

## **O IPTU COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO ESPAÇO LOCAL**

**Aline Jackisch\***

**Diogo Frantz\*\***

### **RESUMO**

Este estudo tem como objetivo verificar formas de concreção do princípio da isonomia tributária Município. Este princípio deve ser atendido tanto em seu aspecto formal (todos são iguais perante a lei), como também no aspecto material (devem ser tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais). No âmbito tributário, e mais especificamente no caso dos impostos, o critério para diferenciação entre os contribuintes, para a observância da igualdade material, consiste na capacidade contributiva. Isso porque, todos os contribuintes a tem em comum, além de demonstrar a aptidão no pagamento dos impostos em maior ou menor medida. No espaço local, onde o município é titular da competência para a instituição do IPTU, entendemos, que as alterações provocadas pela EC nº 29/2000, deixando expressa a possibilidade de progressividade no IPTU de acordo com o valor venal do imóvel, constituem um meio de efetivação da igualdade, tanto em seu aspecto formal, quanto material (redistribuição de riquezas). O parcelamento do referido tributo de forma diferenciada, possibilitando-se o pagamento do imposto predial em mais parcelas, quando o valor do imóvel for menor, também atende a esta finalidade. Tratam-se de instrumentos, portanto, de concreção da igualdade através da tributação, com observância aos preceitos constitucionais, tanto em relação aos meios, como em relação às finalidades.

---

\* Mestre em Direito, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, área de concentração “Direitos Especiais”, Procuradora Seccional da Fazenda Nacional em Santa Cruz do Sul – RS. Linha de Pesquisa Gestão Local e Políticas Públicas, coordenado pelo Profº Drº Ricardo Hermany do Programa de Pós Graduação em Direito/Mestrado da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC – Santa Cruz do Sul – RS.

\*\* Graduando em Direito, cursando o 10º semestre, na Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, Linha de Pesquisa Gestão Local e Políticas Públicas, coordenado pelo Profº Drº Ricardo Hermany do Programa de Pós Graduação em Direito/Mestrado da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC – Santa Cruz do Sul – RS. E-mail: frantzdioego27@yahoo.com.br

**PALAVRAS CHAVES:** IGUALDADE; CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; MUNICÍPIO; IPTU.

### **ABSTRACT**

This study aims to verify forms of concretion of the principle of the parity tax in the Municipal district. This principle must be seen both in its formal aspect (all are equal before the law), as well as in the material aspect (should be treated the same ones equally and unevenly the unequal ones). In the tax extent, and more specifically in the case of the taxes, the criterion for differentiation among the taxpayers, for the observance of the material equality, consists of the contributive capacity. That because, all the taxpayers have it in common, besides demonstrating the aptitude in the taxes payment in greater or lesser adult or extent. In the local space, where the municipal district is titular of the competence for the institution of IPTU, we believe, that the alterations provoked by EC no. 29/2000, leaving expressed the possibility of progressivity in IPTU according to the market value of the property, constitute a mean of effectiveness of the equality, so much in the formal aspect, as material (redistribution of wealth). The fragmentation of that tribute in a differentiated way, allowing up the payment of the house tax in more portions, when the value of the property is smaller, it also serves this purpose. These are instruments, therefore, of concretion of the equality through the taxation, with observance to the constitutional precepts, both in relation to the means, as in relation to the purposes.

**KEYWORDS:** EQUALITY; CONTRIBUTIVE CAPACITY; MUNICIPAL DISTRICT; IPTU.

### **INTRODUÇÃO**

Este artigo tem objetivo verificar formas de concreção da igualdade tributária no espaço como local, através da busca de um critério de diferenciação entre os contribuintes, capaz de promover este princípio. Para tanto, buscou-se, primeiramente,

verificar quais os aspectos a que deve atender este critério, e, localizando-o, procedeu-se a um estudo de suas principais características.

No caso dos impostos, tratando-se este critério do princípio da capacidade contributiva, passamos a estudar a sua aplicação no âmbito local, através de sua observância na instituição e cobrança do IPTU. Desta forma, encontramos formas de efetivação da igualdade no âmbito municipal, que podem ser conferidas a seguir.

