

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



203

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

203

(AGOSTO - 2012)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Floriano Martins

é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Adalmo Oliveira dos Santos Júnior - Os efeitos da declaração de compensação não analisada face à inexistência de créditos do contribuinte no regime da Lei nº 9.430

1 - Introdução. 2 - O regime da compensação. 3 - Extinção pela compensação do crédito tributário. 4 - Extinção pela decadência da obrigação tributária. 5 - Extinção pela prescrição do crédito tributário. 6 - A possibilidade de prescrição do crédito tributário pela indicação de créditos inexistentes por má-fé do contribuinte. 7 - Prescrição do crédito tributário ou homologação tácita da compensação? 8 - Conclusões.

7

Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior - A fiscalização aduaneira, sob a justificativa de que a legislação tributária autoriza o acesso a todo documento eletrônico do contribuinte, não pode acessar seus e-mails: violação do sigilo da correspondência e prova obtida por meios ilícitos

1. Introdução: a colocação do problema. 2. A proteção constitucional ao direito ao sigilo da correspondência. 3. Os fundamentos alegados pela fiscalização tributária e a violação ao direito constitucional. 4. Provas obtidas por meios ilícitos importam em nulidade. 5. Conclusões.

18

Bernardo Lima Vasconcelos Carneiro - A inconstitucionalidade do limite de dedução dos gastos com educação no imposto de renda pessoa física

1. Introdução. 2. O âmbito de incidência do imposto de renda e a busca pelo conceito de "renda". 3. A caracterização do incremento patrimonial. 4. O sistema de deduções e a identificação das despesas dedutíveis. 5. A inconstitucionalidade da limitação da dedução dos gastos com educação. 6. Considerações finais.

32

Bruno Maciel dos Santos - O precatório como garantia da execução fiscal à luz da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Introdução. 1. O regramento da garantia à execução fiscal. 2. O precatório como forma de garantia da execução fiscal. 3. Os limites à penhora de precatórios na execução fiscal. 4. O problema da efetivação da garantia. Conclusão.

54

Caio Augusto Takano - Análise da Portaria PGFN nº 713/2011 em face da jurisprudência do STJ e do art. 135 do Código Tributário Nacional - Limites à responsabilização dos sócios e administradores

1. Introdução. 2. Algumas considerações necessárias sobre a responsabilidade pessoal do art. 135, inciso III, do CTN, e a evolução jurisprudencial sobre o tema. 3. Portaria PGFN nº 713/2011 e sua relevância no panorama jurídico atual. 4. Efeitos práticos da Portaria PGFN nº 713/2011 no ordenamento jurídico brasileiro. 5. Algumas reconsiderações sobre os limites à responsabilidade tributária dos sócios e administradores prevista pelo art. 135 do CTN. 6. Conclusões.

65

Felippe Alexandre Ramos Breda - Ponderações sobre as discussões tributário-aduaneiras envolvendo o valor aduaneiro e a classificação fiscal

I. Direito aduaneiro e do comércio exterior e o conteúdo de suas relações jurídicas. II. Valor aduaneiro: diferença de valor e fraude no valor. III. A classificação fiscal e sua tensão litigiosa.

79

Guilherme Traple - A imunidade absoluta à cobrança do ITBI em transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital

1. Introdução. 2. Imunidade tributária. 3. Análise do inciso I do parágrafo 2º do artigo 156 da CRFB/1988. 4. A análise teleológica também favorece o entendimento defendido. 5. Conclusão.

86

A Progressividade do IPTU e a Capacidade Contributiva

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A Constituição Federal estabelece que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o seu art. 182, parágrafo 4º, inciso II, o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana pode ser progressivo em razão do valor do imóvel.¹ Tal explicitação se fez necessária para contornar o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que somente admitia a progressividade expressamente autorizada.

Na verdade, a Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar. Se nada dispõe a respeito da progressividade, esta certamente é permitida. Todos os impostos, em princípio, podem ser progressivos. Por isto mesmo, desde muito antes da mencionada previsão constitucional, temos sustentado que o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana pode ser progressivo.

