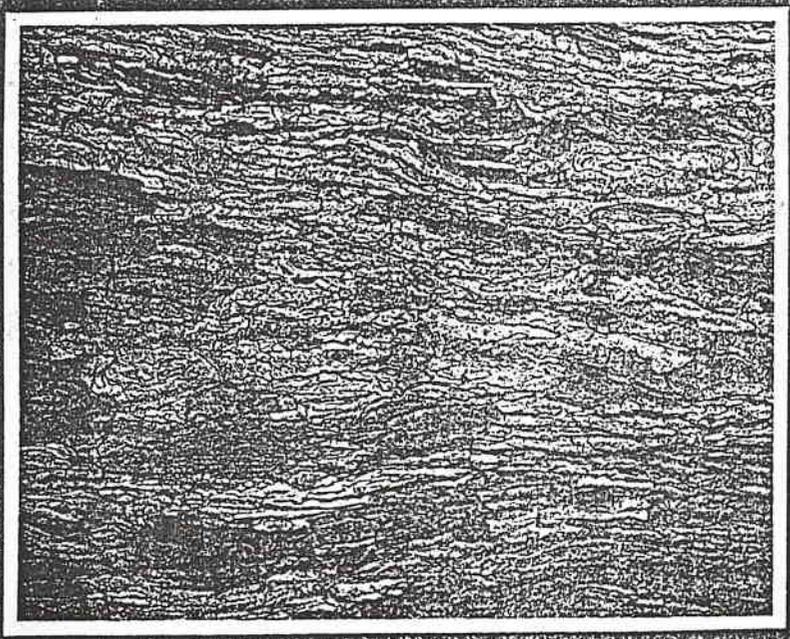


04
TEXTO
Complementar 06

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



76

55

estabelecido - boa-fé (STJ - 1ª Turma)	236	• Simples - empresa de construção civil (STJ - 1ª Turma)	238
• Refis - homologação tácita - débito superior a R\$ 500.000,00 (TRF da 4ª Região - 1ª Turma)	237	• Simples - fabricante de esquadrias - opção - possibilidade	239
• Salário-educação - Lei 9.424 - constitucionalidade (STF - Plenário)	237	• Simples - franquia - possibilidade de opção (TRF da 4ª Região - 2ª Turma)	239
• Sigilo fiscal e solicitação de informações cadastrais - distinção (1º Conselho de Contribuintes - 3ª Câmara)	238	• Taxa de fiscalização ambiental - Lei 9.960 - inconstitucionalidade (TRF da 3ª Região - 3ª Turma)	240

DOCTRINA

IPTU: Progressividade e Diferenciação

Aires F. Barreto

Assentado pelo Supremo Tribunal Federal que o IPTU, por ser imposto real, não poderia ser progressivo em função do valor do imóvel, recrudescer a pressão dos Municípios junto ao Congresso Nacional, no sentido de tornar viável essa modalidade de progressão, culminando com a alteração do § 1º do artigo 156, da Constituição, *verbis*:

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

Art. 156 - ...

§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

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

A partir de então, muitos estudiosos do Direito têm se manifestado no sentido de que, agora, o IPTU pode ser progressivo, em razão do valor do imóvel (inciso I, *supra*).

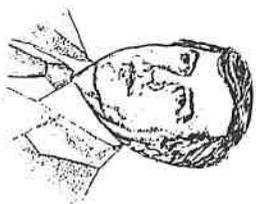
Não compartilhamos desse entendimento, por estarmos convencidos de que esse inciso, introduzido por emenda à Constituição Federal, é inconstitucional, descompassado que está com as cláusulas pétreas.

Explica-se: ao editar essa Emenda, o Congresso Nacional não estava investido do chamado poder constituinte originário, esgotado que fora esse poder pela Assembleia Nacional Constituinte. E, como se sabe, só esta tem plenos poderes - sem quaisquer outros limites, que não os decorrentes do Direito Natural - para dispor livremente sobre todas as matérias, sem quaisquer empecos ou restrições.

Ao promulgar a Emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado que, de um lado, lhe facultava a introdução de emendas à Constituição, mas, de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. Dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (art. 145, § 1º).

E dúvida não há de que os princípios constitucionais integram o intocável rol das cláusulas pétreas.