## 1 A ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O estudo do Direito Tributário tem como um de seus objetivos a busca do ideal de Justiça Fiscal, de modo que ocorra uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos, para o que se torna imprescindível a observância do princípio da igualdade, tanto em seu aspecto formal, quanto material. Como afirmou muito propriamente Tércio Sampaio Ferraz, a igualdade mencionada duas vezes no *caput* do art. 5º, certamente não foi decorrência de um acaso ou uma simples redundância, mas sim, desta forma está disposta com o intuito de significar a observância tanto da igualdade formal como da material, encontrando-se entre os direitos fundamentais<sup>1</sup>.

Entretanto, a concretização do princípio da igualdade depende do critério, que é utilizado para a diferenciação, devendo este ter relação com a finalidade do tratamento feito de maneira desigual. Nesse sentido, leciona Humberto Ávila:

“As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. Duas pessoas são formalmente iguais ou diferentes em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação somente adquire relevo material na medida em que se lhe agrega uma finalidade, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve. (...) Vale dizer: a aplicação do princípio da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão tão importante quando menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singeleza da razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros não”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> FERRAZ, Tércio Sampaio. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. RDT, n.º 56. p. 161.

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance*. In: Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º 3, junho, 2001. Disponível em : <http://www.direitopublico.com.br>.> p. 13-14.

Assim, para que seja buscada a igualdade material, faz-se necessária a escolha de um critério diferenciador, justificante do tratamento desigual – já que os desiguais devem ser tratados desigualmente – de acordo com a finalidade perseguida pelo ordenamento jurídico, sob pena de se estar realizando uma discriminação arbitrária. Segundo Ávila, o STF considera como não-violado o princípio da igualdade, quando: a) a norma tratar igualmente os contribuintes; b) o tratamento diferenciado não violar nenhum direito fundamental; c) nenhuma pretensão decorreria do igual tratamento; d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador<sup>3</sup>.

No Direito Tributário, não pode ser observada somente a igualdade formal, evitando-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Deve-se buscar também igualdade material, através da diminuição das desigualdades, segundo o que propõe o próprio texto constitucional (art. 3º da CF – objetivo fundamental: *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*). Essa diminuição das desigualdades deve ser efetivada inclusive via tributação<sup>4</sup>, não se observando a igualdade sob o aspecto somente da proporcionalidade<sup>5</sup>, mas também da progressividade<sup>6</sup> (tanto em relação à renda, como em relação ao patrimônio, ao imposto sobre grandes fortunas, heranças e doações).<sup>7</sup> Além disso, como afirma Hugo de Britto Machado, o Princípio da Solidariedade constitui um fundamento para a atuação do Estado, que deve promover a solidariedade social, e, para tanto, pode utilizar a tributação como um mecanismo de redistribuição de renda<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. *Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 338.

<sup>4</sup> FERRAZ, Tércio Sampaio. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. RDT, vol. 56. p. 162.

<sup>5</sup> Segundo a Profa. Misabel Derzi, a mera proporcionalidade representaria a incorporação de um princípio do chamado estado de Direito liberal, que predica a neutralidade, ou seja, “os tributos devem deixar as pessoas como as encontrou: isto é, não alterar a relação entre pobre e rico”. (DERZI, Misabel. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. RDT, vol. 56. p. 164).

<sup>6</sup> Segundo Luciano Amaro, em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*, pág. 137, “A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior.”

<sup>7</sup> DERZI, p. 164.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 27ª. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 67.

A isonomia tributária vem consagrada no inciso II do art. 150, da CF de 88, entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, que dispõe:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...):  
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. (...)”.*

Desta forma, ficou explicitada, também no Sistema Tributário Nacional, a necessidade de observância deste princípio, não podendo existir lei tributária material sem isonomia. Para tanto, um dos mais importantes critérios é a capacidade contributiva, considerada por Regina Helena da Costa como um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o princípio da igualdade.

José Marcos Domingues de Oliveira, ao tratar sobre o princípio da igualdade no Direito Tributário, afirma que o tema se desdobra em várias facetas:

- a) Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas; assim, pagarão todos os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes) devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) Essa riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, como *pressuposto ou fundamento do tributo*);
- d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte a parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, como critério de graduação e limite da tributação)<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 12-13.

