função social da propriedade; posto que assume posto de elevada importância dentro da equação da relação jurídico-tributária, entendendo-a como o todo em que a faceta da dimensão pessoal é o segmento mais relevante.

De logo, incumbe reconhecer que existe dissidência sobre o caráter real[50] de tributos que, num primeiro momento, parecem dirigir a sujeição da relação tributária à coisa em si. A bem da verdade, o sujeito passivo assim é reconhecido normativamente dado a possibilidade que tem de opor à coletividade os direitos que detém sobre a coisa; e, nesse viés, é que lhe surge o dever jurídico de recolhimento do tributo, o qual incide; portanto, sobre o direito de propriedade, entretanto imantado pelo bem[51], daí imputar-se-lhe a característica *propter rem.*

Ora, muito embora enseje dissensão[52] entre os teóricos do Direito o aspecto *proper rem* da relação jurídica de imposição tributária suscitada pela ligação[53] do sujeito passivo a um bem de natureza imóvel; trata-se, talvez por conta disso, de parâmetro imprescindível à compreensão do IPTU em face da nova sistemática normativo constitucional introduzida pela Emenda Constitucional n.º 29; que instituiu a cobrança deste tributo mediante alíquotas diferenciadas, independentemente de fatores extrafiscais. Em assim procedendo o legislador constitucional, rompeu com uma tradição, embora como antes mencionado em capítulo próprio, ainda persistente pelo menos no Direito Positivo, visceralmente ligada à concepção dualista dos tributos quanto à projeção da hipótese de incidência tributária sobre o aspecto pessoal ou material fático.

Evidentemente que, como brevemente anotado, melhor razão perfilha a quem vislumbra antes o aspecto *propter rem* que vincula a exação à coisa e, por conseguinte, ao seu proprietário; de tal sorte que leva à conclusão de que o objeto da hipótese de

---

[50] Convém, aqui, referir às lições de BECKER, ROQUE CARAZZA e da grande maioria acerca do tema que reconhece que a relação jurídico-tributária é essencialmente pessoal, quer seja incidente sobre o direito de propriedade da pessoa em vez de projetar-se sobre a coisa. Evidentemente, alguns vão além, convidando a que se tenha em mesa que o caráter real, ou mais adequadamente *propter rem* desse tributo, haveria de ser mitigado ante o necessário respeito à capacidade econômica do contribuinte. E há, ainda, quem entenda (como ELIZABETH NAZAR CARRAZZA), segundo uma análise sistemática dos vetores constitucionais atinentes, que é absolutamente recomendável que a tributação possa graduar-se segundo a universalidade do patrimônio do contribuinte, operando-se aí sim justiça fiscal e social.

[51] Não é demasiado, nem perfunctório, registrar que prova disso é que o proprietário, enquanto à coisa ligado por esse laço (de propriedade), responderá com outras parcelas de seu patrimônio pela dívida, não só com o bem (objeto da exação) em si.

[52] Sobretudo, quanto à opção pela análise do aspecto objetivo ou subjetivo da *questio.*

[53] Que poderá ser, para tal fim, de propriedade, posse, domínio útil *etc.*

incidência tributária se projeta sobre o próprio fato de existir um vínculo entre o contribuinte e um dado bem que lhe determina a prestação pecuniária correspondente ao Fisco.

Do contrário, ou se reconheceria instância pessoal por conta de generalização exacerbada do simples fato de que o tributo seria sempre pessoal por envolver sempre um sujeito passivo pagador, que é o contribuinte; o que, aliás, se bem sopesado, corrobora o que foi dito há pouco. Ou, então, implicaria em retomar o reconhecimento de que a materialidade fática emoldurada pela hipótese de incidência tributária seria alheia ao sujeito passivo, fulcrando-se preferencialmente sobre a coisa; ensejando, como já mencionado, a conclusão de que não se pode admitir elementos pessoais em meio aos impostos ditos reais.

3. DO IPTU E SUA DISCIPLINA NORMATIVO-CONSTITUCIONAL ORIENTADA PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:

Antes de se enfrentar o regramento constitucional do sistema tributário nacional, importa e muito, tecer algumas considerações, ainda que breves, a respeito da natureza jurídica dos princípios jurídicos e da sua força normativa.