A questão que vamos examinar neste pequeno artigo é a de saber se, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, a progressividade do IPTU deve ser estabelecida em razão do valor de cada imóvel, ou em razão do valor total dos imóveis de um mesmo contribuinte. Exame que se justifica especialmente em razão das objeções oferecidas ao nosso ponto de vista, tanto por parte dos que defendem a progressividade de todos os impostos, mas sustentam que em se tratando do IPTU ela deve ser estabelecida em razão do valor de todos os imóveis de um mesmo contribuinte,² como por parte de quem não admite a progressividade do IPTU por se tratar de um imposto real e que, mesmo em relação ao contribuinte proprietário de vários imóveis, contraria o princípio da isonomia.³

Começaremos estudando o que é um imposto progressivo. Depois estudaremos especificamente a progressividade



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Constituição Federal de 1988, art. 156, parágrafo 1º, com redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000.

² Robson de Oliveira Aguiar. "A progressividade fiscal do IPTU: uma questão republicada". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 94. São Paulo, ABDT/RT, setembro/outubro de 2010, pp. 254/309.

³ Aires F. Barreto, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4ª edição. São Paulo, Saraiva, 2006, p. 295.

de do IPTU. Em seguida examinaremos a relação entre progressividade e capacidade contributiva para, finalmente, firmarmos nossas conclusões.

Está bem longe de nós a ideia de conseguirmos a concordância de todos com nossa tese. Temos consciência de que a unanimidade de pontos de vista é inalcançável. É natural a diversidade de pensamento. Segundo Gustav Radbruch, Goethe, em carta a Reinnar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

“ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.”⁴

Também não nos move a crença de haveremos superado possíveis antinomias. Preferimos acreditar na impossibilidade de evitá-las. Tal como Radbruch, que destacou no início do capítulo em que trata do assunto, frase atribuída a Ibsen, com a pergunta: “já alguma vez conduziste até o fim um pensamento, sem teres tropeçado numa contradição?”⁵

Com o maior respeito aos que pensam de modo diferente, vamos demonstrar o nosso ponto de vista sobre a tese que defendemos e foi objeto de duas objeções colocadas por nossos opositores, a saber, (a) a progressividade do IPTU deve ser estabelecida em função do valor de cada imóvel, e não em função do valor da totalidade dos imóveis de um mesmo contribuinte; e (b) a progressividade do IPTU, especialmente quando estabelecida em função do valor de cada imóvel, realiza o princípio da capacidade contributiva.

2. O que é um Imposto Progressivo

2.1. As classificações

As classificações em geral não são verdadeiras nem falsas, mas úteis ou inúteis. Neste sentido é a lição de Genaro Carrió, acolhida por diversos juristas, no Brasil e em outros países.⁶ Quando se faz uma classificação, o que mais importa é o critério de distinção entre as espécies que se pretende classificar. E a coerência que, obviamente, se faz necessária, especialmente no que diz respeito à finalidade da classificação.

Ocorre que os critérios com base nos quais fazemos uma classificação podem estar, ou não estar, presentes em certos casos. E por isso mesmo a posição na qual colocamos o objeto da classificação nem sempre é a mesma. Assim, quando classificamos os impostos em diretos e indiretos, tendo como critério o fato de o contribuinte de direito repassar, ou não, para terceiro o ônus correspondente, não podemos assegurar que um determinado imposto estará sempre bem classificado como direto, ou como indireto.

⁴ Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*. 5ª edição. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 59.

⁵ Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*. 5ª edição. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra, Arménio Amado, 1974, p. 159.

⁶ Genaro Carrió. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4ª edição. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1994, pp. 99/100.

O IPTU é, na verdade, um exemplo típico de imposto que, embora geralmente seja classificado como imposto direto, em certos casos pode aparecer como imposto indireto. E a circunstância de que a repercussão econômica do tributo é critério elaborado pela Ciência das Finanças, não impede seja essa repercussão considerada para fins jurídicos, até porque no Direito não podemos desconsiderar a realidade. O que não podemos é afirmar que um imposto é sempre objeto de repercussão. Ou que em relação a determinado imposto a repercussão nunca acontece.

2.2. *Impostos fixos, proporcionais e graduados*

Os impostos em geral podem ser fixos, proporcionais e graduados.

Fixos são aqueles impostos cujo valor é estabelecido diretamente pela lei. Nelles não existe, portanto, o que calcular. O ISQN devido pelos profissionais liberais, por exemplo, é um imposto fixo.