Assim, desde logo podemos verificar a importância da capacidade contributiva, enquanto critério para a aplicação e adequada observância do princípio da igualdade, o qual merece estudo mais aprofundado para a melhor compreensão do tema em análise.

## **2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.**

No âmbito do direito tributário, a capacidade contributiva é um dos aspectos considerados para a observância do princípio da isonomia tributária. Isso porque ele está associado à capacidade econômica, que o contribuinte tem, ou seja, quanto mais provido de recursos o contribuinte, maior será a tributação relativa a ele, pois a sua riqueza demonstra a aptidão para o pagamento dos tributos.

Pode-se afirmar que há um campo delimitado para a aplicação da capacidade contributiva. Esta apenas começa a partir do respeito ao mínimo vital (limite inferior), ou seja, não poderá ser tributado o contribuinte de modo que exceda o mínimo necessário à sua sobrevivência digna e a de sua família. Noutro extremo (limite superior), a capacidade contributiva tem como limite a proibição do confisco, isto é, a tributação não pode ocorrer de forma que inviabilize ou até iniba o seu desenvolvimento através do seu exercício profissional ou atividade que exerça, ou restrinja outros direitos fundamentais<sup>10</sup>. Assim, o princípio da capacidade contributiva vem delimitado através da preservação do mínimo vital, e, de outro lado, pela proibição do confisco, tendo como campo de incidência o espaço intermediário entre os dois princípios.

Moschetti, ao tratar do princípio da igualdade e da sua relação com a capacidade econômica, citado por Pedro Herrera Molina, também manifestou o seu entendimento

---

<sup>10</sup> Nesse sentido também Luciano Amaro: “(...) quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.” (In “Direito Tributário Brasileiro”, 4ª.ed, p. 134).

em relação ao princípio da capacidade contributiva, qual seja, que o mesmo representa um pressuposto, um limite máximo e um parâmetro para a tributação<sup>11</sup>.

No Direito Alemão, a importância da capacidade contributiva não é somente reconhecida em função de ser um critério de repartição ou medida da imposição, servindo de critério lógico para a aplicação do princípio da igualdade, mas também é vista como uma exigência do princípio do Estado Social e de outros preceitos constitucionais<sup>12</sup>.

Vale mencionar ainda a distinção entre o conceito de capacidade contributiva e capacidade econômica, já que ambos, segundo a doutrina majoritária, não se confundem. A capacidade econômica é aquela que praticamente todos têm, ou seja, a aptidão dos indivíduos de obter riquezas, as quais se exteriorizam através da renda e do consumo, por exemplo. Já a capacidade contributiva refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus da tributação, ou seja, pagar os tributos<sup>13</sup>. Também Francesco Moschetti faz a distinção entre os dois conceitos, dando-lhe um toque peculiar ao incluir na diferenciação o dever de solidariedade e o interesse público, além da visualização do patrimônio privado em relação ao interesse coletivo, considerando a capacidade contributiva como uma qualificação da capacidade econômica<sup>14</sup>.

No Direito Brasileiro, o princípio da capacidade contributiva vem consagrado explicitamente na Constituição Federal, que assim dispõe em seu art. 145, § 1º:

*“Art. 145. (...)*

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

*§2º.(...)”.*

---

<sup>11</sup> MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998, p. 74-75.

<sup>12</sup> MOLINA, 1998. p. 75.

<sup>13</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Editora Dialética, 1996. p. 35-36.

<sup>14</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

Conforme consta no art. 145, §1º, da Constituição Federal, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, (...)”. A expressão “sempre que possível” ensejou dúvidas quanto à sua interpretação. Questionava-se se a mesma se referia somente ao caráter pessoal e não à capacidade econômica, ou se a expressão estaria vinculada tanto ao caráter pessoal quanto à capacidade econômica do contribuinte. Ainda, questionava-se se a expressão fazia com que a norma constitucional fosse apenas uma norma diretiva ao legislador, sem obrigatoriedade.

Hoje, todavia, as dúvidas restaram superadas e a posição majoritária na doutrina defende que a expressão “sempre que possível” se refere à possibilidade de personalização do tributo em função da estrutura do aspecto material da hipótese de incidência<sup>15</sup>, ou seja, sempre que a estrutura comportar, deverá ser observada a personalização, e, deste modo, buscar-se-á o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carrazza, conforme podemos verificar:

“Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá, obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender aos reclamos do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte.<sup>16</sup>”.

Luciano Amaro, por sua vez, afirma que a expressão “sempre que possível” cabe tanto para a personalização do tributo como para a capacidade contributiva, e, dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de se utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios poderão ser excepcionados. A *possibilidade* em relação à capacidade contributiva tem sua justificativa, segundo este autor, na conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio da capacidade contributiva, ali estatuído<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 88.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 88.

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 135.



Ainda, quanto à obrigatoriedade ou não da observância do princípio da capacidade contributiva, não resta qualquer dúvida. A obrigatoriedade advém da força normativa dos princípios, que não mais constituem meras diretrizes programáticas ao legislador, ou seja, não é facultado ao mesmo decidir se aplica ou não o princípio da capacidade contributiva aos tributos que criar. Deverá, isto sim, observar o princípio sempre que a estrutura material da hipótese de incidência o permitir, sob pena de o tributo criado vir a ser considerado inconstitucional<sup>18</sup>.

### **3. AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS**

O princípio da capacidade contributiva, embora funcione como um dos critérios mais importantes para a observância do princípio da igualdade no direito tributário, tem, todavia, diferentes implicações de acordo com a natureza do tributo, com sua finalidade, com a materialidade de sua hipótese de incidência, além de, segundo alguns doutrinadores, simplesmente não poder ser aplicado em determinadas ocasiões (nas taxas, por exemplo, em que o valor pago pelo contribuinte tem como referência uma atuação do Poder Público; ou contribuições de melhoria, quando a exação têm relação com uma melhoria proporcionada por uma obra pública no campo do particular).

Como podemos verificar a partir do que dispõe o artigo 145, §1º, da CF, o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos impostos. Estes são tributos não vinculados, ou seja, tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (não é preciso que o Estado preste algo determinado ao indivíduo para poder lhe exigir o imposto). Assim, materialidade da hipótese de incidência constitui-se num fato da vida privada, na esfera do particular, e não na do Estado. Deste modo, o único critério apto a identificar quais as pessoas iguais e quais as desiguais seria aquele que se situasse na própria esfera jurídica dos particulares e pudesse servir à finalidade da tributação, qual seja, a distribuição igualitária da carga tributária (na tributação fiscal)<sup>19</sup>. O critério que preenche essas condições é a capacidade econômica, os índices reveladores de

---

<sup>18</sup> OLIVEIRA, 1998, p. 49.

<sup>19</sup> ÁVILA, 2001. Disponível em : <http://www.direitopublico.com.br>.> p. 15.

riqueza<sup>20</sup>. Assim, contribuintes com mesma capacidade econômica devem ser igualmente tratados, enquanto que contribuintes com capacidade econômica diferente (aferível através da renda, patrimônio, etc) devem ser tratados de forma diferente.

Esse critério (capacidade contributiva), com base nas conclusões de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o princípio da igualdade<sup>21</sup>, não ofende ao princípio, já que se trata de um critério geral (não vem a atingir um único indivíduo), sendo ainda um critério discriminador com base em elemento residente nos contribuintes (riqueza), havendo uma relação lógica entre ele e os regimes diferentes que serão outorgados (alíquotas menores ou maiores, dependendo da capacidade econômica do contribuinte), além de estar consentâneo ao que estabelece a Constituição Federal de 1988.

Além disso, ainda referindo-se à capacidade contributiva como critério igualador para a cobrança de impostos, também deverá se observar que são as materialidades das hipóteses de incidência dos impostos previstos na CF de 1988 os fatos reveladores desta capacidade contributiva (arts. 153, 155 e 156 da CF)<sup>22</sup>. Nesses casos, o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza que não foi de nenhuma maneira provocada ou proporcionada pelo Poder Público, sendo esta riqueza a única diretriz a ser seguida pela tributação, quando não vinculada a uma atuação estatal.

Vale lembrar, ainda, que, quando da instituição dos impostos, a observância da capacidade contributiva leva em conta as condições pessoais do contribuinte, havendo uma tendência de personalização na tributação atual, o que procura assegurar uma maior justiça fiscal.

Quanto à predominância das características objetivas ou subjetivas na configuração do fato gerador, podem os tributos ser classificados em reais ou pessoais. Se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, por

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. RDT 56, p. 169-171.

<sup>21</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª. Ed., 10ª Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 21.

<sup>22</sup> ATALIBA, p. 170.

ex.), ele é pessoal. Quando o tributo, de forma predominante, ignorar esses aspectos (o sujeito passivo e suas qualidades), será real (ex.: imposto de transmissão de imóveis).

No caso dos tributos pessoais, quanto mais em relação aos impostos, não resta dúvida que aplicável é o princípio da capacidade contributiva, vez que, referindo-se a tributação a uma atividade não vinculada ao Estado, os indícios de riqueza poderão demonstrar a condição pessoal do contribuinte, que, segundo esta, pagará seus tributos. Como nos impostos pessoais há consideração de aspectos subjetivos do contribuinte, consideram-se estes mais idôneos à realização da justiça fiscal, conforme ressalta Sainz de Bujanda<sup>23</sup>:

“Lo que acontece es que la imposición personal, por la estructura de sus presupuestos de hecho, ofrece posibilidades más amplias de que actúe el principio de justicia distributiva através de uma discriminación cuantitativa de la renta y de una estimación de circunstancias individuales y familiares del sujeto pasivo. En tal sentido, la tensión entre el critério real y el personal em el reparto impositivo impero como uno de los factores mas importantes a tener em cuenta dentro del campo de la justicia tributaria e influye em la estimación crítica que desde el aludido de vista se haga de cada sistema, en su conjunto. Pero ello no es óbice, claro está, para que esse problema de justicia se plantee asimismo dentro de cada uno de esos setores impositivos fundamentales.”

Assim, sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência comportar, deve ser observada a personalização do imposto.

Há mais dificuldades em se verificar, todavia, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, já que a materialidade do fato gerador é indiferente ao sujeito passivo e suas qualidades. No entanto, segundo diversos doutrinadores, a aplicação da capacidade contributiva aos tributos reais é perfeitamente possível, embora não possa ocorrer com a mesma “qualidade” com que ocorre nos tributos pessoais. Além da renda, critério utilizado para a incidência de tributos de natureza pessoal, há outros indícios da capacidade contributiva, como o patrimônio, que é gravável por tributos reais.

---

<sup>23</sup> COSTA, 1993, p. 53.

Ademais, porque a própria Constituição, no art. 145, §1º, determina, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica contribuinte, (...)”, é cada mais nítida a preocupação de, mesmo nos impostos reais, haver a introdução de elementos pessoais. Conforme exemplifica José Maurício Conti<sup>24</sup>, no ITR podemos constatar uma maior “personalização”, através da não incidência do tributo sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando forem exploradas por proprietário (sozinho ou com sua família) que não possua outro imóvel.

Para a melhor visualização da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos reais, importante analisarmos o IPTU.

#### **4 O IPTU COMO INSTRUMENTO DA CONCRETIZAÇÃO DA ISONOMIA NO ESPAÇO LOCAL**

Há divergências também quanto à aplicabilidade da capacidade contributiva ao IPTU. Isto é, há aqueles que defendem a observância do princípio, pois o proprietário de imóvel amplo, luxuoso, deve ser mais tributado que aquele, que tem uma humilde residência em bairro fabril. De outro lado, outros doutrinadores referem-se à impossibilidade, devido à materialidade da hipótese de incidência não levar em conta aspectos pessoais do contribuinte e, sim, somente o imóvel objeto de tributação.

Roque Antônio Carrazza posiciona-se no sentido da aplicabilidade da capacidade contributiva ao IPTU. Afirma que aquele proprietário com imóveis de maior valor, não deve somente ser mais tributado, mas, sim, “deve proporcionalmente ser mais tributado”, ou seja, submetido a uma alíquota maior. Exemplifica a situação o referido autor, do seguinte modo:

“Assim, se o imóvel urbano de “A” vale 1.000 e o imóvel urbano de “B” vale 10.000, o primeiro paga 1 e o outro, 10, ambos estarão pagando, proporcionalmente, o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige, *in casu*, que “A” pague 1 e “B” pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário do imóvel mais caro, revela possuir maior capacidade contributiva do que “A”. Se ambos forem

---

<sup>24</sup> CONTI, 1996. p.. 71.

tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em desacordo com a capacidade contributiva de cada qual”<sup>25</sup>.

A capacidade contributiva, portanto, é auferida através do próprio valor do imóvel, não levando em conta o proprietário e os demais recursos, que este possui. Há, através daquele critério, uma presunção *iure et iure* de existência de capacidade contributiva. Segundo Carrazza, portanto, o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1º, primeira parte, da Constituição Federal, e, para isso, ser progressivo. Nesse caso, tratar-se-ia de uma progressividade fiscal.

Todavia, em momento anterior a EC nº 29/2000, o STF decidiu pela impossibilidade da progressividade fiscal do IPTU, tendo em vista considerá-lo um imposto real, e, portanto, não haveria nele a característica da pessoalidade, necessária para a observância da progressividade. Vejamos a ementa da mencionada decisão:

“IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, **porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte**, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (STF, Tribunal Pleno, REXT n.º 153.771/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 05.09.97) (*grifos nossos*).

Da decisão acima exposta, pode-se verificar que o STF não admitia a progressividade fiscal do IPTU com base no art. 145, §1º, da CF, com fundamento no seu caráter real, o que seria incompatível com a progressividade decorrente da

---

<sup>25</sup> CARRAZA, 2002, p. 91.

capacidade econômica do contribuinte. Ademais, o STF não reconhecia a progressividade fiscal do IPTU, pois entendia que faltava lei federal que disciplinasse a matéria.

Esta questão restou superada pela EC nº 29 de 13/09/2000, que provocou alterações no art. 156, §1º da CF, conforme podemos verificar:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I – propriedade predial e territorial urbana;  
(...)  
§1º Sem prejuízo da progressividade a que se refere o art. 182, §4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
I- **ser progressivo em razão do valor do imóvel**; e  
II- ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

Conforme comenta Leandro Paulsen, a respeito da alteração legislativa, a progressividade fiscal do IPTU era vedada à luz da redação original da Constituição, tanto em função da natureza de imposto real de que se reveste o IPTU como em razão da interpretação do art. 145, parágrafo 1º, da CF. Entretanto, passou a ser admitida expressamente, fazendo com que os municípios pudessem graduar as alíquotas do IPTU em função da presumida maior capacidade contributiva do proprietário, que é titular do imóvel de maior valor, conforme se vê do art. 156, I, da CF<sup>26</sup>.

A alteração constitucional acima provocou o STF a fazer uma distinção quanto à progressividade no IPTU, em relação ao advento da EC nº 29/2000. Em momento anterior, ela era inadmitida, por inconstitucional, conforme disposto na súmula nº 668, aprovada na sessão plenária de 24/09/2003, do STF: “*É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.*”. Em momento posterior à emenda, passou a ser considerada constitucional e legítima a progressividade de acordo com a capacidade contributiva no IPTU, conforme decisão no RE423768/SP, cujo resumo foi apresentado no informativo nº 433, de 26 a 30 de junho de 2006, e, assim, notícia:

---

<sup>26</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e d Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 424.

O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do referido Estado-membro que, ao prover apelação em mandado de segurança, declarou a inconstitucionalidade da Lei municipal 13.250/2001 - que, dando nova redação à Lei municipal 6.989/66, estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU tendo em conta o valor venal e a destinação do imóvel - ao fundamento de terem sido violados os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, e de que a EC 29/2000, ao prever as citadas alíquotas, ofendeu o art. 60, § 4º, IV, da CF. O Min. Marco Aurélio, relator, conheceu do recurso e deu-lhe provimento, para, reconhecendo a constitucionalidade da EC 29/2000 e da Lei municipal 6.989/66, na redação dada pela referida Lei 13.250/2001, restabelecer a sentença que indeferira a segurança. Após mencionar os diversos enfoques dados pela Corte em relação à progressividade do IPTU, concluiu, ante a interpretação sistemática da Constituição Federal, com o cotejo do § 1º do seu art. 156 com o § 1º do seu art. 145, que a EC 29/2000 veio tão-só aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte. O relator reafirmou sua convicção, exposta em julgamentos anteriores ao advento da EC 29/2000, de que o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto. Asseverou, no ponto, que a capacidade econômica do contribuinte há de ser aferida sob os mais diversos ângulos, inclusive o valor, em si, do imóvel. Ressaltou, também, que a lei impugnada foi editada ante a competência do Município e com base no §1º do art. 156 da CF, na redação dada pela EC 29/2000, concretizando a previsão constitucional, e que o texto primitivo desse dispositivo não se referia ao valor do imóvel e à localização e ao uso respectivos, mas previa a progressividade como meio de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence, que acompanhavam o voto do relator, pediu vista dos autos o Min. Carlos Britto. RE 423768/SP, rel. Min. Marco Aurélio, 28.6.2006. (RE-423768) (grifos nossos).

A progressividade do artigo 156, da CF, portanto, está agora associada ao cumprimento da função social da propriedade (alíquotas diferenciadas em razão da localização e utilização do imóvel), como também tem relação expressa com a capacidade econômica do contribuinte (valor venal como indicativo da riqueza). A progressividade em razão da função social da propriedade já estava prevista no art. 182 da CF, antes da EC nº 29 de 2000, ressalvando a jurisprudência do STF sempre a sua existência, ao aplicar a súmula 668.

Passou, assim, através da EC nº 29/2000, a estar expressamente autorizada a cobrança de IPTU de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, levando-se em conta o valor venal do imóvel, como aspecto presuntivo de riqueza. Uma das

críticas feitas ao novo modelo adotado, é que, nem sempre um determinado imóvel luxuoso é de propriedade de alguém com posses, como no exemplo da viúva pensionista, que herda o único imóvel residencial. Entretanto, esta constitui uma exceção, que pode ser passível de isenção considerando-se critérios outros a fim de ser efetivado o mínimo existencial, campo em que ainda não existe a capacidade contributiva. Não se trata da regra geral, segundo a qual, um imóvel valioso é presuntivo de riqueza. Da mesma forma, a distinção quanto à progressividade das alíquotas no IPI e ICMS, levam em conta a maior necessidade ou não do produto à população, fazendo-se presumir que bens suntuosos devem ser mais onerados, porque, em geral, consumidos por pessoas de maior poder aquisitivo, enquanto os bens de primeira necessidade devem ser menos tributados por se tratarem de produtos indispensáveis a todos. Nem por isso, quando o um bem de luxo é consumido por uma pessoa de baixa renda, a incidência da alíquota é menor.

No caso da função extrafiscal<sup>27</sup> do IPTU, esta irá depender do plano diretor do município, ou seja, de acordo com os objetivos traçados no plano para o desenvolvimento da cidade, pode-se estimular um bairro fabril, ou desestimular a construção de prédios comerciais em um bairro residencial, através das alíquotas incidentes, para que haja um melhor cumprimento da função social da propriedade.

A isonomia tributária no espaço local, também pode ser implementada através do parcelamento do IPTU de modo diferenciado entre os contribuintes, atentando-se, conforme decisão do STF, à capacidade contributiva. No Recurso Extraordinário nº 154.027-3/SP<sup>28</sup>, cujo Relator foi o Ministro Carlos Velloso, discutiu-se o parcelamento do IPTU de modo diferenciado entre contribuintes, de acordo com o Decreto 25.171/87 do Município de São Paulo. Esse decreto dispôs que o IPTU dos imóveis avaliados em até 200 UFM poderia ser pago em até oito parcelas, enquanto que os de avaliação superior, poderiam ter o tributo quitado em três parcelas.

---

<sup>27</sup> A extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas que estimulem, induzam ou coíbam comportamentos, tendo em vista fins outros, constitucionalmente consagrados.

<sup>28</sup> Recurso Extraordinário n. 154.027-3, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Velloso, D.J. 25 nov. 97.



Nesse caso, o critério principal e norteador da decisão foi a capacidade econômica dos contribuintes. A parte autora alegou, na ação judicial mencionada, que a igualdade teria sido violada ao se permitir o maior parcelamento aos imóveis de menor valor, enquanto que para os demais, o parcelamentos somente poderia ser feito em até três vezes. Porém, segundo a decisão do Pretório Excelso, com base na capacidade econômica dos contribuintes, essa diferenciação pode ser feita. Vejamos o voto do Relator para o acórdão, Ministro Carlos Velloso:

“A duas, porque a realização do princípio isonômico está no tratar iguais com igualdade e desiguais com desigualdade. O que ocorreu, no caso, está descrito no acórdão: ‘(...) **E parcelar desigualmente as situações desiguais não ofende o princípio da igualdade jurídica**: os contribuintes menos favorecidos de recursos foram os beneficiados com prazos mais dilatados para o pagamento deste imposto, o que não contém qualquer injuridicidade.” *(grifos nossos)*.

Nesse caso, embora a capacidade econômica não se refira à instituição do imposto, pode ser considerado um critério adequado para a sua cobrança, não se abrindo mão da receita tributária, e sim, possibilitando melhores condições de pagamento para gerar menor sacrifício ao contribuinte. A decisão do recurso extraordinário acima analisado deu-se de forma unânime na Segunda Turma do STF, confirmando, assim, o entendimento exposto.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A capacidade contributiva, nos impostos, é um critério adequado para a concretização do princípio da igualdade tributária. Considerando que toda tributação deve recair sobre um fato, um negócio jurídico ou uma operação que revele um substrato econômico, e, no caso dos impostos, tratando-se esses de tributos não vinculados (não atinentes a uma atividade estatal específica, mas sim a um fato residente no campo do particular), é justamente a capacidade contributiva, que todos os contribuintes têm em comum. Assim, aqueles que têm maior capacidade contributiva deverão pagar valores mais elevados relativamente a impostos, enquanto aqueles que têm menor, pagarão menos. Além disso, a proporcionalidade no seu sentido aritmético, não pode mais ser considerada sem a sua conjugação com a progressividade, a fim de se

garantir e efetivar os preceitos constitucionais que visam à diminuição das desigualdades econômicas existentes entre as pessoas. A progressividade, então, pode ser considerada como um importante meio para a redistribuição de riquezas (igualdade material) e cumprimento dos preceitos constitucionalmente estabelecidos.

No município, onde reside a competência tributária para a instituição do IPTU (art. 156, I, da CF), a concretização da igualdade formal, e, principalmente material, ganhou força com a expressa possibilidade de fixação de alíquotas progressivas segundo o valor venal do imóvel, através do que restou estabelecido na EC nº 29/2000. Desta forma, passou-se a aceitar a tributação com observância da capacidade contributiva também nos impostos reais, havendo uma maior “personalização” na sua cobrança. Trata-se, neste caso, da utilização do IPTU, como um instrumento para a promoção da igualdade no âmbito local, observando-se também este princípio enquanto meio para tanto.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução de *Theorie der Grundrechte*, por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In: *Revista de Direito Administrativo*. (215): 151-179. Rio de Janeiro: Renovar, jan./mar. 1999.

\_\_\_\_\_. “*Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*.” In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, Vol. 19. São Paulo: Nova Prova Gráfica e Editora, março de 2001.

\_\_\_\_\_. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. In: *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I. n ° 3, jun. 2001.

\_\_\_\_\_. *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2002.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

- BORGES, José Souto Maior. *A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988*. RDT n° 64.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Editora Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.
- MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário. O princípio da não-surpres*”. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª. Ed. 10ª. Tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.
- MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Mesa de debates do VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. RDT n° 60/194.

V CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. In Revista de Direito Tributário. Ano 15. abr.-jun. de 1991. Nº 56.