Tende o Direito Moderno[54] a reconhecer força normativa e, ao mesmo tempo, encaminha-se a concluir eficiência temporal imediata de muitos dos princípios do direito, sobretudo aqueles concernentes à realização da Justiça.

Dentre os últimos e para os limites do presente trabalho, incumbe destacar o da Isonomia, o da legalidade e o da capacidade contributiva; cuja articulação harmônica resultaria na Justiça Fiscal.

---

[54] Que aí poderá ser entendido como a chamada *Era do Direito Racional,* no dizer de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. (**Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação,** p. 64-70), que encampa o período dos séculos XVII-XVIII.

3.1 Tríplice vetor constitucional: isonomia, legalidade e capacidade contributiva:

De princípio, cumpre esclarecer que a isonomia, de rigor, embora de caráter dúplice, detém uma faceta mais evidente – composta pelo comando positivo de tratamento igual aos iguais. Esta sua concepção positiva (de índole notadamente formal) logrou ápice em KELSEN, na proporção em que defendera em seu *corpus* teórico[55] que, por força da própria ordenação interna do sistema, estaria reservada uma igual eficácia da norma às situações jurídicas de mesmo teor.

No entanto, modernamente tem reconhecido a Doutrina a importância de um segundo desdobramento do princípio, atentando para o comando negativo encastelado na norma em questão; que reflete justamente o clássico conceito aristotélico de justiça distributiva. Eis aqui, talvez, o mais importante dos princípios constitucionais que norteiam a aplicação do IPTU; posto que o comando negativo – tocante à atenção àquilo em que os sujeitos destinatários da norma tributária se desigualam, muito embora o aspecto formal de igualdade perante a Lei esteja aparentemente[56] satisfeito, como em KELSEN.

---

[55] Notadamente em **Teoria Pura do Direito.**

[56] Aparentemente, posto que em contraposição à idéia de igualdade material. Não se olvide, contudo, de que KELSEN vislumbrava na **norma hipotética fundamental** todo o poder fundante do sistema; a qual, embora imaginária, havia de refletir a vontade do Estado. Aliás, KELSEN é categórico quanto a que "a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não poder ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental [grundnorm]" (**Teoria Pura do Direito,** p. 269). A propósito, LUÍS ROBERTO BARROSO, *in* "Interpretação e Aplicação da Constituição", Editora Saraiva, 1996, p. 153, analisando os princípios da supremacia da Constituição, em relações às normas infraconstitucionais, revela: *"Saindo do plano da teoria geral e das considerações metajurídicas, a supremacia constitucional, em nível dogmático e positivo, traduz-se em uma superlegalidade formal e material. A superlegalidade formal identifica a Constituição como a fonte primária da produção normativa, ditando competências e procedimentos para a elaboração dos atos normativos inferiores. E a superlegalidade material subordina o conteúdo de toda a atividade normativa estatal à conformidade com os princípios e regras da Constituição. A inobservância dessas prescrições formais e materiais deflagra um mecanismo de proteção da Constituição, conhecido na sua matriz norte-americana como judicial review, e batizado entre nós de 'controle de constitucionalidade'.*

Evidentemente, este esquema de peso e contrapeso enseja problemas na aplicação da norma (já que ambos cogentes), até porque em certa medida está em antinomia com o princípio da legalidade estrita[57], que se traduz na tipicidade cerrada das formas tributárias[58]. Mas, por outro lado, na medida em que se atende à legalidade, nesse mesmo passo, está-se a atender à abstrata igualdade que todos, em identidade de situação, têm diante da Lei. E, mais; sendo de determinação cogente e expressa, constitucional e infraconstitucional, que haverá o Estado de garantir a isonomia de tratamento aos cidadãos, cumprida essa, está-se reflexamente cumprindo com a legalidade estrita. Referido princípio restou aglutinado no art. 37 da CF/88; sendo sua principal característica a de delimitar o agir administrativo na forma e nos limites previstos, expressamente, por Lei.

Retomando, contudo, o tema inicial deste capítulo; é de se ter em conta que, em estando aberto o conteúdo da faceta negativa da norma, poderia render espaço ao arbítrio puro e simples do executor da Lei. Dessa forma, não só o império do ordenamento restaria ferido, como e principalmente, o próprio princípio da isonomia.