Proporcionais são aqueles impostos cujo valor é determinado mediante a aplicação da alíquota legalmente fixada sobre a correspondente base de cálculo. O ISQN devido pelas empresas prestadoras de serviço, por exemplo, é um imposto proporcional. Seu valor é determinado mediante a aplicação da alíquota legalmente estabelecida sobre a base de cálculo, que é o preço dos serviços prestados.

Graduados, finalmente, são os impostos cujo valor é determinado mediante a aplicação da alíquota legalmente fixada, sobre a correspondente base de cálculo, mas não possuem apenas uma alíquota e sim diversas, que aumentam, ou diminuem, na medida em que cresce a correspondente base de cálculo. Esses impostos dividem-se em progressivos, aqueles com alíquotas que crescem na medida em que aumenta a base de cálculo, e regressivos, aqueles com alíquotas que diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo. Esta é a síntese da doutrina de Aliomar Baleeiro, com certeza a melhor já desenvolvida no Brasil sobre o assunto.⁷

Importa-nos aqui o exame dos impostos graduados com alíquota crescente na medida em que aumenta a correspondente base de cálculo, ou simplesmente impostos progressivos.

2.3. *Impostos progressivos*

A questão dos impostos progressivos tem sido objeto de demorada polêmica. Demonstração disto nos é oferecida por Aliomar Baleeiro, ao escrever:

“Há notícias de impostos progressivos desde a Antiguidade na Grécia. Certamente, a República florentina os aplicou nos séculos XV. Basiléia cobrou-os em 1429. Todavia, só a partir da segunda metade do século XIX, o seu uso se foi generalizando, a despeito da resistência que lhe ofereceram as classes mais opulentas e os escritores receosos de resultados catastróficos sobre a economia.
(...)”

Mas, desde o começo desse debate, que durou mais de século, alguns espíritos luminosos, como Montesquieu, defenderam a escala progressiva como a que realizava maior equidade na distribuição dos encargos públicos.”⁸

⁷ Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Vol I. Rio de Janeiro, Forense, 1955, pp. 263 a 276.

⁸ Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 1987, pp. 204 e 205.

Não temos dúvida de que a progressividade realiza o princípio da isonomia. Neste sentido já escrevemos:

“A progressividade efetivamente realiza o princípio da isonomia, ao menos para os que preconizam como instrumento da justiça. Ninguém, em sã consciência, pode considerar justo cobrar o imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias. A ideia de injustiça da rigorosa proporcionalidade entre um indicador de capacidade contributiva e o valor do imposto nos autoriza, então, a concluir afirmando que a progressividade é, realmente, uma forma justa de calcular impostos.”⁹

Devemos registrar que existem várias formas de progressividade, mas que a progressividade que defendemos é aquela estabelecida em função da base de cálculo do tributo.

2.4. Progressividade e base de cálculo

A respeito da progressividade, Schubert de Farias Machado e eu já escrevemos: “Progressividade - É o crescimento da alíquota de um imposto, geralmente em razão do crescimento de sua base de cálculo, como ocorre com o imposto sobre a renda e com o imposto sobre a propriedade territorial rural. A progressividade, todavia, pode dar-se em razão de outros elementos, entre os quais o tempo, como ocorre com a progressividade estabelecida no art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, para o imposto sobre a propriedade territorial urbana. Ressalte-se que, diversamente do que tem sido afirmado por alguns doutrinadores, a progressividade pode ser estabelecida pela lei independentemente de autorização constitucional. Se a Constituição não vedar, a progressividade pode ser estabelecida, pois as normas da Constituição constituem limitações ao legislador ordinário.”

E em se tratando de progressividade em função da base de cálculo, então, dúvida não pode haver, de que o seu estabelecimento não contraria nenhuma das limitações ao poder de tributar e, além disto, realiza o princípio segundo o qual os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.¹⁰

Esta, aliás, é a ideia mais difundida entre os estudiosos da tributação em vários países, sejam juristas ou financistas.

