

## PRÁTICA DO IPTU PROGRESSIVO

KIYOSHI HARADA  
*Sócio do IBDT*

### C O N S U L T A

O Dr. Guarany Edu Gallo pede nosso pronunciamento sobre um caso concreto de aplicação da legislação de IPTU progressivo, expondo a matéria da seguinte forma:

Trata-se de ação anulatória do lançamento do IPTU e Taxas de Serviços do exercício de 1991, cumulada com pedido de repetição de indébito, relativamente a três imóveis da recorrente, mencionados na inaugural, lançamentos esses levados a efeito pela Municipalidade de São Paulo sob a égide das Leis ns. 10.805/89 e 10.921/90, que alteraram, respectivamente, o art. 27 e o art. 7º da Lei nº 6.989/66,<sup>1</sup> **instituinto três tabelas progressivas (seletivas) de imposto**, uma para imóvel residencial (alíquotas de 0,09% a 0,80%), outra para imóvel não residencial (alíquotas de 0,13% a 1,60%) e uma outra para imóvel ineditado (alíquotas de 0,40% a 5,00%), tudo conforme documento anexo na peça vestibular.

Questionou-se a aplicação dessa 3ª tabela progressiva em relação aos terrenos da recorrente (alíquotas de 0,40% a 5,00%), quer pelo descumprimento dos requisitos constitucionais para a tributação progressiva do imposto territorial urbano (arts. 145, § 1º, 156, I e 182, § 4º da CF), quer pela violação do art. 32 e 33 do CTN, que definem, respectivamente, o fato gerador do IPTU (que é um só) e a sua base de cálculo. Quanto às taxas de serviços, questionou-se a violação do art. 77 do CTN e do art. 145, inc. II da CF, por incluir em sua base de cálculo elementos próprios de imposto, afastando-se do princípio custo-benefício, que deve reger a sua cobrança, por se tratar de tributo vinculado à atuação estatal.

A decisão monocrática julgou totalmente improcedente a ação, condenando a autora no pagamento de custas e honorários arbitrados em 10% sobre o valor atribuído à causa.

---

1. Institui o Sistema Tributário do Município de São Paulo.

Em grau de apelação o recurso foi parcialmente provido, a fim de anular o lançamento das taxas de conservação e de limpeza pública, incidentes sobre os imóveis, mantida a r. decisão monocrática quanto ao mais, inclusive no que se refere ao ônus da sucumbência.

Interpostos embargos declaratórios por obscuridade e contradição, foram estes rejeitados apesar de, “data venia”, muito bem resumida no duto relatório os pontos obscuros e contraditórios.

Encaminhando cópia dos autos respectivos pede o nosso parecer quanto ao cabimento do recurso extraordinário, alinhado, desde logo, as razões da reforma do v. acórdão prolatado pelo E. 1º TACIVIL.

## P A R E C E R

Grande parte das decisões judiciais sobre a matéria vêm fundamentadas nas considerações de natureza teórico-doutrinárias, sem o necessário exame da legislação municipal aplicada, em confronto com os textos constitucionais vigentes (arts. 145, § 1º, 155, § 1º e 182, § 4º). Em termos de doutrina cada autor, evidentemente, tem as suas preferências, sustentando esta ou aquela tese, bem como, tem a liberdade de fazer estas ou aquelas construções teóricas.

Entretanto, uma vez regulada a tributação progressiva em nível constitucional, as formulações doutrinárias devem se adequar aos princípios expressos na Carta Política. Assim, impossível, por exemplo, continuar sustentando que cabe à lei federal definir a função social de propriedade urbana, pois, seria contrariar disposição expressa no § 2º do art. 182 da CF, segundo a qual **“a propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no Plano Diretor”**.<sup>2</sup>

Feito esse esclarecimento preliminar examinemos o caso concreto submetido à nossa apreciação.