Evidencia-se, portanto, a dificuldade da perfeita aplicação do princípio, conglobados seu caráter positivo e negativo – a definição de parâmetros com amparo na ordem jurídica bastantes a justificar o tratamento diferenciado aos destinatários da norma.

O arbítrio ou, mesmo, a ideologia[59], poderão encontrar ali campo fértil à assunção de indevidos privilégios. Para não deixar de exemplificar, constituições pretéritas a de 1988 traziam em si vantagens tributárias endereçadas a determinados segmentos sociais, sem que houvesse qualquer razão jurídica a tanto.

---

[57] Aliás, hoje já se fala em princípio da juridicidade, ligado intrinsecamente à verdade material e, portanto, à justiça distributiva.

[58] E, portanto, acabaria por refletir a igualdade formal.

[59] É despiciendo se falar na inexistência de neutralidade nas ciências humanas, haja certo que se sabe mesmo o discurso marcado pelo histórico do elocutor. Todavia, cumpre circunscrever o sentido de *ideologia* na forma como referido no corpo do texto – assunção dos interesses de um determinado grupo, sem que tal distinção encontre eco na idéia de efetiva equiparação de desiguais. Em suma, avizinha-se da idéia de privilégio.

Arriscaríamos, entretanto, afirmar que a mola mestra capaz de esclarecer, sem prejuízo à legalidade[60] e à contento, o teor aberto do comando negativo, resida num escalonamento dos princípios máximos e fins do Estado; razão de ser, aliás, da Carta Política.

Tal se justifica, inclusive da já invocada lógica *kelseniana,* eis que uma vez positivados interesses políticos por meio de Poder Constituinte originário, nada há que se falar em encampamento de interesses de grupos[61].

Ora, e tanto importa ao tema desenvolvido, está entre os fins do Estado Brasileiro o atendimento à igualdade material, inclusive ao ponto de preocupar-se em reduzir as desigualdades sociais e regionais:

> Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> **I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;**
> II - garantir o desenvolvimento nacional;
> **III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;**
> IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (negritos não originais).

De outro lado, o parágrafo primeiro do art. 145 da Carta Política, determina, ainda que com aparente eficácia contida, que:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> **§ 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,**

---

[60] Ou melhor, legalidade no sentido de que o cumprimento dos comandos legais deverá servir de barramento ao arbítrio dos agentes do Poder.

[61] Apesar de que, nada impede que formalmente, ainda que em regime democrático, possam erigir-se disposições constitucionais contrárias ao interesse geral da nação. O desenvolvimento dessa idéia levaria necessariamente a considerações sobre idéias de justiça formal ou substancial, o que foge ao escopo do presente trabalho, parecendo suficiente a menção do assunto.

respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

É aparente a eficácia contida porque o comando é imperativo na proporção em que determina a graduação pessoal do imposto sempre que a natureza do tributo permita-o[62].

Eis, pois a esfera onde emerge a noção de capacidade contributiva, que merece ser encarado como desdobramento da idéia da perfeita isonomia[63]

Ademais, deve-se à juridificação do processo de obtenção de receita derivada, a adequação à Lei (legalidade), o tratamento igual aos contribuintes em igual situação (isonomia, na cogência positiva) e o tratamento dos desiguais na medida desta desigualdade (isonomia na cogência negativa, secundada pela atenção à capacidade contributiva).

Diante de um quadro como esse, impossível separar-se em departamentos estanques os princípios que presidem à lógica tributária. Não por outra razão já alertava BECKER que até a propalada autonomia dos ramos do direito tem caráter unicamente didático, razão porque – assevera – mesmo um único instituto poderá ter autonomia[64].

Focalizando, no entanto, com maior atenção o Princípio da Capacidade Contributiva, verifica-se mais um imbricamento, e da maior relevância: por se tratar de um instrumento de atenção aos elementos de pessoalidade constantes na imposição tributária e, mais ainda, de superação de desigualdades; constitui-se o no princípio mor no que respeita à realização da igualdade material, à vista de que atende às desigualdades entre os contribuintes.