No Brasil, juristas e financistas estão todos de acordo em torno do conceito de progressividade. Para o clássico De Plácido e Silva, a progressividade “caracteriza-se pelo aumento crescente da tarifa ou dos elementos, que servem de base à verificação do imposto, em razão do aumento da quota ou da riqueza, em que vai incidir”.¹¹

Rubens Gomes de Sousa assevera:

“Progressivos são os impostos cuja alíquota é fixada na lei em porcentagem variável conforme o valor da matéria tributável. O imposto progressivo é na realidade um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida em que aumenta o valor da matéria tributada.”¹²

⁹ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição. São Paulo, Malheiros, 2011, p. 303.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 145, parágrafo 1º.

¹¹ *Vocabulário Jurídico*. Vol. III. Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 469.

¹² *Compêndio de Legislação Tributária*. 4ª edição. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 136.

Sudá de Andrade, também ensina:

“São progressivos os impostos quando aumentam ou decrescem segundo uma razão constante, quer aritmética, quer geométrica. Esses impostos são também conhecidos como graduados, porquanto eles se graduam, 1% de tanto a tanto, 2% de tanto a tanto, e assim por diante, numa percentagem graduada.”¹³

Alberto Deodato, preleciona: “O imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida em que o valor tributável é mais considerável.”¹⁴

Igor Tenório e J. Mota Maia definem a progressividade do imposto como “Sistema adotado nos impostos de renda e de propriedade territorial rural, no qual a alíquota se eleva crescentemente, conforme o rendimento ou utilização da terra, sendo, pois, superior a uma proporção.” E esclarecem: “É, pois, uma norma da qual resulta um ‘quantum’ a pagar, tanto maior quanto for o montante da riqueza coletável.” Em seguida reforçam esse entendimento, com a lição de Edwin R. A. Seligman, para quem “os impostos são progressivos quando seu crescimento é mais do que proporcional ao incremento da propriedade ou do rendimento taxado, isto é, quanto a percentagem do tributo aumenta em proporção maior do que o crescimento do valor do objeto tributado”.¹⁵

Cláudio Martins classifica os impostos em proporcionais e progressivos, e ensina que nestes últimos “a alíquota varia progressivamente, à medida em que aumenta a base imponível”.¹⁶

Regina Helena Costa, ensina que “um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida em que aumenta a quantidade gravada”.¹⁷

Para Ricardo Lobo Torres, “*progressividade* significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo”.¹⁸

Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho ensinam:

“Por progressividade entende-se a majoração da alíquota à medida que cresce o valor da matéria tributável. Não é incompatível com o princípio da igualdade e da proporcionalidade. Ao contrário, é hoje aceita, e segundo relata Uckmar, da Alemanha à Áustria, da França à Itália, da Holanda à Suíça, à Noruega, à Espanha, aos Estados Unidos, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode-se dizer que não existiu um estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas.”¹⁹

No estrangeiro também não há qualquer divergência em torno do conceito de progressividade.

Em Portugal, Soares Martínez, depois de se reportar ao imposto proporcional, no qual a alíquota é invariável, ensina que “na actualidade, muitas taxas de impostos são também variáveis, geralmente *progressivas*, aumentando ao ritmo dos acréscimos da matéria coletável”.²⁰

¹³ *Apontamentos de Ciência das Finanças*. 2ª edição. Rio de Janeiro, Konfino, 1966, pp. 149/150.

¹⁴ *Manual de Ciência das Finanças*. 19ª edição. São Paulo, Saraiva, 1983, p. 71.

¹⁵ *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo, Bushatsky, 1975, p. 336.

¹⁶ *Introdução ao estudo das finanças públicas*. Fortaleza, Imprensa Universitária do Ceará, 1970, p. 199.

¹⁷ *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo, Malheiros, 1993, p. 73.

¹⁸ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 1993, p. 79.

¹⁹ *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo, Saraiva, 1982, p. 68.

²⁰ Soares Martínez. *Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 1995, p. 56.