O v. acórdão recorrido, “data máxima venia”, está lastreado única e exclusivamente em considerações de natureza teórico-doutrinárias, sem a menor análise da legislação municipal aplicada nos lançamentos fiscais guerreados. Daí a dubiedade e até mesmo a contradição generalizada que tomou conta do v. julgado, ora apoiando-se na progressividade fiscal, ora apoiando-se na progressividade extrafiscal, ou seja, ora extraíndo a validade do lançamento no poder fiscal do Município, ora extraíndo a sua validade no poder regulatório do Município.

Prescreve o v. acórdão recorrido:

“A sentença albergou posição segundo a qual a progressividade em causa, da lei 10.921/90, teria tido em vista regular e

2. E o Plano Diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de 20.000 habitantes, é o instrumento básico de política de desenvolvimento e de expansão urbana (§ 1º do art. 182 da CF).

**ordenar o crescimento da cidade**, servindo as alíquotas mais fortes para gravar imóveis ociosos. Essa progressividade, estabelecida não no tempo, estaria, segundo a sentença, a mostrar se tratar de **progressividade fiscal**, que pode se fundar em outros elementos diversos do fator tempo, como a já referida ociosidade de imóveis. Por isso, sempre de acordo com a sentença é bastante a lei de criação das alíquotas diferenciadas dada como **fundada tal progressividade fiscal, no artigo 156, parágrafo 1º da Constituição**, pelo que nada de irregular a ser afirmado.

Na verdade, não há como se negar que justa a progressividade dos impostos, e também legal (CF, **artigo 145, parágrafo 1º**). E a progressividade fiscal não exige Plano Diretor, ao contrário do que se passa com a extrafiscal. Essa, a propósito, aliás a lição do Professor Roque Carraza, de corrente (Professor Souto, Revista de Direito Tributário, volume 39) pela qual o IPTU há que ser sempre progressivo, cabendo ler **“deverá”, ao invés de “poderá”, na Constituição (artigo 156, parágrafo 1º)”**.

Evidente que do confronto dos dois trechos supra transcritos resulta obscuridade e contradição.

De fato, se a decisão monocrática agasalhou a tese da progressividade fiscal (art. 145, § 1º da CF), como asseverado no v. acórdão recorrido, não há que se falar em ordenar o crescimento da cidade através de “alíquotas mais fortes para agravar imóveis ociosos”. A progressividade fiscal restringe-se ao interesse arrecadatório do poder tributante. Daí os embargos declaratórios interpostos.

Embora rejeitados esses embargos, restou consignado em sua ementa tratar-se de progressividade extrafiscal prevista no art. 156, § 1º da CF, a afastar a exigência do Plano Diretor.

De fato, diz a ementa:

“Imposto - Predial e Territorial Urbano - Progressividade admitida - Desnecessariedade de Plano Diretor, no caso (artigo 156, parágrafo 1º, Constituição Federal) - Distinção da progressividade urbanística - Embargos de Declaração rejeitados”.

Assim procedendo o v. acórdão afrontou os seguintes dispositivos da CF.

a) *afrenta ao § 1º do art. 156*

Prescreve o § 1º do art. 156, da CF:

“O imposto previsto no inciso I<sup>3</sup> **poderá** ser progressivo, nos termos de lei municipal, **de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade**” (grifamos).

A natureza extrafiscal exsurge nitidamente do texto transcrito, que **faculta** (não obriga) o emprego da tributação progressiva sob determinadas condições, **de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade**. Essas condições devem constar da **lei municipal**. A ela cabe dizer quando, onde e como a propriedade urbana cumpre a sua função social.

Dispensar a razão da progressividade como fez o v. acórdão recorrido, entendendo que o IPTU **deverá** ser sempre progressivo, implica na violação literal do dispositivo constitucional. E jamais poderia ser obrigatória essa progressividade, pela simples razão de que a **utilização do instrumento tributário para o fim ordinatório é mera faculdade do poder público tributante**.

b) *afrenta ao § 1º do art. 145 da CF*

Prescreve o § 1º do art. 145 da CF:

“**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” (grifamos).