Não é de hoje que se preocupa o ordenamento jurídico-constitucional em que o sacrifício determinado pela contribuição tributária se distribua consoante as possibilidades individuais.

---

[62] Já vem de longe a crítica doutrinária à expressão *sempre que possível,* justo porque de todo desnecessária, além de imprecisa.
[63] Pelo menos, no ramo tributário.
[64] *In:* **Teoria Geral do Direito Tributário.** p. 27-32.

Nessa perspectiva, evidenciam-se dois elementos que compõem a equação do princípio em comento: de um lado existe a conveniência de distribuir o ônus tributário, envolvendo um juízo de possibilidade de graduar o *quantum* da contribuição; e, de outro, presentifica-se – atendendo à pessoalidade do contribuinte e, por conseguinte, à sua capacidade econômica para contribuir –, a atenção[65] à gradação consoante à possibilidade econômica do pagador em fazê-lo.

Como os demais princípios, o da capacidade contributiva, mormente quanto ao segundo elemento acima enunciado, tem caráter limitador à atividade do legislador e, tributariamente, à limitação da imposição, inclusive quanto ao aspecto quantitativo.

Nessa medida, por via negativa, veda atividade confiscatória. Quanto à noção de confisco, envolve certa dificuldade quanto aos exatos contornos. Todavia, parece existir consenso quanto à extensão de sentido de impedimento à invasão ao mínimo essencial do contribuinte; que, afinal, além de vir garantido pelo princípio da capacidade contributiva, é uma garantia da pessoa, inserta na cláusula da dignidade humana[66].

Justifica-se uma exegese nessa linha em vez de outra patrimonialista que enveredasse pela garantia do direito à propriedade[67], haja vista que a Carta Política em inúmeros momentos e, numa visão sistemática, erige como valor mor a dignidade da pessoa humana, de sorte que a propriedade haverá de ser identificada também como integrante de uma moldura maior e não como garantia concorrente e autônoma.

Postas estas premissas e limites, já passa a ser possível vislumbrar contornos mais definidos do princípio em exame, sobretudo em face do objeto da presente – o IPTU.

Vê-se, pois, que admitirá o IPTU subsunção ao princípio da capacidade contributiva, na proporção em que é perfeitamente possível graduá-lo consoante a capacidade econômica do contribuinte; o que se realiza incipientemente por meio da Planta de Genérica de Valores que estabelece a base de cálculo deste tributo; mas,

---

[65] Que em linguagem normativa haverá de se traduzir por presunção.
[66] CF/88, art. 5º.
[67] Que também é garantido pelo princípio da capacidade contributiva.

mais ainda se realiza por meio da graduação de alíquotas, desde que fundadas em critério objetivo para superação de desigualdades fáticas entre os que vão suportar o ônus.

3.2 Da extensão da cláusula *sempre que possível,* inserta no § 1º, do art. 145 da CF/88:

A Constituição Federal consigna textualmente que os impostos haverão de sempre respeitar a pessoalidade do contribuinte, de forma a manter consonância com sua capacidade econômica.

Evidentemente está a tratar da capacidade contributiva, erigindo-o à princípio de obrigatória observância. No entanto, insere a cláusula *sempre que possível.*

A primeira anotação a esse respeito é a de que em Direito, assim como em qualquer outra área, qualquer comando prescritivo somente será passível de tradução no mundo fático caso exista a possibilidade de fazê-lo.

Nessa perspectiva, tratar-se-ia de minudência desnecessária e até mesmo perniciosa no texto a inclusão da condição acima referida; haja vista que, na medida em que de início parece referir a um falso problema.

Falso, desde que tomada a premissa antes posta[68] como verdadeira. No entanto, em se atendendo ao princípio exegético de que a dicção legislativa prescinde de palavras inúteis; e, pela própria cogência intrínseca desse tipo de discurso, merecerão atenção todas as palavras do comando normativo; ainda que, por conta de eventual imprecisão, sejam integradas semanticamente via exegese sistemática.

Pois bem, a se considerar esse viés, caso de fato desejasse o legislador constitucional condicionar a eficácia do princípio da capacidade contributiva[69] a uma

---

[68] De que, por uma imposição lógica, o discurso prescritivo somente poderia cogitar sobre condutas possíveis; pena de negar-se a si próprio.
[69] Contido na proposição cogente do artigo 145 da CF/88.

possibilidade material do tributo a que hipoteticamente se destinasse; manifestar-se-ia um problema, qual seja, determinar a extensão da aludida possibilidade.

