

IPTU - Progressividade na Cobrança

Luiz Carlos da Costa

*Membro do IBDT. Agente Fiscal de Rendas. Chefe do Posto Fiscal de Votuporanga/SP.
Pós-graduado em Direito Empresarial. Especializado em Direito Tributário.*

1. Introdução

A questão da progressividade na cobrança de impostos, no Sistema Constitucional Brasileiro, tem sido objeto de inúmeras controvérsias no mundo jurídico-tributário. O presente trabalho presta-se a tratar da questão, como se verá mais adiante, definindo-a como um sistema de graduação de impostos no qual o percentual das alíquotas aumenta na medida em que cresce a base de cálculo, em função de diversos fatores que poderão influenciar tal variação, bem como de algumas questões a ela correlatas.

Entretanto, irei primeiramente, no presente estudo, fazer uma análise no que diz respeito à *Competência Tributária Municipal*, e seu fundamento na Autonomia Municipal.

Em seguida falaremos sobre os casos de incidência do IPTU, fazendo abordagens sobre o seu Sujeito Ativo, Sujeito Passivo e sobre os responsáveis pelo seu pagamento.

Abordaremos ainda, sobre as questões fiscal e extrafiscal dos tributos - especialmente dos impostos, o que será feito no item 4 deste trabalho.

Isto feito, procederei a uma análise dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, com o fim de averiguar qual a relação que guardam com a progressividade.

No item 4, procurarei, como visto acima, apresentar um *conceito de progressividade*, fazendo uma análise dos dispositivos constitucionais que expressamente prevêem a aplicação da progressividade em nosso sistema tributário.

Após tudo isto, procurarei responder as duas questões que têm gerado polêmica com relação ao *fenômeno da progressividade*:

a - a progressividade atenta contra os princípios da igualdade (isonomia) e da capacidade contributiva?

b - pode a progressividade ser aplicada a todos os impostos ou apenas ao IPTU?

Por fim, ao término deste estudo, apresentarei as conclusões a que fui capaz de chegar a respeito do tema aqui tratado.

2. Competência Tributária Municipal

2.1. Noções de competência

2.1.1. Competência é uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Enquanto poder jurídico, a competência pode ser entendida, especificamente, como capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e acordo com certos enunciados.

2.1.2. A norma ou as normas que estabelecem a competência são chamadas de *normas de competência* em oposição as chamadas *normas de conduta*.¹ A distinção

¹ *Direito Tributário Atual*, vol. 11/12, IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 1992.

fundamental entre ambas está na relação jurídica que delas deflui e nas consequências de sua violação. Normas de conduta estatuem relações de coordenação e sua violação implica responsabilidade. Já normas de competência estatuem relações de subordinação e sua violação afeta-lhes a eficácia. Ou seja, quem viola uma norma de conduta não atenta contra a eficácia do ato jurídico que ela agasalha, apenas vê imputada uma responsabilidade. Já o descumprimento da norma de competência provoca a nulidade ou a anulação dos atos.

2.1.3. Se o ato jurídico produzido conforme a *norma de competência* é ele próprio uma outra norma, então dizemos que a violação da norma jurídica provoca a invalidade da norma produzida. Ou seja, o exercício de uma competência legislativa, conforme uma norma superior de competência, “fora” de seus limites, é ato jurídico nulo e a norma criada por este ato é inválida. Ou ainda, as normas de competência são sempre “constitutivas”.

2.1.4. A distinção teórica entre normas de conduta e de competência, na prática, nem sempre é clara. Saber se uma autoridade pública que ultrapassa os limites de sua competência produz ato nulo ou incide em responsabilidade civil, salvo quando esta imputação é expressa em normas de conduta, é, muitas vezes, questão de interpretação.

2.1.5. A norma de competência que estabelece este poder especial de criar normas enuncia também as condições necessárias para o exercício de tal poder. Usualmente, estas condições são divididas em três grupos: as que delimitam qual sujeito está qualificado para realizar o ato criador da norma (*competência pessoal*), as que delimitam o procedimento a seguir (*competência procedimental*) e as que delimitam o alcance possível da norma criada com relação aos sujeitos passivos desta, à sua situação e ao seu tema (*competência material*).

2.1.6. As sociedades modernas, cujo direito se insere no fenômeno da positividade, no qual se pressupõem a mutabilidade do direito como regra e a legalização da mudança como princípio, costumam classificar as normas de competência por seu conteúdo e por sua função.

2.1.7. Assim, de um lado, podemos falar em normas de competência, cujo conteúdo é o estabelecimento de um poder que chamamos de autonomia privada e cuja função é capacitar o sujeito a dar forma a suas relações jurídicas de acordo com seus próprios interesses no marco da ordem jurídica. Por definição, portanto, este poder é autônomo (usado para obrigar a própria pessoa competente: capacidade passiva), é discricionário (exerce-se livremente) e é transferível (pode ser transmitido a outro). O poder mesmo não é um direito, mas parte de um direito transferível.

2.1.8. De outro lado, temos as normas de competência que criam o que se costumam chamar de autoridade pública. Estas normas possuem caracteres opostos e correlatos aos das anteriores.