Esse dispositivo sim, a maioria dos autores considera de observância obrigatória a graduação. Entretanto, entendemos tratar-se de norma de natureza programática, porque nem todos os impostos comportam graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, como por exemplo o ICMS, o IPI etc. O IPTU comporta a progressividade.

---

3. Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano.

Seja como for, nesse tipo de progressividade fiscal, decretada exclusivamente no interesse arrecadatório, há que se levar em conta a capacidade econômica do contribuinte.

No caso do imposto territorial urbano só o valor venal do imóvel espelha, **objetivamente**, a riqueza de seu proprietário-contribuinte. Logo, **somente** o valor venal pode ser adotado como base para a graduação das alíquotas. É o próprio v. acórdão recorrido que reconhece que a “**capacidade contributiva do proprietário se prova com o próprio bem, é objetiva, não subjetiva**” (sic).

A afronta ao dispositivo constitucional em questão é indiscutível, na medida em que validou a progressividade do imposto, fundada na razão **inversa** da capacidade contributiva do proprietário do imóvel.

Conforme se depreende das três tabelas de incidência, aprovadas pela Lei nº 10.805/89, parcialmente modificadas pela Lei nº 10.921/90, um proprietário de imóvel ineditado, cujo valor venal é de, por exemplo, 9.001 UFMs paga 5% de imposto, ao passo que, um imóvel não residencial de valor superior a 15.000 UFMs paga no máximo 1,60% e se esse mesmo imóvel for de natureza residencial paga pelo teto de 0,80%.

Para melhor compreensão reproduzamos as três tabelas de incidência previstas nos arts. 7º e 27 da Lei 6.989/66 com as alterações introduzidas pela legislação guerreada:

#### TABELAS DO IMPOSTO PREDIAL

Art. 7º da Lei nº 6.989/66 com a redação dada pela Lei nº 10.921, de 30/12/90:

“Art. 7º - O imposto calcula-se sobre o valor venal do imóvel à razão de:

I - tratando-se de imóvel utilizado exclusivamente como residência:

Alíquotas (%)	Classes de VVI em UFM
0,09 .....	até 200
0,11 .....	acima de 200 ... até 450
0,15 .....	acima de 450 ... até 550
0,18 .....	acima de 550 ... até 700
0,22 .....	acima de 700 ... até 2.800

0,30.....	acima de 2.800 ... até 4.600
0,40.....	acima de 4.600 ... até 8.300
0,44.....	acima de 8.300 ... até 15.000
0,80.....	acima de 15.000

II - Nos demais casos:

Alíquotas (%)	Classes de VVI em UFM
0,13.....	até 80
0,19.....	acima de 80 ... até 200
0,32.....	acima de 200 ... até 300
0,38.....	acima de 300 ... até 500
0,63.....	acima de 500 ... até 800
0,76.....	acima de 800 ... até 1.200
0,88.....	acima de 1.200 ... até 2.600
1,01.....	acima de 2.600 ... até 15.000
1,60.....	acima de 15.000".

#### TABELA DO IMPOSTO TERRITORIAL URBANO

Art. 27 da Lei 6.989/66 com a redação dada pela Lei 10.805, de 27/12/89:

“Art. 27 - O imposto calcula-se sobre o valor venal do imóvel, à razão de:

Alíquotas (%)	Classes de VVI em UFM
0,40.....	até 50
0,60.....	acima de 50 ... até 100
1,00.....	acima de 100 ... até 200
1,40.....	acima de 200 ... até 300
1,60.....	acima de 300 ... até 600
1,90.....	acima de 600 ... até 1.500
3,00.....	acima de 1.500 ... até 4.500
4,00.....	acima de 4.500 ... até 9.000
5,00.....	acima de 9.000”.