O Ilustre Ministro Moreira Alves, na conferência de abertura do XXV Simpósio de Direito Tributário, coordenada-



Aires F. Barreto
é Professor no Curso
de Especialização em
Direito Tributário da
PUCSP. Professor no
Curso de
Especialização em
Direito Tributário no
Centro de Extensão
Universitária e
Presidente do Instituto
Geraldo Azeiteira -
Instituto Internacional
de Direito Público e
Empresarial.

do pelo mestre Ives Gandra da Silva Martins, embora ressalvando que foi voto vencido, lembrou que o Supremo Tribunal Federal:

“... já discutiu esse tema (o das cláusulas péticas) quando tratou numa ADIn do problema do IPMF, examinando a questão de saber se o princípio da anterioridade, no caso, seria uma cláusula pétrea, tendo em vista que não era observado pela norma que havia instituído esse tributo. E o Tribunal se dividiu. A maioria considerou que aí se tratava de uma cláusula pétrea porque seria um princípio fundamental ou um direito fundamental do contribuinte...” (in “Tributação na Internet”, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 7, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Rev. dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 17 - esclarecemos).

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

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

A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucional intocável, por integrar o conjunto de direitos atribuídos ao contribuinte pela Constituição. É que compõem esse rol todos os princípios constitucionais, inclusive e especialmente aqueles ligados à matéria tributária. Essa exegese decorre de interpretação sistemática, fruto da

conjugação do disposto no § 2º, do art. 5º, com o art. 60, § 4º, IV, ambos da Constituição. Por outras palavras: a) os princípios (§ 2º do art. 5º) configuram direitos individuais, b) a capacidade contributiva é princípio, c) sendo princípio, configura cláusula pétrea, à luz do disposto no inciso IV, do § 4º, do art. 60; logo, d) não pode ser modificado por emenda constitucional.

Repisemos: no campo tributário, um dos princípios mais conspícuos é o da capacidade contributiva. E, sendo princípio, não pode ser alvo de emenda tendente a abolir-lo. Esse princípio encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Viso da perspectiva positiva, o princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes sejam pessoais. Examinado da perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quanto a impostos de natureza real.

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

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

- a) não pode haver imposto fixo;
- b) os tributos têm que ser proporcionais;
- c) se forem de caráter pessoal, podem (devem) ser progressivos.

Ou, em outras palavras, como os princípios constitucionais existem não

para proteger o Estado, mas para a defesa dos contribuintes, a Constituição assegura-lhes solenemente que:

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

É extrema de dúvida que o solapamento de um dos mais relevantes princípios, mediante emenda constitucional - promulgada com o objetivo de permitir a progressividade de imposto real - implica aniquilamento da Constituição, em seu cerne: fere, de morte, os direitos e garantias constitucionais que ela assegura.

Precisamente porque considera o princípio da capacidade contributiva como componente dos direitos individuais, o Supremo Tribunal Federal focalizou as duas facetas (afirmativa e negativa) em que se desdobra esse princípio e, como verdadeiro intérprete da Constituição, fixou o entendimento de que: positivamente, o princípio só se aplica a impostos pessoais; negativamente, não pode alcançar os impostos reais.¹

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

A Suprema Corte, escudada principalmente nas fecundas lições do eminente Min. Moreira Alves, salienta que a progressividade não é aplicável a todos tributos, não podendo alcançar os impostos diretos reais, que dizem respeito a rendimentos singulares, como é o caso de terrenos ou de construções. Prossegue o inclito Ministro afirmando

que esses impostos devem ser necessariamente proporcionais, pois, se assim não for, estar-se-á a gravar mais fortemente aquele que recebe rendimento proveniente de uma fonte de renda, em comparação com outro, que recebe renda igual, embora produzida por fontes de renda diversas. Conclui, destacando que “(...) o campo em que deve sobrepujar o emprego de progressão é o do imposto pessoal sobre rendimentos do sujeito”?

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

Ademais disso, o emprego da progressividade, no caso de imposto real como o IPTU (ou de qualquer outro imposto real), implica inconstitucionalidade, também por ofensa ao princípio da isonomia. Deveras, como o *discrimen* se dá pelo valor de cada imóvel, ficam em condição altamente privilegiada (infringindo a Constituição) os inúmeros proprietários (de casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação ou de lotes inteiros), cujos imóveis, de

¹ Cf. Recurso Extraordinário nº 153.771, Minas Gerais - Pleno, e Recurso Extraordinário 234.105-3 - Pleno, São Paulo, RTJ/742.

per se considerados, têm um valor venal baixo, em confronto com os titulares de um só imóvel, de valor expressivo. Fiquemos um exemplo: se o titular de único imóvel de R\$ 150.000,00 ficar sujeito ao IPTU, em razão de uma alíquota de 1,8%, e outro, titular de centenas de imóveis de pequeno valor, for submetido ao imposto, com base em alíquotas de 0,5%, ter-se-á, nesse caso, flagrante ofensa ao princípio da igualdade. Na verdade, estar-se-á a pôr as avessas as diretrizes desse princípio. Mais flagrante fica essa inversão em legislações que isentam do IPTU os proprietários de imóveis, cujo valor seja de pouca expressão, relativamente ao dono de imóveis próprias.

Sobre esse tratamento desigual, fustoso e calamitoso, Roberto Macedo escreveu saboroso artigo (não fora esse desvio tão lamentável) publicado em "O Estado de S. Paulo" (apresentado como se fora objeto de discussão levada a efeito em reunião no "condomínio do conjunto residencial e comercial Cidade de São Paulo", objeto de ata) em que faz chacota:

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

isenção de que se beneficiava lhe tirava o interesse de fazer o negócio."

Deixando de parte esse lado jocoso, o certo é que se tem, fruto de descabido tratamento de um tributo inequívocamente real, como se imposto pessoal fosse, é a obtenção de uma figura híbrida que, de um lado, para definir a base de cálculo, toma em conta o caráter real do imposto e, de outro, para definir a alíquota, atua como se de imposto pessoal se tratasse.

A malfadada Emenda desconSIDERA, com isso, as lições do insuperável Balleiro, para quem o exemplo conspícuo de imposto real é o territorial, porque "(...) paga, por exemplo, o solo, o imposto territorial a tantos cruzeiros por hectares ou a 1% sobre o seu valor venal, pouco importando se o proprietário seja celibatário, ausente, rico, que o consigne na expectativa de valorização ou para caçadas"⁴ e cria-se um monstro, ou, melhor dito, uma figura "sui generis" (que é a melhor expressão para designar o que explicável não é).

O Poder Judiciário certamente não se dobrará a essa frontal ofensa à decisão sua de que não cabe progressividade diante de imposto real, nem mesmo em virtude da soléncia impregnada no inciso I dessa indigitada Emenda.

Relativamente ao inciso II, a Emenda Constitucional 29 deixa explícito o que já era implícito na CF 88, porquanto a diferenciação já se fazia possível, antes mesmo da edição dessa norma.

A progressividade dos impostos não se confunde com a simples diferenciação das alíquotas, segundo certos tipos ou espécies do bem econômico, em relação ao qual é exigido o tributo, inde-

pendentemente de sua expressão econômica.

Consiste a diferenciação no estabelecimento de alíquotas diversas para distintos tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que ocorre, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU, conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial. Nesse caso, há tratamento diferenciado, mas não progressão, porque todos que se encontram dentro da mesma categoria ficam, proporcionalmente, sujeitos à mesma carga tributária; vale dizer, dentro de cada tipo, a alíquota é invariável. Esse fator (alíquota) só será diferente para imóveis de tipos (classes) diversos.

Diversamente da progressão - em que: a) há o crescimento das alíquotas correlativamente ao b) crescimento da grandeza (valor) do fato tributário - a diferenciação é mera diversificação de alíquotas, independentemente da expressão econômica dos imóveis, aplicada a distintas espécies do fato tributário.

Em resumo, a famigerada Emenda Constitucional 29/00 não tem nenhum mérito: é inconstitucional, relativamente ao inciso I, e absolutamente inútil, no que respeita ao inciso II.

Terá, contudo, efeito daninho, porverso, de inibir a receita tributária mu-

nicipal, e de aulhar, ainda mais, o já sobrecarregado Poder Judiciário. Tudo isso, mercê da sanha com que, enquanto sobreviver essa odiosa Emenda, investirá cada Município, que mais voluptuosamente, como dizia Balleiro,

"Sem muita cerimônia, usurpa conceitos, institutos e técnicas dos velhos ramos jurídicos, ou os submete a distorções, quando os não rejeita pura e simplesmente, tocando-os por noções próprias. Nada sacia a voracidade fiscal na transferência de bens do setor privado para o setor público. Pantagruel gigantesco, põe guardanapo e talher em todas as mesas do país..." (Alomar Balleiro, Prefácio à "Introdução ao Direito Tributário" de Amílcar de Araújo Falcão, Edições Financieiras, Rio de Janeiro, 1959, p. 9)

Não se dão conta os Municípios da distinção de Vieira⁵ entre os tributos suaves e os violentos. Numa alusão ao registro bbllico de que Jesus exortou Pedro a que pescasse um peixe e retirasse, da boca deste, uma moeda de prata para pagar a César, ensina Vieira que "os tributos suaves tiram-se da boca do peixe; os violentos da boca do pescador".

Em resumo, enquanto vigor a Emenda 29/01, até que a Suprema Corte a declare inconstitucional, o remédio será amargo. E o maior temor está em que a intensidade da dose venha a matar muitos doentes.

⁴ "IPTU em Pauta e em Ata", na seção "Espaço Aberto", 8 de novembro de 2001, Roberto Macedo, economista, é professor na Universidade Mackenzie.

⁵ "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 5ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1977, p. 363.

⁶ Padre Antonio Vieira, "Sermão de Santo Antonio".