Isto porque, sendo seu conteúdo o estabelecimento da autoridade pública, sua função é capacitar um agente para dar forma às relações jurídicas de terceiros. Em decorrência, são características destas normas a criação de um poder apenas para certos sujeitos especialmente qualificados, um poder que se exerce não para si próprio, portanto “heterônomo”, cujo exercício é um dever para com a comunidade, e por ser qualificado, não é transferível, podendo apenas e eventualmente ser delegado.²

² *Idem.*

2.1.9. As normas de competência estabelecem, por fim, relações de subordinação, cujos correlatos são, de um lado, a competência, de outro, a sujeição e, negativamente, de um lado, a incompetência, de outro, a imunidade. Em princípio, sendo a competência uma situação delimitada pessoal, procedimental e materialmente, a incompetência é, por definição, não específica, isto é, a autoridade é incompetente para tudo o que não for de sua competência expressa. O mesmo se diga para o seu correlato, a imunidade. No Direito Público, no entanto, por força do princípio da legalidade estrita, costumam-se estabelecer imunidades específicas que não decorrem apenas do argumento “a contrario”, mas são conteúdo especial de normas: é o caso, por exemplo, das imunidades tributárias.

2.1.10. Por último, normas de competência têm a estrutura de normas permissivas, isto é, seu dever ser é expresso por meio de jutores do tipo: “é autorizado, é facultado, pode, cabe”, que constituem as chamadas permissões fortes.

2.2. Competência tributária constitucionalmente atribuída aos Municípios e autonomia municipal

2.2.1. Na Federação brasileira, o Município é um ente público, político, que constitui a República Federativa: “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. Trata-se de concepção normativa *sui generis*, posto que via de regra uma Federação constitui-se pela união dos Estados. A tradição brasileira, contudo, pela importância histórica do municipalismo na implantação da colônia, a unidade territorial “Município”, conquanto não representada no exercício político congressional (não há senadores municipais), constitui a Federação brasileira. Isto é, embora não representado no pacto da chamada constituinte congressional, o Município é parte integrante da República Federativa, regendo-se por um estatuto próprio a lei orgânica municipal, cuja elaboração participa, de algum modo, do chamado poder constituinte decorrente - artigo 29 “o município reger-se-á por lei orgânica ..., atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos”.

2.2.2. A autonomia municipal é assegurada pelo mencionado artigo 29 da Constituição Federal e também pelos artigos 18 e 30. Autonomia significa capacidade de gerir seus próprios negócios mas também capacidade de exercício de poder heterônomo no caso de autonomia como qualidade de ente político.

2.2.3. Até agora as Constituições brasileiras haviam outorgado ao Município uma autonomia em termos de “governo próprio” e “competências exclusivas”. A Constituição Federal de 1988, como vimos, o poder de “auto-organização”. Em síntese, a autonomia municipal, sede de competência tributária, resulta de atribuições constitucionais (via normas de competência) que outorgam ao Município capacidade de auto-organização (Lei Orgânica) de autogoverno (eletividade do Executivo e Câmara), de *poder heterônomo* (*elaboração de leis municipais ou capacidade normativa*), e de auto-administração (capacidade de instituição de tributos, arrecadação e aplicação: autonomia financeira).

2.2.4. O poder heterônomo do Município é garantido pelo artigo 30, I, II. De um lado, assegura-se a competência para legislar sobre assuntos de interesse local. Deve-se entender, com isso, competência legislativa exclusiva e não apenas peculiar ou de características peculiares, como se podia inferir da Constituição de

1967/69. Ou seja, no novo perfil constitucional do Município, o poder heterônomo tem traços próprios, mormente no que diz respeito a legislação tributária e financeira. Neste sentido, entende-se que a Constituição Federal tenha atribuído ao Município competência comum com a União, Estados e Distrito Federal, competência legislativa supletiva, embora excluindo-o do artigo 24 (competência concorrente). Aliás esta exclusão faz pleno sentido, posto que a competência legislativa concorrente diz respeito à possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, na omissão da União, legislares sobre normas gerais. Ora, admitindo, porém, a federação brasileira que o território se divida, no interior dos Estados, em Municípios, seu poder normativo heterônomo só pode exercer-se, tendo em vista interesses locais, naquilo em que o local de um Município se confronte com o local de outro Município. Quando o interesse é extralocal, ou se trata de assunto comum com a União, Estados e Distrito Federal e, então, no âmbito da localidade do interesse comum, o Município também tem a sua competência própria ou então se trata de interesse genérico, não podendo o Município, na omissão da União, aí adentrar sem colidir com outros, donde da competência concorrente estar ele excluído. Nesse caso, resta-lhe apenas a competência suplementar (artigo 30, inciso II).

2.2.5. A distinção entre o comum e o genérico é importante para o entendimento deste ponto e diz respeito à distinção entre normas gerais pelo destinatário e gerais pelo conteúdo. As normas gerais pelo destinatário destinam-se à universalidade dos sujeitos. Com elas se correlacionam as normas particulares, que se destinam a um sujeito ou a um grupo de sujeitos.

As normas gerais pelo conteúdo têm por *facti species* a descrição de uma hipótese de situação abstrata, na forma de um tipo ou categoria genérica. É o caso, por exemplo, da norma que veda a prisão civil por dívida. Ela se refere a toda e qualquer dívida. Em correlação, temos as normas singulares, cujo conteúdo é específico. Por exemplo, a norma que admite a prisão por dívida decorrente de obrigação alimentar.