3.3 Breves considerações sobre o escalonamento do aspecto quantitativo do IPTU – Proporcionalidade, Progressividade e Seletividade

Como antes mencionado, e para evitar o advento de possível antinomia com relação à condição restritiva inserta no § 1º do art. 145, onde repousa igualmente o comando de atenção à capacidade contributiva do contribuinte, vale ingressar no mérito dos mecanismos objetivos que permitem a administração graduada dos tributos.

Assim, como a efetivação do princípio em tela exige um mecanismo de aferição objetiva ou, pelo menos, que possa com a segurança devida refletir numa escala objetiva os elementos de pessoalidade do tributo; importa localizar a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade dentro desse panorama.

Vez mais cumpre referir que existe uma forte e justa tendência no sentido de reconhecer o parâmetro pessoal dos impostos cuja hipótese de incidência tributária se projeta sobre a patrimonialidade do contribuinte a ela se vinculando de forma *propter rem*, como no caso do IPTU; razão porque poderá esse tributo subsumir-se à completa moldura do anseio político traduzido no princípio constitucional da capacidade contributiva.

A proporcionalidade pouco contribui dentro desse panorama, na medida em que suscita a o aumento do tributo em razão da base de cálculo sobre a qual recai a alíquota. Desse modo, não atende à justa divisão do sacrifício comum representada economicamente pelo pagamento do tributo. No que pertine ao IPTU especificamente, comumente ele é graduado de acordo com a Planta Genérica de Valores, via da qual a Municipalidade divide em setores sua circunscrição territorial, atribuindo valores venais aos imóveis, conforme sua localização.

A progressividade, por sua vez, implica no escalonamento de alíquotas, que haverão de aumentar progressivamente, na razão direta do aumento do valor da base de cálculo. Com isso, transcende-se o mecanismo singelo da proporcionalidade, alcançando-se uma projeção de maior penetração sobre a parcela de patrimônio imobiliário de maior valor. Ademais, isso se justifica na medida em que a dicção constitucional em tela parte do princípio de que os impostos devem, em princípio, ser graduados; e, portanto, progressivos[70].

Finalmente, cumpre dizer que, ao inserir a expressa possibilidade de composição de alíquotas diferenciadas em razão da destinação e da localização do imóvel, a EC n.º 29/00 estatuiu a seletividade à seara do IPTU até então reservado aos impostos cuja hipótese de incidência tributária se projetasse sobre bens, valorando-os conforme a destinação, revelando portanto o horizonte de graduação conforme a essencialidade do bem.

3.4 O vetor constitucional da Função Social da Propriedade:

Como já mencionado alhures, a propriedade, muito embora tivesse enfeixados seus elementos constitutivos em um pólo inicialmente individual; migrou o tempo para sentido inverso, ao ponto de paulatinamente vir incorporando, a par dos direitos individuais de senhorio sobre a coisa, outros de caráter coletivo, inspirados pelo interesse da coletividade.

De início a noção de propriedade voltada ao individual imantava o sistema do direito privado, já que desde a origem a propriedade afigurava-se como um direito absoluto que atribuía a seu titular o poder de usar, gozar e abusar da coisa. Somente vencida considerável etapa de tempo que o direito subjetivo de propriedade passou a incorporar uma função, voltada ao interesse comum.

---

[70] Portanto, haverá de ser estruturado, de modo a que as alíquotas aumentem na razão direta do aumento da base de cálculo do tributo.

Evidentemente que, numa sociedade politicamente organizada, um anseio coletivo tende a positivar-se por meio da atividade legislativa; e, tal ingressou no ordenamento constitucional brasileiro em 1934, muito embora já constituísse objeto de reflexão deste tempo anterior.

Assim, e para centrar essa primeira incursão no assunto apenas em nível constitucional; é de se registrar que a determinação de que a propriedade contivesse em si esse interesse coletivo (consubstanciado na função social), somente encontrou amparo na Constituição Federal de 1934[71], que assim se manifestava:

> Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:
> *(omissis)*
> 17) **É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar.** A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior. (grifos apostos).
> *(omissis)*

No que foi secundada pela Constituição Federal de 1946, que assim tratava do tema:

> Art. 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.