Nuno de Sá Gomes, ilustre Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, também ensina que o imposto é progressivo “quando a taxa se eleva à medida em que aumenta a matéria colectável”.²¹

Sousa Franco, na mesma linha, assevera que nos impostos progressivos, o sacrifício é tanto mais elevado em termos percentuais quanto maior é o rendimento disponível”. E destaca a origem da progressividade, esclarecendo:

“Esta forma de tributação apareceu ligada a intenções sociais de maior igualdade e, apesar de se encontrar hoje perfeitamente enquadrada em sistemas económicos capitalistas, convirá recordar a ênfase que lhe é dada no ‘Manifesto do Partido Comunista’ de Karl Marx e Friedrich Engels.”²²

Na Espanha, Ferreiro Lapatza ensina que “son alícuotas progresivas las que aumentan al aumentar la base imponible de acuerdo com los grados fijados por la Ley”.²³

Na Argentina, preleciona Dino Jarach: “Se denominam progresivos a los impuestos establecidos com una alícuota creciente del monto imponible y regresivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible.”²⁴

No Uruguai, o Professor Valdés Costa doutrina com propriedade e clareza: “Progressivo es aquel en que la relación de cuantía del impuesto com respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta.”²⁵

Na Colômbia, também é assim. Quem o diz é Ramírez Cardona: “El tipo progressivo consiste en fixar alícuotas o porcentajes distintos y crescentes, sobre la base imponible a medida que esta aumenta sobre las dosis iniciales. De esta manera, la tarifa aumenta com el aumento de la base imponible.”²⁶

Nos Estados Unidos, Gifis assevera em seu conhecido dicionário jurídico: “Progressive Tax - a tax in which rate increases as the amount subject to tax increases.”²⁷

Na Alemanha, afirma Schmolders: “Decimos que existe progression cuando al aumentar la base aumenta también el tanto por ciento de los tipos impositivos.”²⁸

Na França não é diferente. Progressivo é imposto de alíquotas crescentes.²⁹

3. Progressividade do IPTU

3.1. Síntese das objeções à nossa tese

Temos sustentado que o IPTU deve ser progressivo em razão do valor de cada imóvel e nossa tese tem sofrido objeções. Mesmo entre os que admitem a progressividade, há quem sustente que a progressividade deve ser estabelecida em razão do

²¹ *Lições de Direito Fiscal*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1984, p. 151.

²² *Finanças públicas e Direito Financeiro*. Lisboa, Associação Acadêmica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1980, p. 196.

²³ Jose Juan Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madri, Marcial Pons, 1992, p. 403.

²⁴ Dino Jarach. *Finanzas Públicas*. Argentina, Editorial Cangallo, 1978, p. 303.

²⁵ Ramón Valdés Costa. *Curso de Derecho Tributario*. 2ª edição, Depalma/Temis/Marcial Pons, 1996, p. 124.

²⁶ Alejandro Ramírez Cardona. *Derecho Tributario*. 4ª edição. Bogotá, Temis, 1990, p. 165.

²⁷ Steven H. Gifis. *Law Dictionary*. Nova York, Barron's Educational Series, 1991, p. 481.

²⁸ Günter Schmolders. *Teoría general del impuesto*. Tradução de Luis A. Merino. Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1962, p. 81.

²⁹ Cf. Henri Capitant. *Vocabulario jurídico*. Tradução de Aquiles HJoracio Guaglianone, Buenos Aires, Depalma, 1973, p. 312.

valor da totalidade dos imóveis de um mesmo contribuinte. Já os que se mostram contra a progressividade desse imposto argumentam que o IPTU é um imposto real e a progressividade só é possível para os impostos pessoais, e que a progressividade do IPTU, especialmente quando estabelecida em função do valor de cada imóvel, afronta os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Aqui vamos oferecer respostas às referidas objeções, procurando demonstrar, especialmente, que: (a) a progressividade do IPTU deve ser estabelecida em função do valor de cada imóvel, e não em função do valor da totalidade dos imóveis de um mesmo contribuinte; e (b) a progressividade do IPTU, especialmente quando estabelecida em função do valor de cada imóvel, realiza os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

3.2. Valor de cada imóvel ou valor da totalidade dos imóveis do contribuinte

Robson de Oliveira Aguiar, em excelente artigo a respeito da progressividade fiscal do IPTU,³⁰ afirma que a nossa tese sobre a progressividade do IPTU, que ele acolhe em parte, somente tem validade para os casos em que o imposto seja devidamente quitado, decorrendo daí a sua precariedade. Procura, então, sustentar que essa progressividade deve levar em conta o total dos valores dos imóveis de um mesmo contribuinte, pois os contratos de locação não retiram do proprietário a condição de contribuinte do IPTU, e invoca, em apoio dessa sua tese, nossa afirmação no sentido de que, por força do art. 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda.