Do exame conjugado das três tabelas constata-se o seguinte:

1) Menor alíquota: 0,08% para prédio residencial, 0,13% para prédio não residencial e 0,40% para terreno.

2) Maior alíquota: 0,80 para prédio residencial, 1,60% para prédio não residencial e 5,00% para terreno.

3) Piso de incidência do imposto: acima de 200 UFMs para prédio residencial, acima de 80 UFMs para prédio não residencial e acima de 50 UFMs para terreno.

4) Faixas de valores venais distintos para prédio residencial, para prédio não residencial e para terreno. Para terreno a alíquota máxima de 5,00% aplica-se ao imóvel com valor venal acima de 9.000 UFMs, ao passo que para prédio residencial a alíquota máxima de 0,80% só se aplica para o imóvel com valor venal acima de 15.000 UFMs.

**Felizmente essa tributação progressiva, que não tem pé nem cabeça, foi definitivamente abolida pela Lei nº 11.334, de 30 de dezembro de 1992, a qual, alterou os artigos 7º e 27 da Lei nº 6.989/66, estabelecendo uma alíquota única de 0,6% para TODOS os imóveis, construídos ou não.**

*c) afronta ao art. 156, I da CF*

Prescreve a Constituição:

Art. 156 - "Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana".

Como se vê, o texto constitucional outorgou ao Município o poder de instituir um único imposto sob a denominação de imposto predial e territorial urbano, regulado normativamente no CTN em seus arts. 32 e 33, que definem, respectivamente, o fato gerador (a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física) e a base de cálculo (valor venal do imóvel).

Ora, o v. acórdão cindiu esse único imposto ao considerar o imposto territorial urbano como se fosse um imposto diverso do imposto predial urbano, examinando a progressividade dessa exação apenas pela ótica da tabela progressiva pertinente a imóveis ineditados.

Ora, a consideração de três tabelas distintas de tributação gradual, como aquelas aprovadas pela lei municipal guerreada, desnatura a unidade do imposto predial e territorial urbano, conhecido pela sigla IPTU.

Nada há na Constituição que autorize adoção de tabelas progressivas distintas, segundo a destinação do prédio ou, segundo a existência ou não de edificação, ao menos no campo da progressividade fiscal, fundada na capacidade contributiva do proprietário-contribuinte.

Se o imposto constitucionalmente outorgado é um só, não há como a lei local criar três castas de contribuintes com tratamentos diferenciados.

d) *afronta ao art. 150, IV da CF.*

Dispõe o artigo supra que é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco.

Sobre a questão diz o v. acórdão recorrido que “não provada a onerosidade do imposto, de forma a se poder tê-lo, de plano, como se fosse confiscatório”.

Ora, a excessiva onerosidade do tributo é apenas um dos indícios para detectar o efeito confiscatório; por si só não caracteriza confisco, do contrário o IPI incidente sobre o cigarro (365, 63%) seria confiscatório e todos sabem que não o é em razão do fenômeno da repercussão econômica do encargo tributário, que se dilui entre milhões de fumantes.

Como assinala Ruy Barbosa Nogueira “tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como, qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente”.<sup>4</sup>

No caso “sub judice”, mais do que simples efeito confiscatório, a exigência do imposto guerreado, por não reunir os requisitos legais e constitucionais para a sua validade, configura autêntico confisco, afrontando a norma constitucional apontada.

A vulneração das disposições constitucionais apontadas devidamente prequestionadas por meio de embargos declaratórios nos pontos obscuros e contraditórios assegura o cabimento do presente recurso extremo.

#### *Das razões do recurso*

Merece integral reforma o v. acórdão prolatado, “data venia”, no plano exclusivamente teórico-doutrinário. Nesse plano ninguém é contra a progressividade que, no âmbito do Município de São Paulo, existe desde

---

4. Curso de Direito Tributário, Saraiva, p. 130.

1985, bem antes de sua expressa previsão na Constituição de 1988. Inúmeras decisões de nossos tribunais, também, sempre reconheceram a utilização do instrumento tributário para regular matéria de competência da entidade tributante.