A Constituição Federal de 1967, de seu turno, consagrou a expressão função social da propriedade:

> Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:
> *(omissis)*
> III - função social da propriedade;
> *(omissis)*

---

[71] As Cartas Políticas que a precederam não referiam expressa ou implicitamente à função social da propriedade, no entanto isso não impediu eventual incursão da legislação infraconstitucional na seara, não convindo maior digressão acerca disso.

Finalmente, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo quinto[72], inobstante garanta, no *caput*, a inviolabilidade ao direito à propriedade, ao mesmo tempo determina a inclusão de elementos coletivos nos posteriores incisos XXII e XXIII, determinando que "XXII - é garantido o direito de propriedade"; todavia, inserindo a limitação de que: "XXIII - a propriedade atenderá a sua função social".

Ora, não se pode descurar que essa nova moldura do direito de propriedade reflete-se diretamente sobre o IPTU, eis que esse tributo tem como elemento constitutivo essa noção; à qual, por dicção constitucional, já se determinara a progressividade sancionatória, de molde a assegurar o uso da propriedade consoante uma diretriz fundada no interesse coletivo, ainda que o faça não por direito de propriedade *stricto sensu*, mas por uma parcela desse direito (posse, domínio útil *etc.*); de tal sorte que, se uma determinada pessoa tem como seu um imóvel urbano, o qual representa, em seu patrimônio, um determinado valor, deverá pagar o IPTU devido, ainda que não tenha título de domínio[73]. Tal assertiva bem dimensiona a amplitude da nova concepção de propriedade e seu alcance dentro da seara tributária.

3.5 Últimas Considerações:

A busca do contribuinte em escapar do império estatal em sua atividade de arrecadar fundos e destiná-los à realização de seus fins – bem estar da coletividade –, remonta à concepção do Poder Estatal, confundindo-se mesmo com a própria história da humanidade. Desde que o Soberano passou a tributar, quer para aumentar seu próprio tesouro, quer para prover a existência de seus súditos, conhece-se sua

---

[72] Desta forma, ao elencar a função social da propriedade entre os direitos e garantias individuais e coletivos (art. 5º, XXIII), acabou por lhe conferir o *status* de *cláusula pétrea*, na forma como preconiza o art. 60, § 4º, IV, do mesmo Diploma.

[73] Esta aparente contradição bem se resolve com esteio na teoria objetivista da posse, de Jhering, adotada, majoritariamente, pelo Código Civil Brasileiro, conforme já visto, permite, perfeitamente, entender-se a posse incluída na expressão propriedade, na forma utilizada pelo constituinte; ou mais especificamente, a aparência do assenhoramento havido.

incansável busca de eximir-se a seu pagamento, muitas vezes legítima, e outras não; e, tal questão toma relevo, quando em pauta a possibilidade de aumento progressivo de impostos por alíquotas.

É dado de relevância que este imposto, além incidir sobre a existência da titularidade de bem imóvel em área urbana, grava a parcela patrimonial imobiliária que já integra o universo patrimonial do contribuinte; não incidindo, portanto, sobre acréscimo.

Eis, porque além da dita natureza real, é possível entrever-lhe um caráter *corrosivo* sobre o patrimônio. Talvez mais por esta última característica fosse possível sustentar que eventual escalonamento tributaria duplamente o mesmo fato. Contudo, essa afirmação não resiste a melhor análise.

De pronto, convém retomar algumas premissas constitucionais. Mais minudente que suas predecessoras, a CF/88 retoma essa mesma matéria no § 2º do art. 182, via do qual dispõe que a propriedade urbana somente, e somente se, cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, admitindo expressamente a progressividade sancionatória[74], deixando-se de lado, para fins de finalização deste raciocínio a idéia de progressividade fiscal, instituída pela EC n.º 29/2000.

Contudo, dado o escorregadio do assunto, restam razoavelmente elucidados os questionamentos motivadores do presente: A progressividade de alíquotas realiza o princípio da capacidade contributiva, antes da EC n.º 29/2000, posto que já era de expressa dicção constitucional que os tributos haveriam de incorporar elementos pessoais captados do contribuinte, a fim de serem amoldados à capacidade de contribuir deste último.

Por outro lado, a isonomia, genericamente[75] considerada, abarca uma necessidade de escalonar alíquotas progressivas como forma de viabilizar um dos fins do Estado Democrático de Direito, que é justamente a redução das desigualdades

---

[74] Temporal e de índole extrafiscal.

[75] Aí entendida como corolário do princípio da legalidade estrita e da capacidade contributiva.

sociais, de modo a garantir a dignidade da pessoa humana, um dos fins máximos do Estado Brasileiro, e expressamente consignado na Carta Política.

Finalmente, é de se ter em conta que a emenda, na parte que contempla a progressividade fiscal, não está reduzindo o conteúdo substancial de um direito fundamental[76], mas esclarece e consolida como vetor nuclear constitucional a capacidade contributiva em amplitude mais ampla que antes dela.

Por conta disso, seria sequer em tese possível argüir eventual agressão ao direito de propriedade, entendendo-o como jurídica e semanticamente inserto no conceito de *direito fundamental do homem;* e, portanto, essencial para a realização do ser humano em sua totalidade.

No entender de JOSÉ AFONSO DA SILVA[77], *fundamental* encerra o sentido de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza em completo e, por vezes, nem sobrevive. Com fulcro nesta premissa, na verdade, a emenda em questão efetiva aí sim um dos fins do Estado: a Justiça Tributária.

---

[76] Como ressabido, cláusula pétrea, insusceptível de emenda redutora de seu conteúdo.
[77] **Direito Constitucional Positivo,** p. 159.

4. CONCLUSÕES

1. O Direito, inobstante tratar-se de um sistema complexo, onde se reconhecem subsistemas, trata-se de um todo harmônico e indissolúvel e, nessa medida, haverá de ser cientificamente encarado; sem prejuízo, todavia, da concentração de atenção sobre um determinado segmento desse mesmo sistema.

2. Em virtude disso, merecem atenção a conseqüente imbricação de ramos diversos na constituição de um determinado instituto jurídico.

3. Eis o caso do IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – na proporção em que parte significativa do aspecto material de sua roupagem tributária decorre da justa compreensão do alcance da relação real que, por prescrição positiva, constitui a hipótese de incidência tributária capaz de deflagrar a exigibilidade deste tributo.

4. Como delineado no tópico respectivo e numa perspectiva diacrônica, o instituto da propriedade em particular e as relações reais em geral, apresentaram no decorrer do tempo uma migração da esfera eminentemente privada do titular do direito em si, para uma esfera onde o interesse público condiciona algumas das características do instituto, merecendo destaque a função social da propriedade, além da incipiente possibilidade de apropriação[78], em caráter bilateral, de bem público.

5. Ora, em havendo uma tal alteração de referenciais neste segmento vital do tributo *sub examen,* evidentemente seus reflexos haverão de merecer análise quanto à hipótese de incidência tributária de que participam no IPTU, já que lhe moldam o aspecto material.

6. O principal e talvez mais polêmico ponto em que os reflexos dessa constatação projetam seus efeitos é a possibilidade, ou não, da instituição de alíquotas progressivas de natureza extrafiscal nos tributos ditos reais, como é o caso do IPTU.

---

[78] Ainda muito modesta e com extensão limitada apenas à posse e domínio útil.

7. Num primeiro pousar de olhos, o advento da Emenda Constitucional n.º 29 aparentemente pôs fim à discussão, na medida em que sua dicção expressamente admite tal escalonamento extrafiscal na imposição. No entanto, a solução trazida pelo discurso do direito positivo não tem, pela sua própria vocação acientífica[79], condições – nem é de se exigir que o faça – de descrever a justificativa científica, em vista da adequada articulação do sistema jurídico do fenômeno que positivou.

8. A Ciência, a Teoria Geral e a Lógica do Direito, Tributário *in casu,* é que tem não só condições, mas as ferramentas necessárias para alcançar tal desiderato.