Ocorre que o fato de seguir o proprietário sendo contribuinte não quer dizer que ele suporte o ônus do tributo. Há um aspecto decisivo na tese que sustentamos, que não foi percebido por Robson de Oliveira Aguiar, que afasta o questionamento a respeito do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Realmente, quando sustentamos que a progressividade deve ser estabelecida em razão do valor de cada imóvel, e não em razão do valor da totalidade dos imóveis de um mesmo contribuinte, levamos em consideração o fenômeno da repercussão. O proprietário de vários imóveis, embora seja o contribuinte de todos eles, na verdade geralmente não suporta o ônus do IPTU quando os seus imóveis são alugados, pois transfere o ônus correspondente para os inquilinos, na medida em que o permitam as condições do mercado.

Aires Barreto observou este aspecto de nossa tese, mas nos censura e reforça os seus argumentos com afirmação nossa, segundo a qual “a repercussão econômica do tributo é critério elaborado pela Ciência das Finanças, alheia, portanto, ao campo jurídico. Argumentação lastreada nesse dado não tem validade jurídica e científica.”³¹

³⁰ Robson de Oliveira Aguiar. “A progressividade fiscal do IPTU: uma questão republicada”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 94. São Paulo, ABDT/RT, setembro/outubro de 2010, pp. 254/309.

³¹ Aires F. Barreto, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1. 4ª edição. São Paulo, Saraiva, 2006, pp. 295.

3.3. A ocorrência de repercussão

Sabemos que a repercussão do ônus do tributo é um fenômeno econômico, e sabemos que não existe mesmo um critério científico que nos permita afirmar com segurança quais os tributos que a comportam, e quais não a comportam. Aliás, geralmente se diz que os impostos sobre o patrimônio e a renda são impostos diretos, nos quais não ocorre a repercussão. Entretanto, é exatamente a não existência de um critério científico que nos permite afirmar com segurança que nos impostos sobre o patrimônio não ocorre a repercussão, que nos permite dizer que no caso do IPTU sobre vários imóveis de um mesmo proprietário, em determinadas situações, presume-se a sua ocorrência.

As circunstâncias de cada caso são importantes para que possamos presumir a ocorrência, ou não, da repercussão do IPTU. Imaginemos duas situações, a saber, na primeira, um proprietário de um imóvel no valor de R\$ 2.000.000,00, utilizado com sua residência, em princípio não tem como transferir o ônus do seu imposto para terceiros. Na segunda, um proprietário de dez imóveis residenciais no valor de R\$ 200.000,00 cada um, alugados, em princípio tem como repassar o valor do imposto correspondente para seus inquilinos, seja estabelecendo nos contratos que o inquilino pagará o imposto, seja embutindo o valor correspondente no próprio valor do aluguel. O que não é razoável é ignorar a diferença que existe entre essas duas situações, nem negar que na segunda é praticamente certa a ocorrência da repercussão do imposto.

3.4. Dificuldades de ordem prática e conflito de competência

Além de ser a progressividade do IPTU em razão do valor de cada imóvel a forma que nos parece melhor para a realização do princípio da capacidade contributiva, como adiante vamos demonstrar, não podemos deixar de considerar que a progressividade em razão do valor total dos imóveis de um mesmo contribuinte pode enfrentar dificuldades de ordem prática e o questionamento quanto a possível conflito de competência tributária.

Realmente, temos no País mais de cinco mil Municípios, e um mesmo contribuinte pode possuir imóveis em mais de um deles. Assim, a fórmula da progressividade do imposto em razão do valor total dos imóveis de um mesmo contribuinte, se este possui imóveis em mais de um Município, enfrenta desde logo uma questão de ordem prática, que consiste na avaliação dos imóveis, para que se possa considerar o conjunto. E maior ainda seria essa dificuldade no caso de contribuinte que possuía imóveis no exterior.

Além disso, quando um Município estiver considerando valor do imóvel situado em outro Município, poderá ser suscitado um conflito de competência entre os Municípios, porque eles estarão considerando, na cobrança do IPTU, fatos situados no território de outros Municípios.

Tais dificuldades práticas e possíveis conflitos de competência podem até não ser um impedimento, mas indiscutivelmente são questões em face das quais não se pode recomendar a progressividade em razão do valor total dos imóveis de um mesmo contribuinte.

4. Progressividade e Capacidade Contributiva

4.1. Impostos com caráter pessoal

Ao cuidar dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, a vigente Constituição Federal estabelece:

“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.”³²

Isto significa que os impostos pessoais devem ser quantificados tendo-se em vista a capacidade econômica do contribuinte. Entretanto, não significa que em relação aos demais impostos não se possa, ou deva, levar em conta também a capacidade econômica daqueles que suportam o correspondente ônus.

4.2. Capacidade contributiva e imposto real

Impostos como o que incide sobre produtos industrializados, tipicamente reais porque têm alíquota estabelecida em razão do produto, podem realizar o princípio da capacidade contributiva. E neste ponto revela-se da maior importância o fenômeno da repercussão, a nos dizer que esse imposto deve ter o seu valor estabelecido em razão da capacidade contributiva daquele que suporta o ônus correspondente, e não a capacidade contributiva do seu contribuinte.

Realmente, a Constituição Federal estabelece que o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade do produto,³³ o que significa dizer que o seu valor deve levar em conta o produto sobre o qual incide e, indiretamente, a capacidade econômica de quem suporta o seu ônus que se pressupõe embutido no preço do produto.

Embora ninguém possa afirmar com segurança a ocorrência da repercussão, leva-se em conta aquilo que geralmente acontece. Assim, como geralmente só pessoas de elevada capacidade econômica consomem certos produtos, o imposto sobre estes é fixado mediante alíquota mais elevada. E como geralmente determinados produtos são consumidos pela população em geral, inclusive pelos de baixa capacidade econômica, a estes se aplica alíquota menor, o que significa dizer que em relação a eles o imposto cobrado é menor.

Assim, não temos dúvida de que os impostos reais podem realizar o princípio da capacidade contributiva, ainda que de forma indireta, em face do fenômeno da repercussão, como já tivemos oportunidade de demonstrar.³⁴

4.3. Progressividade e isonomia

Um argumento também utilizado em oposição a nossa tese consiste em que o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel fere o princípio da isonomia, pois

³² Constituição Federal de 1988, art. 145, parágrafo 1º.

³³ Constituição Federal de 1988, art. 153, parágrafo 3º, inciso I.

³⁴ Hugo de Brito Machado. “Progressividade e Seletividade no IPTU”. Marcelo Magalhães Peixoto (coordenador). *IPTU - Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo, Quartier Latin, 2002, pp. 259 a 262.

não considera o fato de que a propriedade imobiliária pode consistir na propriedade de muitos imóveis, cada um deles de pequeno valor. Assim, pode ocorrer que os contribuintes tenham patrimônios imobiliários de R\$ 10.000.000,00 cada um, sendo assim titulares da mesma capacidade contributiva, mas um deles pague muito mais imposto porque tem apenas um imóvel no qual reside, enquanto o outro paga muito menos porque possui muitos imóveis, embora a soma dos valores deste não ultrapasse aquela quantia. E mais flagrante ainda seria a lesão à isonomia no caso de a lei municipal conferir isenção ao proprietário de imóvel com valor não superior a determinada quantia.

Esse argumento é de validade apenas aparente.

Quanto à isenção relativa aos imóveis de pequeno valor, é importante esclarecermos que as leis municipais geralmente condicionam a isenção ao fato de o proprietário não possuir outro imóvel no Município, de sorte que o argumento fica total e definitivamente afastado.

Por outro lado, é inconsistente o argumento fundado na comparação entre o proprietário de um único imóvel de valor elevado e o proprietário de vários imóveis cada um deles de pequeno valor. O proprietário do imóvel de valor elevado geralmente dele desfruta, ocupando-o como residência. E quando o aluga, e transfere o ônus do imposto ao locatário, este é pessoa de elevada capacidade contributiva. Já o proprietário dos vários imóveis, sejam casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação, geralmente consegue transferir o ônus do imposto para o respectivo locatário. Assim, em face da repercussão jurídica o imposto termina sendo suportado pelos locatários que, em se tratando de imóveis de pequeno valor, geralmente têm menor capacidade contributiva do que o proprietário, e do que o locatário de imóveis de elevado valor. Termina sendo, portanto, a progressividade do IPTU um instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, que não contraria de nenhum modo o princípio da isonomia.