Porém, uma vez normatizada a tributação progressiva a nível constitucional parece óbvio que o seu emprego deve obedecer os requisitos impostos pela Lei Maior com total prescindência de posições doutrinárias anteriores, conflitantes com a nova ordem constitucional.

### *A progressividade fiscal*

A progressividade fiscal, § 1º do art. 145 SOMENTE pode fundar-se no valor venal do imóvel objeto de tributação, pois só ele revela objetivamente a capacidade econômica do proprietário-contribuinte. A capacidade contributiva, como bem lembrado pelo v. acórdão, é objetiva e não subjetiva. Assim, não importa que determinado contribuinte possua dezenas ou centenas de imóveis; pagará o IPTU de acordo com o valor venal de CADA UM DELES. Não importa, também, que aqui o contribuinte tenha um terreninho só e no exterior, várias mansões.

Por isso afirmamos:

**“O importante nisso tudo é que, qualquer que seja o elemento utilizado para nortear a graduação do imposto, a capacidade contributiva seja levada em conta, mesmo porque a própria razão da graduação reside nela, nos termos do mandamento constitucional. Se desprezada a capacidade contributiva, a progressividade assumirá caráter extrafiscal. Neste caso, o imposto estaria sendo utilizado como instrumento regulatório pelo poder público tributante”.<sup>5</sup>**

Logo, a destinação do prédio ou o fato de o imóvel estar ou não edificado não pode exercer qualquer influência na tributação progressiva **FISCAL** (decretada apenas no interesse arrecadatatório), **sob pena de transformá-la em tributação progressiva extrafiscal, que exige outros requisitos**, como veremos a seguir.

---

5. *Sistema Tributário na Constituição de 1988 - Tributação Progressiva* - Saraiva, p. 188.

### *A progressividade extrafiscal*

Temos a progressividade extrafiscal genérica para regular a função social da propriedade urbana - art. 156, § 1º da CF - e a progressividade extrafiscal específica, também, conhecida como progressividade extrafiscal urbanística - art. 182, § 4º da CF, que exige Lei do Plano Diretor.

Nos presentes autos foi afastada a discussão da progressividade urbanística por expressa manifestação da Municipalidade recorrida, que ancorou a sua defesa na **progressividade fiscal do art. 145, § 1º da CF**, tendo, no entanto, o v. acórdão fundamentado a validade do imposto **na progressividade extrafiscal do art. 156, § 1º da CF**, pelo que, deixaremos de examinar a progressividade do § 4º do art. 182.

Examinemos, agora, a progressividade de que cuida o § 1º do art. 156.

Tivemos oportunidade de afirmar que:

**“A ordenação, através do abrandamento ou agravamento da tributação, da conduta individual ou da atividade econômica para atingir determinado fim de interesse público, previamente estabelecido pelo legislador, configura a prática da extrafiscalidade”.**<sup>6</sup>

Logo, extrafiscalidade significa utilização do tributo com função ordinatória, que pressupõe matéria a ser ordenada, vale dizer, indispensável a declinação da **RAZÃO** da progressividade para que o contribuinte possa saber o que o poder público tributante deseja que faça com o seu imóvel. Jogar uma carga tributária excessiva sobre **TODOS** os imóveis ineditados, indistintamente, como fez a legislação guerreada é presumir, contra o bom senso, que todo imóvel ineditado descumpra a função social, mesmo aqueles situados nas áreas de proteção dos mananciais ou de reservas florestais, onde sequer é permitida a capinagem, muito menos, a edificação.<sup>7</sup> E mais ainda, o conceito de subutilização do imóvel varia no Município de São Paulo de uma zona para outra; n'uma pode-se construir até 5 vezes a área do terreno; n'outra, apenas 25% da área e assim por diante. Apenas para argumentar, o que seria da cidade de São Paulo, se o seu território amanhecesse literalmente construído? Certamente iria provocar a

6. *Ob. cit.*, p. 195.