Ora, quando autoridades recebem competência concorrente, suas normas serão ou gerais ou singulares pelo conteúdo.

Se a União deve limitar-se às normas gerais e não usa de sua competência, então, ficando um conteúdo sem disciplina genérica, admite-se que as outras autoridades o façam em seu lugar. Se a competência de uma autoridade para legislar sobre norma geral é exercida, generalidade pelo conteúdo, tendo em vista o interesse genérico, as normas gerais das demais autoridades devem ceder.

Mas se a competência é para editar normas gerais pelo destinatário, a competência exclusiva de uma autoridade limita-se pela competência exclusiva de outra. E a falta de uma norma geral pelo destinatário de uma não pode ser nem substituída pela norma geral de outra nem mesmo suplementada.

Ora, os Municípios têm interesses comuns com os demais entes e, no seu âmbito, têm competência exclusiva, tanto para normas individuais quanto para gerais pelo destinatário.

Mas não têm interesses genéricos, não podendo, pois, editar normas gerais no sentido de competência concorrente na omissão da União, tendo, porém, no âmbito local, competência suplementar às normas gerais pelo conteúdo da União e dos Estados.

2.3. Aspectos gerais - competência tributária municipal

2.3.1. A competência tributária dos Municípios, na Constituição Federal, está contida imediatamente em normas de competência constitucionais ou imediatamente em normas previstas na Constituição, as leis complementares.

A competência tributária dos Municípios está primeiramente na norma contida no artigo 30, inciso III (Compete aos Municípios: “instituir e arrecadar os tributos de sua competência...”). Nesta norma, cujo fundo permissivo está na expressão “competete”, (é atribuída ao Município competência para ... ou “fica autorizado” o Município a ..., ou “permite-se”, “faculta-se”, expressamente, ao Município que...”), aparece como conteúdo precípua da norma a instauração de uma autoridade pública “o Município” e como função “instituir” (e arrecadar) tributos. Trata-se, obviamente, de um poder qualificado (a competência é, expressamente, municipal, excluindo outras autoridades heterônomas, pois visa a instituição de tributos para outros), sendo um *munus publicum* intransferível e, por disposição expressa no Código Tributário Nacional (artigo 7º), também indelegável. A competência para instituir é correlata com a de revogar e, expressamente, com a de isentar e de anistiar e de remir.

2.3.2. Como norma de competência, aquela contida no artigo 30, inciso III, é norma constitutiva. Ou seja, a competência tributária não é poder que se possa exercer pelo ente público, independentemente da norma, por exemplo, como uma faculdade “natural” de conglomerados políticos. Segue-se que o exercício de competência fora de suas condições gera nulidade do ato e invalidade da norma instituidora de tributos. Por outro lado, normas constitutivas, salvo ressalvas expressas, possuem eficácia imediata e plena. A norma do artigo 30, inciso III, instituidora da competência tributária municipal, produziu seus efeitos no momento da promulgação da Constituição (5 de outubro de 1988).

Doutro modo, teríamos tido um complicado interregno entre os tributos instituídos pelo Município, enquanto autoridade pública pela Constituição de 67/69 e sua recepção pela Constituição de 1988.

2.3.3. Outra, porém, é a situação das condições necessárias para o exercício do poder instaurado. A própria norma do artigo 30, inciso III, faz menção a estas condições ao enunciar: “instituir e arrecadar tributos de sua competência”, conclui-se que a norma do artigo 30, portanto, é norma dependente que se relaciona sistematicamente com outras.

Uma norma delimitadora, que se reporta ao mesmo substantivo “competência”, é o artigo 145 da Constituição Federal, que disciplina quais os tipos de tributos admitidos (condição tipológica): impostos, taxas, contribuições de melhoria. Já o artigo 156 da C.F. prescreve quais os impostos que condicionam a *competência tributária municipal*, e um deles é o IPTU.

3. Incidência do IPTU

3.1. Sujeito ativo do IPTU

A competência para a instituição do IPTU é do Município, ainda que o texto constitucional albergue exceções.³

³ FURLAN, Valéria C. P. *Imposto Predial e Territorial Urbano*, Malheiros, São Paulo, 1998.

Mas, no que concerne à capacidade ativa, isto é, aptidão para promover a arrecadação do produto derivado de tributação via IPTU, se a lei municipal nada dispuser em sentido diverso, será o próprio Município o credor do mencionado imposto.

3.2. *Sujeito passivo do IPTU*

Incidindo sobre a propriedade, infere-se que o sujeito passivo do IPTU é o detentor da propriedade, ou, na precisa terminologia de Alfredo Augusto Becker, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano.

No mais, para os que sustentam a incidência do IPTU também sobre o *domínio útil* ou sobre a *posse a qualquer título*, têm-se como sujeito passivo do aludido imposto tanto o titular do domínio útil como o possuidor, a qualquer título, de imóvel urbano.

É o que diz o artigo 34 do Código Tributário Nacional, referindo-se ao IPTU: “Artigo 34 . Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.”

Entende Hugo de Brito Machado que

“o contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário, se este reúne em seu patrimônio os dois domínios do imóvel. Se há enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil. E, finalmente, se alguém com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe, para ser proprietário, apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte.”

De tudo isso, sintetizamos que, *contribuinte é* o sujeito passivo da obrigação principal. É a pessoa obrigada ao pagamento deste imposto ou de penalidades pecuniárias que lhe sejam regularmente aplicadas, por falta de cumprimento da obrigação principal (pagar este imposto) ou de obrigação acessória (por exemplo: requerer a inscrição junto à Prefeitura).

Assim, o sujeito passivo do IPTU é aquele que realiza o fato imponible, isto é, aquele que se encontra na situação econômica descrita na hipótese de incidência tributária: será o proprietário se, de fato, este revelar sua capacidade econômica por ser o proprietário (isto é, por usar, gozar e dispor do imóvel a título oneroso ou gratuito); será, doutra parte, *não o proprietário, mas aquele que detiver o domínio útil ou aquele que detiver a posse*.

3.2.1. *Responsável solidário*

O Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 30, diz que o imposto é devido, a critério da repartição competente: I - por quem exerça a posse direta do imóvel, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos possuidores indiretos; II - por qualquer dos possuidores indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais e do possuidor direto.

Apenas quem tem relação direta e pessoal com o fato imponible da obrigação tributária pode ser o sujeito da obrigação principal, ou seja, o contribuinte. Todavia, há também a figura do responsável, que embora não revista a condição de contribuinte, assume a obrigação por expressa disposição em lei.

Assim, enquanto a obrigação do contribuinte é *originária*, a do responsável é *derivada*.

Lembramos que só a Lei pode atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo e desde que essa pessoa esteja vinculada de alguma forma ao fato imponível da obrigação tributária.

O nascimento da obrigação jurídica de pagar o IPTU ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. De conseguinte, o sujeito passivo, o contribuinte do referido imposto, é o detentor da propriedade naquele exato dia. Este vínculo jurídico que há entre aquele que era o proprietário no dia 1º de janeiro e o Fisco, não se transmite ao sucessivo proprietário.

Assim, distinguiremos esta primeira relação jurídica - entre aquele que era o proprietário no dia 1º de janeiro e o Fisco - daquele que porventura possa se verificar, qual seja, a de responsabilidade passiva pela dívida tributária, no caso de transmissão sucessiva de propriedade.

Invocando as lições de Alfredo Augusto Becker, a regra que estrutura a norma jurídica de responsabilidade especificará seu conteúdo, podendo, por exemplo, “determinar a transmissão para a nova relação jurídica do conteúdo jurídico da primitiva relação jurídica que, com esta transmissão de seu conteúdo, se extingue”.

Assim, caso haja transmissão sucessiva de propriedade e conste do lançamento o novo proprietário, este dado - segundo Becker - em nada altera a realidade jurídica, pois os novos proprietários, durante o ano civil, são os *responsáveis legais* tributários:

- *ou solidários* com aquele que fora proprietário, no dia 1º de janeiro, o qual continua com o seu original dever jurídico-tributário;

- *ou isoladamente*, por lhes ter sido transmitido, sucessivamente, o dever jurídico-tributário preexistente, com a conseqüente liberação do primitivo devedor.

A escolha dentre estas duas soluções fica ao arbítrio do legislador.

Em síntese, cabe ao legislador municipal disciplinar a responsabilidade tributária no tocante do IPTU.

3.2.2. *Enfiteuta*

Enfiteuse é o contrato pelo qual o proprietário transfere a outra pessoa, em caráter perpétuo, o domínio útil de imóvel, pelo pagamento de uma pensão ou foro anual. A pessoa que recebe o imóvel chama-se *enfiteuta* ou *foreiro*, e o proprietário, *senhorio*.

Esse tipo de direito é também chamado aforamento ou aprazamento, e só podem ser objetos dele as terras não cultivadas e os terrenos que se destinam a edificações.

A enfiteuse tem caráter perpétuo e é transferida por herança, estando atualmente em desuso no Brasil (art. 678 - Cód. Civil).

O enfiteuta, como sabemos, tem a posse, o uso, o gozo e a disposição da propriedade territorial, embora com algumas restrições pelo senhorio.

Lembramos que nos casos de terrenos pertencentes à União, convém aclarar que os mesmos não são alcançados pela imunidade recíproca das pessoas políticas de direito público, quando os mesmos são gravados por enfiteuse. Primeiro, porque os enfiteutas não são pessoas políticas de direito público, segundo, porque apenas os enfiteutas possuem o domínio útil do imóvel público.

O Tribunal de Justiça de São Paulo já manifestou no sentido de que mesmo que o imóvel pertença à União, quem o utiliza, na condição de enfiteuta, não goza

do benefício constitucional da imunidade tributária, pois é sujeito passivo do IPTU.

3.2.3. *Possuidor a qualquer título*

Essa expressão colhida pelo legislador, qual seja, possuidor a qualquer título, alcança as pessoas que se encontram numa situação que lhes permite tornar-se proprietários, bem como as pessoas que usufruem do domínio útil do imóvel e, portanto, revelem conteúdo econômico, como é o caso do compromissário comprador, do enfiteuta, do possuidor à beira do usucapião.

Dessa forma, o legislador municipal, que é incumbido de indicar o fato gerador *in abstracto*, deve aplicar com cautela a expressão “possuidor a qualquer título”.

3.2.4. *Promitente comprador*

O compromissário comprador tem direito real sobre o imóvel compromissado, podendo - desde que registrado o compromisso e satisfeitos na íntegra seus termos e condições - pleitear judicialmente a outorga da escritura definitiva, ou sua adjudicação compulsória, caso o promitente vendedor se recuse a fazê-lo.

Entendem os estudiosos, que é juridicamente possível a entrega da notificação do lançamento do IPTU ao compromissário comprador imitado na posse precária e que detenha a posse física do imóvel.

Na verdade, o simples fato de ser compromissário comprador já lhe permite figurar como contribuinte do IPTU.

3.2.5. *Usufrutuário*

Usufruto é um direito real de fruir a utilidade e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade. O usufrutuário tem o uso e o gozo da coisa, enquanto que ao nu-proprietário pertence a sua substância, mas não o direito de gozo.

Comparando-se as figuras do enfiteuta e a do usufrutuário é fácil compreender porque somente o primeiro pode figurar como sujeito passivo do IPTU.

O enfiteuta, apenas ele, possui o domínio útil do imóvel, portanto uma gama de direitos bem mais ampla que a do usufrutuário.

Lembramos que o direito do enfiteuta transmite-se por herança, tem natureza perpétua, podendo ser alienável. Já no que se refere ao direito do usufrutuário, é este intransferível, extinguindo com a morte do proprietário; é inalienável e tem natureza temporária.

Como notamos, para eleger o sujeito passivo do IPTU, este deve recair sobre aquele que revele condições de vir a se tornar o futuro proprietário, ou detenha a disponibilidade econômica do imóvel, independentemente de quem tenha a titularidade da propriedade.

No caso do usufrutuário, não está ele numa situação jurídica que o levará a ser o próximo proprietário.

3.2.6. *Locatário*

A maior parte da doutrina sustenta a inadmissibilidade jurídica de ter-se a figura do locatário do imóvel, possuidor direto, como sujeito passivo do IPTU.

Entendem os estudiosos do assunto, que o locatário não pode ser sujeito passivo do IPTU, isto porque sua situação não revela conteúdo econômico, nem o leva a ser proprietário do imóvel locado.

É dizer: não detém o locatário a posse prolongada do imóvel - que gera o usucapião - mas apenas a posse provisória.

Aliás, dispõe o locatário apenas do direito ao uso do imóvel locado, condicionado ao pagamento dos alugueres. Trata-se de um direito pessoal e não direito real sobre coisa, ou melhor, trata-se de direito contratual, de modo que sequer poderá o locatário ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa anuência do proprietário.

Vejam neste caso, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“IPTU - Imunidade tributária - Imóvel locado.

A posse tributária é a que exterioriza o domínio, não aquela exercida pelo locatário ou pelo comodatário, meros titulares de direitos pessoais limitados em relação à coisa.

Gozando a proprietária do imóvel de imunidade tributária não se pode transferir ao locatário a responsabilidade pelo pagamento do IPTU.

*Recurso improvido - votação unânime.”*⁴

Com efeito, nada impede que em cláusula contratual, assuma o inquilino o encargo de recolher o IPTU. Isto, porém, não o transforma no sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, de modo que eventual atraso ou não-pagamento da dívida tributária será, perante o Fisco, da inteira responsabilidade do proprietário do imóvel, resguardando-se, naturalmente, seu *direito de regresso*, pelo descumprimento da aludida cláusula contratual.

Por outro lado, veda-se qualquer manifestação da Fazenda Municipal no intuito de molestar o locatário por eventual descumprimento do encargo assumido em contrato locatício referente ao recolhimento do IPTU.

Poder-se-ia, então, questionar se o locatário, que tenha convencionado pagar o IPTU do imóvel locado, teria legitimidade para questionar em juízo o valor exigido pela Fazenda Municipal.

Hugo de Brito Machado entende que sim, desde que haja “previsão, no próprio contrato de locação, de que tal responsabilidade pressupõe lhe sejam asseguradas condições de participar do procedimento administrativo de lançamento, exercitando os direitos de que a lei atribui ao sujeito passivo da relação tributária”.

Acrescenta ainda que, uma cláusula contratual bem redigida, regulando essa relação não tributária entre os contratantes, é de grande importância para evitar que o contribuinte pague, sem questionar, qualquer tributo, talvez até indevido, e depois exija do proprietário do imóvel o ressarcimento correspondente.

Existem autores que acreditam que tal disposição contratual, somente seria juridicamente admissível, se houvesse a respectiva autorização na Lei Municipal instituidora da exação em apreço. Caso contrário, nem mesmo esta cláusula que permite ao responsável convencional questionar a exigibilidade do tributo poderá ser oposta à Fazenda Municipal.

Em outros termos, a figura do responsável tributário só existe se prevista em lei, e emanada da própria entidade tributante. Somente esta lei poderá estipular,

⁴ REsp nº 40.240, rel. Min. Garcia Vieira, j. 15/12/93, v.u., DJU 21/2/94, p. 2.141.

por exemplo, que o locatário seja responsável solidário ou supletivo pelo pagamento do IPTU ou, então, permitir que haja convenção entre locador e locatário nesse sentido, dentro dos limites por ela impostos.

Concluindo, apenas o titular do domínio útil poderá figurar, efetivamente como sujeito passivo do IPTU, já que os direitos que detém sobre o imóvel locado são bem mais amplos que os do locatário.

4. Poder de tributar e Poder de controlar - Fiscalidade e Extrafiscalidade

Quando falamos em poder de tributar e de controlar, estamos falando também sobre o caráter fiscal (fiscalidade) e extrafiscal (extrafiscalidade) do tributo.

Faremos algumas abordagens de conceitos que nos auxiliarão na compreensão das razões pelas quais o poder público aplica a progressividade, principalmente no caso do IPTU.

4.1. Poder de tributar - o fim arrecadatório do imposto - fiscalidade

O caráter fiscal dos tributos residem exclusivamente no fim arrecadatório, isto porque o poder público tem necessidade de arrecadar tributos para financiar os gastos públicos (arrecada impostos, taxas e contribuições).

4.2. Poder de controlar - o fim extrafiscal do tributo - extrafiscalidade

O renomado mestre e fundador do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Prof. Ruy Barbosa Nogueira, ensina-nos que o Estado

“Em razão da soberania que exerce sobre as pessoas e bens de seu território, pode impor, sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens, tributação (soberania fiscal), como também, impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular.”⁵

Estes dois poderes não são isolados um do outro, são inter-relacionados.

Exemplo clássico de poder de regular é o caso dos impostos de importação e exportação, que o Estado lança mão, com o fim de regular determinadas relações econômicas realizadas por particulares.

Outro caso típico de poder de regular ocorre quando o poder público, para induzir particulares a adotar uma determinada conduta que atenda a um interesse público, lança o IPTU progressivo, que é para forçar o aproveitamento adequado da propriedade urbana. Neste caso, o poder público fez uma reciclagem do poder de tributar e do poder de regular. Como notamos, na extrafiscalidade, ou poder de controlar, o Estado não visa tão-somente arrecadação, mas primordialmente regulação. Lembramos que, ao utilizar-se do tributo com o fim extrafiscal, não estará o Estado realizando o princípio da igualdade, que segundo os ensinamentos de *Montesquieu*, consiste em que se dê tratamento desigual para aqueles que se encontrem em situação desigual, na medida de suas desigualdades, isto porque o objetivo da extrafiscalidade não é arrecadar de forma diferenciada de acordo com a capacidade de cada contribuinte.

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14^a ed., Saraiva, São Paulo, 1995, p. 181, (g.n.)

5. O que diz a Constituição de 1988

A questão da progressividade é assunto muito complexo, e seria muito difícil falar da mesma, sem antes abordarmos alguns aspectos sobre os princípios constitucionais: da igualdade ou isonomia e princípio da capacidade contributiva.

5.1. Princípio da igualdade (isonomia)

O princípio da igualdade consiste na exigência de que não se poderá dispensar tratamento diferenciado para pessoas que se encontrem em situação jurídica equivalente (não necessariamente idêntica, mas relativamente igual).

Roque Antônio Carrazza ensina-nos que,

“... o princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) - não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) - discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente”⁶.

5.2. Princípio da capacidade contributiva

Creemos que o princípio da capacidade contributiva serve como parâmetro para a aplicação do princípio da igualdade, isto porque no Direito Tributário “... a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem”,⁷ isto confirma que o princípio da igualdade se serve do princípio da capacidade contributiva, na medida em que estabelece critério de discriminação entre diversos contribuintes.

Aqueles que não possuem capacidade contributiva não deverão ser gravados com impostos; os que possuem em menor grau deverão ser gravados com impostos menores; e os que a possuem em maior grau deverão ser gravados com imposição tributária maior, ressalvado o limite do confisco.

Na busca da realização da igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva não exige que os impostos adotem alíquotas progressivas, posto que a adoção de alíquotas proporcionais, ao fazer com que cada contribuinte pague um determinado percentual (fixo) de sua riqueza, estará realizando o princípio da igualdade ao mesmo tempo em que, para este fim, se utiliza de um critério de diferenciação baseado na capacidade de cada um, no entanto a progressividade de alíquotas (tendo como critério o crescimento da capacidade contributiva, e como fim a justiça distributiva) é inteiramente compatível com a igualdade tributária.

6. Progressividade - Breve Conceito

A progressividade baseia-se em alíquotas percentuais, porém com aumento do percentual da alíquota para cada aumento da base de cálculo.

Kiyoshi Harada ensina-nos que:

“... imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. A progressão pode ser simples ou

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 5ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993, p. 57.

⁷ *Ibidem*, p. 520.

graduada (...). Simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável. Graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão somente, sobre a parcela do valor compreendido entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas, quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar.”⁸

A progressividade do IPTU tem previsão constitucional, senão vejamos o artigo 156:

“Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

...

§ 1º o imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

Em primeiro lugar, percebe-se claramente que tal dispositivo deixa ao legislador municipal a competência (exclusiva) de decidir a respeito da adoção de alíquotas progressivas para o IPTU, condicionando-o tão-somente, ao fim de assegurar a função social da propriedade.

O preceito contido neste dispositivo (§ 1º do artigo 156 CF), segundo alguns autores, deve ser vinculado ao disposto no artigo 182, § 4º da mesma Constituição, chegando a uma interpretação em que “... o IPTU apenas poderá ser progressivo, como penalidade, em relação aos imóveis que não cumprirem sua função social”,⁹ pois neste, “...apenas para assegurar a função social da propriedade é possível a aplicação do referido princípio”¹⁰, sendo esta “... a razão pela qual o artigo 182, § 4º, II da Constituição Federal o utiliza como segundo instrumento de punição...”¹¹

Vários fatores poderão influenciar na variação das alíquotas progressivas do IPTU. Tal progressividade pode levar em consideração diversos fatores para fazer o escalonamento das alíquotas, ensinando Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto que conforme “... o desiderato a perseguir, poder-se-á imaginar a utilização de escala progressiva, fundada num dos seguintes elementos: temporal, espacial, valorativo, superfície, destinação do imóvel, equipamentos urbanos, número de pavimentos, critério misto”.¹²

Uma abordagem de cada um destes fatores:

a) *Temporal* - como visto acima, este fator orientará a progressividade do artigo 182, § 4º, da Constituição Federal e, portanto, será estudado mais adiante;

b) *Espacial* - sob o aspecto espacial, a variação das alíquotas do IPTU dar-se-ia em função da localização do imóvel, procedendo-se à divisão da zona urbana em várias áreas, e gravando com tributação maior aquele imóvel localizado na área mais próxima ao centro;

⁸ HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988 - Tributação Progressiva*, Saraiva, São Paulo, 1991, pp. 161 e 162.

⁹ BASTOS, Celso Ribeiro, e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de outubro de 1988)*, vol. 6, tomo I, Saraiva, São Paulo, p. 548 (g.n.).

¹⁰ *Ibidem*, p. 550.

¹¹ *Idem*, p. 550 (g.n.).

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva, e BARRETO, Aires Fernandino. “Manual do Imposto Predial e Territorial Urbano”, *Coleção Manuais de Direito Tributário*, vol. II, RT, São Paulo, 1985, pp. 122 e 123.

c) *Valorativo* - aqui, a variação levará em consideração o maior ou menor valor venal do imóvel, tributando mais gravosamente o imóvel de maior valor; este critério denota a preocupação com a capacidade contributiva do contribuinte, que será aferida por uma sua manifestação objetiva, que é o patrimônio;

d) *Superfície* - de acordo com este critério, será a alíquota tanto maior quanto maior for a área do imóvel tributado, posto que pode não ser interessante para o Município a manutenção de imóveis com área superior a um determinado limite;

e) *Destinação do Imóvel* - poderá o imóvel ser tributado com alíquota maior ou menor conforme se destine sua utilização para fins industriais, comerciais ou residenciais. Este critério deve guiar-se por uma lei de zoneamento urbano, que estabeleça os locais onde é desejável, para a comunidade, a instalação de estabelecimentos com fins industriais e comerciais, bem como de residência;

f) *Equipamentos Urbanos* - conforme seja o imóvel mais bem servido pela infra-estrutura urbana municipal - rede de esgotos, iluminação, rede de água, pavimentação, existência de guias e calçadas, etc. - poderá ser tributado com alíquota maior;

g) *Número de Pavimentos* - caberá ao Município designar, para atender os anseios da comunidade, a altura máxima ou mínima desejada para os prédios, “... quer em razão da estética urbana, quer em razão do interesse de preservar determinada paisagem”,¹³ então recairá tributação maior sobre aqueles imóveis que não atendam esta finalidade e menor aos que atendam;

h) *Critério Misto* - é claro que uma lei que objetive a justiça fiscal, ao instituir o IPTU, não poderá levar em consideração tão-somente um dos critérios acima, devendo reportar-se a vários deles, se possível a todos, a fim de estabelecer alíquotas progressivas;

Quanto às variações das alíquotas progressivas do IPTU, há autores que defendem um outro fator que influenciaria nesta variação: o número de imóveis urbanos possuídos pelo mesmo contribuinte, onde a alíquota seria tanto maior quanto o número de imóveis.

Há uma certa resistência na aceitação e utilização desse fator, posto que um mesmo contribuinte poderia possuir, por exemplo, cinco imóveis urbanos, um em cada Município diferente, o que faria com que fosse gravado com alíquota menor (em cada Município) que outro contribuinte que possuísse dois imóveis urbanos num mesmo município, em patente contrariedade ao princípio da igualdade.

Por outro lado, este fator de progressividade do IPTU poderia mostrar-se possível se existisse um cadastro, em nível nacional, formado por convênio entre os municípios (o que hoje não passa de utopia),¹⁴ de propriedades urbanas, o qual permitiria a identificação do número de imóveis pertencentes a um mesmo contribuinte e, em consequência, sua tributação em escala maior que a daquele que possuísse apenas um imóvel urbano, sem que, com isso, restasse ferido o princípio da igualdade.

Assim diz a súmula n. 589 do STF:

¹³ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 222.

¹⁴ *Direito Tributário Atual*, vol. 15, IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Dialética, São Paulo, 1998, p. 168.

“Súmula 589. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.”

Prevê o artigo 182, § 4º da Constituição Federal:

“Artigo 182. A política de desenvolvimento urbano, ...

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

I - parcelamento ou edificação compulsórias;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial Progressivo no tempo,

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública...”

No inciso II acima, trata-se de modalidade específica de progressividade do IPTU, em que, conforme se depreende de todo o texto “... sua função é promocional: promover a política de desenvolvimento urbano”, devendo ser aplicada somente após a providência mencionada no inciso I e, ainda, se com esta providência não se alcançar o resultado buscado de promover o aproveitamento devido do imóvel urbano, localizado em área incluída no Plano Diretor do Município.

O fator que poderá influir na variação da alíquota progressiva nesta modalidade é, única e exclusivamente, o fator temporal, ou seja, só poderá ser aplicada, neste caso, alíquota progressiva se, tomada a providência do item I do § 4º do artigo 182 da CF, com a ocorrência de novo fato gerador que, no IPTU, é anual, não tendo o contribuinte dado início ao aproveitamento racional de seu imóvel urbano.

A progressividade atenta contra os princípios da igualdade e da capacidade contributiva?

É completamente descabida a afirmação de que a progressividade fere o princípio da igualdade, posto que, ao tributar de forma diferente os diversos contribuintes, levando em conta um critério objetivo de discriminação entre eles, estará a progressividade longe de ferir tais princípios.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, vários autores entendem não ser a tributação progressiva com ele incompatível, posto que a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos deverá necessariamente orientar-se (e limitar-se) por tal princípio, seja para identificar quem deverá pagar o imposto por uma alíquota mais elevada, seja para impedir que a alíquota confira efeito confiscatório do imposto.

Aliás, na esteira de Hugo de Brito Machado, entende-se que “... a alíquota progressiva cumpre” (melhor seria atende) “melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva”,¹⁵ na medida em que tributa mais aqueles que demonstram maior capacidade contributiva.

Geraldo Ataliba, um dos maiores expoentes doutrinários no assunto defende que

“... todos os impostos devem ser progressivos. (...) No Brasil mais intensa-mente que em qualquer lugar, dado que a Constituição põe especial ênfa-

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 3ª ed., RT, São Paulo, 1994, p. 60 (g.n.)

se na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade...”¹⁶

7. O que diz a Jurisprudência

Sobre IPTU progressivo, existe uma gama de julgados e, em sua maioria versam sobre o art. 182 - CF/88, enfatizando o caráter extrafiscal do IPTU progressivo, ou seja, visa a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Existem inúmeros julgados nesse sentido, mas para não tornarmos prolixos e repetitivos, citaremos apenas quatro:

STF - IPTU - Progressividade - Admissibilidade somente para fins extrafiscais que assegurem o cumprimento da função social da propriedade - inteligência do art. 182, §§ 2º e 4º, da CF.

Revista dos Tribunais 745, p. 175.

1º TACivSP - IPTU - Progressividade - Admissibilidade, somente quando revestido de caráter extrafiscal, vinculado à concretização de função social da propriedade - Inteligência da art. 182, § 4º, da CF. Taxa - Conservação do serviço prestado, mas segundo elemento de base de cálculo de imposto - Cobrança indevida - Ilegalidade, ademais em face de tratar-se de remuneração de serviços que não são específicos nem divisíveis.

Revista dos Tribunais 745, p. 256.

1º TACivSP - IPTU - Progressividade - Fixação, por lei municipal, de alíquotas progressivas em função do valor venal do imóvel - Inadmissibilidade, eis que não evidenciada a função social da propriedade urbana prevista nos arts. 156, § 1º, e 182, § 4º, II, da CF.

Revista dos Tribunais 746, p. 251.

TJSP - IPTU - Progressividade - Lotes não edificadas - Faculdade do poder público instituir além da progressividade prevista no § 1º, do art. 156, da CF, outra, para forçar o proprietário a dar a devida destinação ao imóvel. Taxa - Conservação e limpeza pública - Falta de especificidade, divisibilidade e individualidade - Cobrança Inviável.

8. Conclusões

Enumeramos, a seguir, algumas conclusões a que chegamos ao final deste trabalho que, sem dúvida alguma, completará o raciocínio desenvolvido acima.

1. Coaduna-se também, a progressividade, com o princípio da capacidade contributiva, ou antes, por ele se orienta, com o fim de identificar os contribuintes que devem ser mais (ou menos) tributados, e limita-se, com os fins de: a) - não tributar o mínimo necessário para a subsistência do contribuinte; b) - não tributar a riqueza do contribuinte em patamar que ultrapasse sua capacidade, acarretando efeito confiscatório ao tributo.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, pp. 214 e 215.

2. A progressividade deve, portanto, em atendimento ao princípio do Estado Social de Direito e em conformidade com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, ser aplicada a todos os impostos, independentemente de previsão constitucional expressa; o argumento de que a progressividade se aplica apenas ao IPTU não deve prosperar.
3. O tributo (especialmente o imposto), longe de servir somente como meio de angariar fundos para a manutenção do Estado (natureza fiscal), pode, e deve, servir como instrumento de política fiscal, a fim de regular as atividades econômicas da sociedade e orientá-las para o atingimento de objetivos tidos como desejados pela coletividade (natureza extrafiscal).
4. A progressividade dos impostos coaduna-se com o princípio da igualdade, na medida em que, mediante um critério objetivo de discriminação, confere tratamento diferenciado a dado contribuinte.
5. Encerrando, vimos que a progressividade não é inconstitucional, as controvérsias existentes são sobre as formas e os critérios adotados na fixação da progressividade, e seria fundamental corrigir estas distorções, o que poderia ser feito através da Reforma Constitucional e Tributária que se aproxima.