9. Desta forma, resta manifesto que a evolução do conceito de propriedade e a mitigação do caráter privatístico das relações reais em geral, tem seguro reflexo na exegese do IPTU em todos os seus aspectos de manifestação (espacial, temporal, pessoal, material e quantitativo, com especial destaque aos dois últimos).

10. Nessa perspectiva, referida alteração de paradigmas merecerá o adequado confronto com os princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, aí destacados o da Isonomia e o da Capacidade Contributiva.

11. A Isonomia é corolário do Estado Democrático de Direito e exige a especial sensibilidade – já alertada por Aristóteles – no sentido de que não somente os iguais haverão de ser tratados da mesma forma diante de idêntica situação; como principalmente os desiguais, nesse mesmo caso, haverão de ser tratados na medida de sua desigualdade; como forma de se alcançar a Justiça Fiscal.

12. A progressividade em alíquotas, já que o próprio texto constitucional adredemente já apontava nessa direção[80]

---

[79] Como bem refere PAULO DE BARROS CARVALHO (*op. cit.*), o nível de formalização e de rigor científico acidentalmente alcançados pelo legislador não lhe seriam exigíveis em decorrência de sua função, que por um imperativo do Estado Democrático de Direito, envolve representação oriunda dos mais diversos segmentos sociais. Incumbe, pois, à Ciência do Direito e, posteriormente, à Teoria Geral do Direito e, finalmente em elocução mais abstrata (e, portanto, com maior nível de elaboração formal), à Lógica Jurídica; dar conta da construção e articulação precisa desse sistema.

[80] O tributo deverá ser graduado conforme a capacidade contributiva sempre que possível.

13. Existem, evidentemente, nuanças que intencionalmente deixaram de ser exploradas, além de um campo maior de reflexão – a inteireza do IPTU, mediante a planificação da respectiva regra matriz de incidência, a partir da perspectiva aqui focada – em que se deixa de ingressar, dado reconhecer-se que a imersão em tal sistema mereça estudo de maior fôlego, inviável dentro da proposta ora textualizada.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ARISTÓTELES. **Obra Jurídica (Éticas a Nicómano, Éticas a Eudemo e Retórica).** Tradução e organização de Fernando Couto. Porto: *Resjuridica,* 1989.
2. ARENDT, Hannah. **A condição humana,** Tradução de Roberto Raposo, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.
3. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
4. BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
5. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1963.
6. BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 7. ed edição. São Paulo: Malheiros, 1997.
7. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 1998.
8. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
9. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
10. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.
11. CHAMOUN, Ebert. **Instituições de Direito Romano.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.
12. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

13. _____, **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 1. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1989.

14. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **A Isonomia, a Propriedade Privada e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.** *In:* Revista de Direito Tributário, vol. 15/16, p. 115-144.

15. FACHIN, Luiz Edson. **Teoria Crítica do Direito Civil.** 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

16. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação.** São Paulo: Atlas, 1988.

17. FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário.** São Paulo: Lael, 1973.

18. FRIGERI, Márcia Regina. **A responsabilidade dos sócios e administradores e a desconsideração da pessoa jurídica.** *In:* RT 739/54.

19. HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da Esfera Pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa.** Tradução de Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

20. HARADA, Kiyoshy. **Sistema Tributário do Município de São Paulo.** São Paulo: RT, 1993.

21. HEGEL, G. W. F. **Princípios da Filosofia do Direito.** Tradução de Orlando Vitorino. Lisboa: Guimarães Editores, [s.d.].

22. JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário.** Buenos Aires: Liceo Professional CIMA, 1969.

23. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Ed. Institutas, 1989.

24. JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária.** 1ª ed. Belém: CEJUP, 1986.

25. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Armênio Armado Editor, 1984.

26. MACHADO, Hugo de Brito. **O Princípio Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988.** 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

27. MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado.** Vol. I a IV. São Paulo: Freitas Bastos, 1971.

28. MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva.** Padova: CEDAM, 1973.

29. RAMOS, César Augusto. **Liberdade subjetiva e Estado na Filosofia Política de Hegel.** Curitiba: Editora UFPR, 2000.

30. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho – Estúdios de Derecho Financeiro.** Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1963, v. 3.

31. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional.** 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

32. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.

33. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Renovar: Rio de Janeiro, 1993.