7. A Lei estadual de nº 898, de 18 de dezembro de 1975, disciplina o uso do solo para proteção dos mananciais de interesse da Região Metropolitana da Grande São Paulo, abrangendo extensas áreas, hoje, delimitadas pela Lei nº 1.172, de 17 de novembro de 1976.

imediate ação do poder público para demolir muitas dessas construções, após regular processo expropriatório.

Logo, se o Município desejar utilizar a **FACULDADE** do § 1º do art. 156 cabe explicitar em sua legislação quando, onde e como a propriedade urbana cumpre a função social. Poderá dizer, por exemplo, que descumpra a função social a edificação no terreno localizado nas áreas de mananciais d'água. Hoje, os proprietários desses terrenos, além de não poderem construir,<sup>8</sup> arcam com pesados impostos progressivos porque enquadrados na categoria de imóveis não construídos. A progressividade generalizada, sob o pretexto de regular a função social da propriedade, sem explicitar qualquer razão dessa tributação progressiva, configura desvio de finalidade.

Não se pode presumir que todo imóvel não construído descumpra a função social. Às vezes é o contrário, como no caso daquele localizado na área de proteção dos mananciais. Da mesma forma, não se pode presumir que um prédio não residencial descumpra a função social da propriedade a justificar imposição de progressividade mais onerosa do que em relação ao prédio residencial. Seria ferir o próprio princípio da racionalidade. Daí a imprescindibilidade da motivação, da razão da progressividade: por exemplo, construir prédio comercial em zona de uso estritamente residencial. Aí sim, estaria sendo exercitada a progressividade do art. 156, § 1º da CF, na medida em que o poder público competente estaria utilizando instrumento tributário para forçar o proprietário a adequar a utilização do imóvel à legislação de uso do solo urbano, de competência municipal.<sup>9</sup>

Exatamente por ausência de motivo da tributação progressiva o STF com fulcro nos pareceres dos professores Ruy Barbosa Nogueira e Rubens Gomes de Souza declarou a inconstitucionalidade do adicional progressivo instituído pelo art. 2º da Lei nº 614/64 do Município de Americana, que fundou a progressividade no número de lotes possuídos pelo mesmo proprietário (cf. RE 69.784-SP).<sup>10</sup> De fato, a citada lei não aponta e nem se descobre o que se pretendeu ordenar com essa progressividade

---

8. Lei estadual de nº 898, de 18 de dezembro de 1975, disciplina o uso do solo para a proteção dos mananciais de interesse da Região Metropolitana da Grande São Paulo, abrangendo extensas áreas, hoje, delimitadas pela Lei nº 1.172, de 17 de novembro de 1976.

9. Claro que o poder público municipal dispõe do poder de polícia para interditar o uso não conforme, mas isso não elimina a possibilidade de utilização do imposto como instrumento regulatório.

10. RTJ 77/172.

esdrúxula. Posteriormente, a matéria foi sumulada pela Suprema Corte sob nº 589.<sup>11</sup>

Por fim, cabe dizer que pode o poder tributante casar as duas progressividades, a fiscal e a extrafiscal (§ 1º do art. 145 e § 1º do art. 156 da CF). Só que, nessa hipótese, a lei tributária deverá observar os requisitos de uma e de outra modalidade de tributação progressiva.

Do exposto, entendemos cabível o recurso extremo com fundamento na letra "a" do permissivo constitucional, merecendo o v. acórdão reexame e reforma pelo Colendo STF de acordo com as razões acima aduzidas e mais as que os doutos julgadores houverem por bem considerar.

São Paulo, 10 de março de 1995.

---

11 . "É inconstitucional a fixação de adicional, progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte".