

O princípio constitucional da capacidade contributiva e a delimitação de apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo

*Flávio Alberto Gonçalves Galvão*¹
Professor

Resumo: o texto discute a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva e a progressividade das alíquotas fiscais e extrafiscais do IPTU na legislação do Município de São Paulo e a correlata definição da apuração da base de cálculo do referido imposto. A correta interpretação do sistema constitucional tributário brasileiro impõe em alto grau a eficácia da progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, enquanto conceitos jurídicos definidos no texto da Carta Magna, não somente vinculada a critérios de mensuração do metro quadrado do imposto, visando a identificação da base de cálculo mais próxima da noção relativa ao valor venal da propriedade imobiliária, mas, conjuntamente com aplicação progressiva de alíquotas em face da expressão do grau de riqueza revelado pelo valor venal apurado, além de alíquotas maiores incidentes em razão de sua localização, uso e progressividade no tempo por conta da função social da propriedade definida no plano diretor da cidade. Constata-se a regressividade e proporcionalidade das alíquotas do IPTU adotadas no Município de São Paulo, baseadas unicamente nos percentuais de 1,0 e 1,5% para imóveis residenciais e não residenciais, com a necessidade de adequação à Constituição de 1988, visando a imediata adoção de alíquotas progressivas do IPTU pelo legislador do Município de São Paulo.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva. Progressividade Fiscal e Extrafiscal do IPTU.

Introdução

Este artigo tem por objetivo analisar a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988), por meio da progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, (artigos 156, inciso I, e §1º, incisos I e II, do mesmo artigo, da Carta Magna de 1988), em razão da metodologia utilizada para aferição da base de cálculo do imposto (valor venal) e da respectiva adoção de alíquotas progressivas nas duas hipóteses elencadas na legislação do Município de São Paulo.

Vejamos os dispositivos da Carta Magna de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

¹ Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e do Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU, em São Paulo, nas disciplinas Direito Tributário e Processo Tributário.

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

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana; [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

Com a Emenda Constitucional nº 29, de 2000, a ordem jurídica constitucional vigente dissipou o dissenso interpretativo existente sobre a aplicação do princípio constitucional da progressividade fiscal ao IPTU, enquanto imposto real.

O Supremo Tribunal Federal, antes da Emenda Constitucional nº 29, e parte da doutrina de direito tributário brasileira,² ao defenderem a classificação de impostos reais e pessoais admitiam que somente uma única forma de progressividade era possível de ser aplicada ao IPTU, vinculada ao cumprimento da função social da propriedade dos imóveis urbanos e na expressa disposição do plano diretor das cidades.

A chamada **progressividade extrafiscal**, contida no art. 182, § 4º, inciso II, da CF:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos

² No STF, conferir o Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 05/09/1997 e Recurso Extraordinário nº 199.281-6, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 12/3/1999, que trataram da declaração de inconstitucionalidade do IPTU progressivo, com fundamento na inadmissibilidade da progressividade fiscal do IPTU de nítida natureza jurídica de imposto real. Na doutrina brasileira, adotando este entendimento temos Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto, na obra *A inconstitucionalidade da Progressividade da EC nº 29/2000*. São Paulo: Dialética, 2003; Aires Fernandino Barreto, ainda, em “A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 165-181, 1978. Marco Aurelio Greco, “IPTU-Progressividade-Função social da propriedade”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 110-121, 1990.

da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
I – parcelamento ou edificação compulsórios;
II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo. (Grifos Nossos)

Com efeito, perfilhando a interpretação constitucional consagradora pela aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos,³ bem como suas técnicas de aferição, que decorrem da progressividade de alíquotas, temos como premissa correta a ser extraída do texto da Carta Magna vigente a constitucionalidade de adoção de alíquotas variáveis, incidentes sobre a propriedade de imóveis urbanos:

- i. em razão do seu valor venal (progressividade fiscal);
- ii. em face da localização, uso, bem como para determinar o cumprimento da função social da propriedade de imóveis urbanos, em acordo com o adequado aproveitamento do solo, conforme o plano diretor das cidades (progressividade extrafiscal).

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal, fundamentado em precedentes jurisprudenciais após a promulgação da Emenda Constitucional nº 29, edita a Súmula nº 668:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU cumprem importante papel no aspecto da isonomia tributária no sistema constitucional brasileiro, pelo caráter de tributação sobre o patrimônio do contribuinte e devem, com critérios jurídicos bem definidos, atingir a riqueza daqueles que revelam maior capacidade contributiva em face da propriedade do bem imóvel, bem como atingir as finalidades de uso adequado do solo urbano em razão de sua função social.

O IPTU é o imposto no Brasil que possui o maior número de contribuintes⁴ e a correta interpretação da metodologia de aferição da sua base de cálculo (valor venal), bem como a explicitação das possibilidades de alíquotas progressivas incidentes sobre o patrimônio imobiliário do contribuinte, significam confirmar a eficácia de princípios constitucionais tributários (capacidade contributiva), evitando-se o perigo da tributação regressiva ou

³ Conferir Geraldo Ataliba: “IPTU: progressividade”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 56/75; José Souto Maior Borges: “IPTU, progressividade”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94; Elizabeth Nazar Carrazza: *Progressividade do IPTU*. São Paulo, Juruá, 1998; Roque Antonio Carrazza: *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2018; Sacha Calmon Navarro Coelho: *Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1990; Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998; Valéria Cristina Furlan: *Imposto Predial e Territorial Urbano*. São Paulo: Malheiros, 2000.

⁴ Conferir Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*: texto para discussão nº 1417, produzido no programa de trabalho de 2009, IPEA, Rio de Janeiro, 2009.

proporcional, pela qual o maior ônus fiscal recairia a contribuintes que revelam menor capacidade contributiva.

A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU promove a eficácia a valores constitucionais de proteção ao contribuinte em relação à tributação do seu patrimônio imobiliário. No aspecto jurídico é necessário, então, que a legislação tributária municipal obedeça ao comando constitucional estipulando alíquotas progressivas, em função dos níveis de riqueza que o patrimônio imobiliário do contribuinte revela, seja em razão de seu valor, de seu uso, de sua localização e do adequado aproveitamento dos imóveis no espaço urbano.

Em tempos de acirrada discussão sobre a reforma tributária, onde a tônica dos assuntos está sob o enfoque da otimização da burocracia tributária e redução de impostos incidentes sobre o consumo, lançar luz sobre os limites da tributação sobre o patrimônio e da renda do contribuinte é antes de mais nada medida salutar, pois fatalmente o segundo passo da reforma tributária será atingir estes dois pilares na obtenção de receita para os cofres públicos.

A análise de legislação de regência do IPTU está adstrita ao Município de São Paulo, tomando por base a Lei Municipal nº 6.989/1966 e alterações legislativas posteriores, culminando com o Decreto Regulamentador do Município de São Paulo nº 58.420/2018, que consolida a legislação tributária no Município de São Paulo, com fundamento na lei.

Em que pese o foco interpretativo na legislação do Município de São Paulo, diante dos mais de cinco mil municípios brasileiros e respectivas normas específicas, analisar e conceituar as várias técnicas de aferição do valor venal dos imóveis na legislação municipal de São Paulo (tais como o valor unitário do metro quadrado com base nos fatores de profundidade; de esquina; de obsolescência; tipos e padrões de construção; com adoção de acréscimo e descontos aplicáveis à base de cálculo), bem como definir as alíquotas diferenciadas para imóveis residenciais e não residenciais, pode permitir conclusões com certo grau de generalidade, quando estes critérios são também utilizados por vários outros municípios brasileiros.

Deste modo, a competência constitucional tributária para legislar sobre o IPTU, atribuída aos Municípios, deve passar pelo crivo de obediência (de eficácia) ao princípio constitucional da capacidade contributiva no que tange à correta aplicação da progressividade fiscal e extrafiscal do imposto.

A delimitação da base de cálculo do IPTU e alíquotas aplicáveis na legislação tributária do Município de São Paulo

A Constituição Federal de 1988 estabelece com clareza a competência municipal tributária para a instituição do IPTU, impondo ao legislador municipal obrigatoriamente que atue no sentido de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, atribuindo progressividade de alíquotas variáveis em face do valor venal dos imóveis.

Ou seja, quanto mais valioso o imóvel maior será a alíquota aplicável a este bem. Trata-se de justa conciliação dos pressupostos de arrecadação tributária, interesses puramente fiscais, com os consagrados direitos do contribuinte a uma graduação de alíquotas em face da riqueza revelada na base de cálculo dos imóveis urbanos.

O Código Tributário Nacional, nos artigos 32 e 33, estabelece a incidência do IPTU, que será determinada sobre a propriedade imobiliária no espaço urbano do Município,

cuja base de cálculo apresenta-se como o valor venal da propriedade, sem incluir outros bens mantidos no imóvel, seja em caráter permanente ou temporário, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

O montante do imposto a pagar é senão fruto de aplicação de uma alíquota progressiva incidente sobre o valor venal do imóvel e basta uma leitura do CTN para constarmos que a aferição desta base de cálculo, enquanto valor venal da unidade imobiliária, não tem previsão específica ou sequer padrão normativo em Lei Complementar.

Tal tarefa, será, então, atribuição do legislador ordinário do Município editando a lei competente e da Administração Pública, complementando-os, formulando os Decretos Regulamentadores, momento em que será definido o valor venal do imóvel *in abstracto*, objetivando a realização do lançamento tributário que, como muito bem sinaliza Aires Fernandino Barreto,⁵ delimitará a chamada base calculada *in concreto* do IPTU.

O Município de São Paulo, conforme Decreto Consolidador e Regulamentador da Lei tributária (Decreto nº 58.420/2018), estipula no art. 6º e 8º que o imposto é calculado à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência, e à razão de 1,5% sobre o valor do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 6º. Vejamos:

Art. 6º O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência. (Art. 7º da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.250, de 27/12/01);

[...]

Art. 8º O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 6º. (Art. 8º da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.250, de 27/12/01).

Sobre o montante do valor apurado, conforme os artigos 6º e 8º acima, devem ser adicionados os descontos ou os acréscimos, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal das tabelas fixadas. Vamos à letra da norma, contida nos artigos 7º e 9º, do Decreto nº 58.420/2018:

Art. 7º Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo anterior, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo. (Art. 7º-A da Lei nº 6.989, de 19/12/66, com a redação da Lei nº 13.475, de 30/12/02)

⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1987.

<i>Faixas de valor venal (Tabela Constante da Lei nº 15.889, de 05/11/13)</i>	<i>Desconto/ Acréscimo</i>
<i>Até R\$ 150.000,00</i>	<i>-0,3%</i>
<i>Acima de R\$ 150.000,00 até R\$ 300.000,00</i>	<i>-0,1%</i>
<i>Acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00</i>	<i>+0,1%</i>
<i>Acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,3%</i>
<i>Acima de R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,5%</i>

[...]

Art. 9º Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo anterior, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo. (Art. 8º-A da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.475, de 30/12/02)

<i>Faixas de valor venal (Tabela Constante da Lei nº 15.889, de 05/11/13)</i>	<i>Desconto/ Acréscimo</i>
<i>Até R\$ 150.000,00</i>	<i>-0,4%</i>
<i>Acima de R\$ 150.000,00 até R\$ 300.000,00</i>	<i>-0,2%</i>
<i>Acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00</i>	<i>0,0%</i>
<i>Acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,2%</i>
<i>Acima de R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,4%</i>

A fixação da base de cálculo do IPTU pode e deve, para fins tributários, ser constituída por vários critérios. José Delfino Sá, Carlos Arthur Mattos Teixeira Cavalcante, Ricardo de Araújo Kalid e Ulisses de Araújo Malveira,⁶ em estudo técnico e, inclusive, matemático, sobre a otimização das alíquotas do IPTU, enfatizam esse raciocínio, deixando claro a delimitação da base de cálculo do IPTU e seus modos de captação da realidade, fixados na norma jurídica impositiva da obrigação tributária:

O valor venal de uma unidade imobiliária para fins de tributação é constituído pela soma do valor venal do terreno com o da edificação. O tipo e o padrão construtivo do imóvel, assim como sua área e localização, influenciam no valor da construção. Quando em um determinado município existe uma Planta Genérica de Valores Imobiliários (PGVI), cada região ou via pública possui um determinado valor por metro quadrado e consegue-se estabelecer o valor do terreno de cada logradouro por um período de tempo, já que o mercado imobiliário é dinâmico. Assim, o valor total de um terreno poderá ser calculado multiplicando-se sua área total pelo valor do metro quadrado.

⁶ SÁ, José Delfino; CAVALCANTE, Carlos Arthur Mattos Teixeira; KALID, Ricardo de Araújo; MALVEIRA, Ulisses de Araújo. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105-132, 2013.

A legislação municipal de São Paulo relativa ao IPTU (Decreto nº 58.420/2018) demonstra que a planta genérica de valores adotada para apurar o valor venal dos imóveis prediais e territoriais urbanos é feita com base em normas e métodos definidos em tabelas, cujo valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno são determinados em função de elementos objetivos técnicos a refletir o valor igual ou mais próximo de seu valor de mercado, com as adições e subtrações retro citadas.⁷

Estes elementos técnicos, como critério da fixação da base de cálculo unitária, enquanto medida de valor do município de São Paulo em metros quadrados, são: a) fatores de profundidade; b) fatores de esquina; c) fatores diversos (terreno encravado, terreno de fundo, terreno interno, condomínio); d) fatores de obsolescência; e) tipos e padrões de construção, que revelam o custo de construção do imóvel existente nos cadastros municipais e níveis de acabamento, conforto e luxo do bem imóvel.

Outra previsão normativa, bem distinta, é a utilização de alíquotas progressivas na legislação tributária municipal para fins de aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, que pode levar em consideração a graduação de alíquotas conforme o valor venal do bem imóvel (já devidamente apurado consoante os critérios já

⁷ Art. 45. A apuração do valor venal, para fins de lançamento dos Impostos Predial e Territorial Urbano, será feita conforme as normas e métodos fixados nos artigos desta Seção, e as Tabelas I a VI. (Art. 1º da Lei nº 10.235, de 16/12/86) Art. 46. Os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno serão determinados em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou separadamente: (Art. 2º da Lei nº 10.235, de 16/12/86) I – preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário; II – custos de reprodução; III – locações correntes; IV – características da região em que se situa o imóvel; V – outros dados informativos tecnicamente reconhecidos. Parágrafo único. Os valores unitários, definidos como valores médios para os locais e construções, serão atribuídos: I – a faces de quadras, a quadras ou quarteirões, a logradouros ou a regiões determinadas, relativamente aos terrenos; II – a cada um dos padrões previstos para os tipos de edificação indicados na Tabela V, relativamente às construções. Art. 59. O valor unitário de metro quadrado de construção será obtido pelo enquadramento da construção num dos tipos da Tabela V, em função da sua área predominante, e no padrão de construção cujas características mais se assemelhem às suas. (Art. 15 da Lei nº 10.235, de 16/12/86) § 1º Nos casos em que a área predominante não corresponder à destinação principal da edificação, ou conjunto de edificações, poderá ser adotado critério diverso, a juízo da Administração. § 2º Para fins de enquadramento de unidades autônomas de prédio em condomínio em um dos padrões de construção previstos na Tabela V, será considerada a área construída correspondente à área bruta da unidade autônoma acrescida da respectiva área da garagem, ainda que esta seja objeto de lançamento separado. § 3º A unidade autônoma poderá ser enquadrada em padrão diverso daquele atribuído ao conjunto a que pertença, desde que apresente benfeitorias que a distingam, de forma significativa, das demais unidades autônomas. Art. 60. A idade de cada prédio, para aplicação do fator de obsolescência de que trata a Tabela IV, corresponderá à diferença entre o exercício a que se refere o lançamento tributário e o ano do término da construção ou, quando anterior, o de sua efetiva ocupação. (Art. 16 da Lei nº 10.235, de 16/12/86) § 1º A idade de cada prédio será: I – reduzida de 20% (vinte por cento), nos casos de pequena reforma ou reforma parcial; II – contada a partir do ano da conclusão da reforma, quando esta for substancial. § 2º Será adotada a média das idades apuradas, ponderada de acordo com as respectivas áreas, nos casos: I – de ampliação da área construída; II – de reconstrução parcial; III – de lançamento tributário que abranja dois ou mais prédios, concluídos em exercícios diversos. § 3º No cálculo da média ponderada, a que se refere o parágrafo anterior, serão consideradas as eventuais alterações na idade dos prédios, resultantes da ocorrência de reformas, na forma do § 1º. § 4º Quando o acréscimo de área edificada em imóvel residencial resultar da construção de abrigo para veículos ou de piscina, não será alterada a idade do prédio. § 5º No resultado do cálculo da idade da edificação será desprezada a fração de ano. Art. 61. O valor venal de imóvel construído será apurado pela soma do valor do terreno com o valor da construção, calculados na forma desta lei. (Art. 17 da Lei nº 10.235, de 16/12/86). Art. 62. O contribuinte poderá impugnar a base de cálculo obtida pela aplicação dos procedimentos previstos nesta lei, mediante apresentação de avaliação contraditória, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria Municipal da Fazenda. (Art. 18 da Lei nº 10.235, de 16/12/86, com a redação da Lei nº 15.889, de 05/11/2013). Art. 63. Os valores unitários de metro quadrado de terreno e de metro quadrado de construção serão expressos em moeda corrente e, no processo de cálculo para obtenção do valor venal do imóvel, o valor do terreno e o da construção serão arredondados para a unidade monetária imediatamente superior. (Art. 19 da Lei nº 10.235, de 16/12/86, com a redação da Lei nº 10.805, de 27/12/89)

Art. 64. A Tabela VI – Tipos e Padrões de Construção – Valores Unitários de Metro Quadrado de Construção e a Listagem de Valores Unitários de Metro Quadrado de Terreno, integrantes da Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986, com as alterações posteriores, utilizadas na apuração do valor venal, para fins de lançamento do Imposto Predial e do Imposto Territorial Urbano – IPTU, passam a vigorar na conformidade dos Anexos I e III, respectivamente, desta lei. (Art. 1º da Lei nº 15.889, de 05/11/13).

mencionados), e em razão de sua localização e uso, além, dos fatores de progressividade extrafiscal mencionados no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal.

A seu turno, o Decreto nº 58.420/2018, do Município de São Paulo, estipula somente duas alíquotas de IPTU a serem aplicadas ao valor venal dos imóveis, sejam territoriais ou prediais: 1,0% para imóveis residenciais e 1,5% para imóveis não residenciais, consoante os arts. 6º e 8º, já citados.

Diferentemente do que prevê a legislação do Município de São Paulo, as alíquotas do IPTU deveriam ser progressivas e graduais conforme aumenta o valor venal dos imóveis.

Conjugada a esta progressividade de alíquotas em razão do valor venal, que é extremamente relevante, aliam-se outros critérios de progressividade, tais como a aplicação de alíquotas diferenciadas em face da localização do imóvel, diante das zonas do município definidas em lei no plano diretor da cidade, onde as zonas mais valorizadas, com maior disponibilidade de implementos urbanos, aplicar-se-iam alíquotas maiores.

Teríamos, de idêntico modo, alíquotas diferenciadas previstas pelo uso residencial ou não residencial, como também alíquotas diferentes para imóveis comerciais, microempresas, indústrias e voltados para a atividade agrícola.

A progressividade de alíquotas com base no tamanho do imóvel também seria relevante para somar aos demais critérios de mensuração da capacidade contributiva do contribuinte em relação a imóveis não edificados.

A Constituição Federal de 1988 não autoriza somente a progressividade de alíquotas em razão do valor venal dos imóveis ou de apenas um ou outro critério (uso, localização e em razão da função da propriedade). Todos estes critérios devem ser utilizados pelo legislador municipal para alcançar com o máximo grau de eficácia o princípio da capacidade contributiva, porque afinal de contas são meios de aferição dos níveis de riqueza que representam o patrimônio imobiliário do contribuinte.

Neste aspecto concordamos com Roque Antonio Carrazza,⁸ que elucida a questão:

Em suma, o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do já estudado art. 145, §1º, primeira parte, da CF. E, para isso, deve ser progressivo. Esta é uma progressividade fiscal, de existência obrigatória.

[...]

Assim, o §1º do art. 156 da CF, juridicamente interpretado, estabelece que o IPTU, além de dever obedecer ao princípio da capacidade contributiva (“ser progressivo em função do valor do imóvel”), terá “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (inciso II). É interessante notar que este inciso II do §1º do art. 156 da CF nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva. Mas, também deve ser obedecido, uma vez que não conflita, mas convive harmonicamente, com o art. 145, §1º, da CF, adaptado para o IPTU pelo inciso I do §1º do art. 156 do mesmo Diploma Magnó.

[...]

São coisas diferentes, que, portanto, não podem ser coligadas. Na verdade o IPTU deve: a) ter alíquotas progressivas, em razão do valor

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 100-102.

do imóvel; e b) ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, o que, a nosso ver, depende – agora, sim – da edição do plano diretor do Município, que efetuará a ordenação da cidade.

Em estudo realizado no IPEA, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior,⁹ enfatiza que a progressividade de alíquotas no IPTU será o fator determinante para eliminar grandes distorções na incidência do imposto sobre a classe média e a classe mais pobre da população brasileira, que oscila entre dois a quinze salários mínimos, o que acaba representando um alto gasto de sua renda para o pagamento da obrigação tributária.

O referido autor entende que a progressividade das alíquotas diminui a elevada regressividade das avaliações oficiais dos imóveis, conforme a planta genérica de valores, pois uma alíquota maior para imóveis mais valiosos tornaria a alíquota efetiva menos discrepante, já que a avaliação dos imóveis na planta genérica encontra-se na grande maioria dos municípios defasada em relação ao seu real valor de mercado.

Torna-se fundamental a aplicação mais eficaz e eficiente do princípio constitucional da capacidade contributiva ao IPTU, que em primeiro grau é um instrumental jurídico de equidade na tributação, para depois passar para um crivo jurídico de maior certeza no grau de distribuição de justiça fiscal entre contribuintes que não se encontram em posição de equivalência, em face do nível de riqueza patrimonial que revelam.

Diante das modalidades de progressividade fiscal e extrafiscal autorizadas pela Carta Magna de 1988, que deverão ser aplicadas enquanto alíquotas diferenciadas e graduadas incidentes sobre a base de cálculo do IPTU e no cotejo com a legislação municipal de São Paulo, que estabelece duas alíquotas (1,0% e 1,5%, para imóveis residenciais e não residenciais), em que pese os descontos e acréscimos (calculados em percentuais sobre o valor apurado do imposto), **fica clara a proporcionalidade do tributo.**

As alíquotas adotadas pelo Município de São Paulo são insuficientes para atingirmos a plena determinação da Constituição Federal em tornar o IPTU um imposto progressivo, em razão do valor venal, uso, localização e progressão no tempo, conforme consigna o seu texto.

Impostos considerados proporcionais, cujas alíquotas aplicáveis não variam conforme o grau de riqueza revelado pelo contribuinte, adotam uma ou no máximo duas alíquotas sem levar em consideração os níveis de riqueza que se revelam à medida que a base de cálculo aumenta. Este critério não foi adotado enquanto princípio constitucional no sistema tributário brasileiro.

No caso, inclusive, do IPTU, não basta sequer a legislação ordinária dos Municípios adotar alíquotas diferenciadas em razão do valor venal. Os demais critérios de aferição da progressividade extrafiscal (uso, localização e tempo) devem do mesmo modo ser adotados, pois a Constituição de 1988 exige a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva em todos os seus vetores, pois “sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária”.¹⁰

⁹ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais: texto para discussão* nº 1251. Brasília, DF: IPEA, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2YpS8NL>. Acesso em: 9 mar. 2020.

¹⁰ Cf. Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 82.

Hugo de Brito Machado¹¹ estabelece uma diferenciação em impostos progressivos simples ou graduados. Progressividade simples é aquela em que cada alíquota aplica-se a toda matéria tributável. Progressividade graduada seria aquela em que cada alíquota maior aplica-se somente sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar. Vejamos a conclusão do autor sobre essa classificação:

A nosso ver a progressividade compatível com a Constituição Federal é apenas a graduada. A progressividade simples lesiona o princípio da capacidade contributiva. Assim, quando a lei municipal se reporta ao IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel, e estabelece uma tabela com várias alíquotas, essa lei deve ser interpretada de conformidade com a Constituição, tendo-se em consequência uma progressividade graduada.

A notificação de lançamento do IPTU no Município de São Paulo deixa evidente a mensuração da base de cálculo (valor venal) do imóvel, em metros quadrados, com todos os critérios já definidos na legislação local, tais como: a) fatores de profundidade; b) fatores de esquina; c) fatores diversos (terreno encravado, terreno de fundo, terreno interno, fatores de condomínio); d) fatores de obsolescência; e) tipos e padrões de construção, que são métricas inerentes a provocar acréscimos e deduções à definição da base de cálculo do imposto, ou seja, o valor venal, que se submete, em ato contínuo, à aplicação de duas alíquotas, para imóveis residenciais ou não residenciais, para a definição do montante do imposto a pagar.

Neste sentido, a reflexão no presente artigo não está imputando eventual raciocínio pela inconstitucionalidade da apuração da base de cálculo do valor do metro quadrado dos imóveis no Município de São Paulo com todos os fatores mencionados acima. Ao contrário, estamos convictos de que o lançamento do IPTU na mensuração da base de cálculo deve conter estes critérios de diferenciação.

Contudo, estes critérios contidos no lançamento do IPTU não podem e não devem ser os únicos modos de aferição do princípio da capacidade contributiva, à qual a Constituição de 1988 impõe a progressividade de alíquotas distintas em razão dos níveis de riqueza que os valores venais revelam na base calculada *in concreto* do IPTU.

Imóvel que possua valor venal de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e outro imóvel que possua valor venal de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) são expressões de riqueza distintas, que devem ter alíquotas diferenciadas, ainda, em que pese a legislação do Município de São Paulo adotar fatores de diferenciação da construção do imóvel ou para tipos de terrenos, visando a apuração do valor do metro quadrado do bem.

A proporcionalidade das alíquotas adotadas no Município de São Paulo é latente de 1,0% ou 1,5% para imóveis residenciais e não residenciais (uso), porque não condizem e não são suficientes para a plena aplicação da capacidade contributiva.

Em razão das expressões de riqueza que o valor venal dos imóveis possuem, devem ser aplicadas alíquotas progressivas e diferenciadas, além de alíquotas diferenciadas

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 322.

pela sua localização, como também em face dos fatores de progressividade no tempo, contidos no art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal.

Considerações finais

Um dos fatores relevantes de diminuição da regressividade e proporcionalidade tributária do IPTU nas legislações municipais será a contínua e eficaz mensuração da base de cálculo do imposto, ou seja, a correta indicação do valor venal das propriedades imobiliárias para fins de incidência das alíquotas progressivas.

Antes de gerar a multiplicação de alíquotas e conseqüente aumento da carga tributária dos impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, estes dois fatores já foram objeto de estudos técnicos,¹² que sintetizam, com fundamento em dados socioeconômicos, que somente a correta atualização dos valores venais dos imóveis nas plantas genéricas adotadas pelos Municípios e a utilização do instrumental jurídico das progressivas alíquotas em face da propriedade imobiliária tornarão a tributação do IPTU mais atrelada à capacidade contributiva dos cidadãos.

Fernando Gaiger Silveira, tomando por base a renda mensal do contribuinte e sua correlação com o gasto em face de tributos diretos como o IPTU, indica que os tributos diretos de competência estadual e municipal representam 10% da carga fiscal direta destas famílias e conclui:

Embora a questão do grau de progressividade dos tributos de competência municipal mereça um estudo particular, o ponto importante a ser salientado aqui é o alto potencial que esses tributos têm para amortecer o grau de progressividade do sistema tributário. Estes podem ter peso considerável na carga tributária das famílias pobres e em outros segmentos da população de baixa renda.¹³

A busca constante pelo alto grau de eficiência de aplicação do princípio da capacidade contributiva na legislação do Município de São Paulo demonstra antes de tudo obediência contudente ao texto expresso da Constituição de 1988 no que tange ao IPTU.

Temos, também, uma imensa dificuldade das administrações públicas dos Municípios em melhorar o sistema de arrecadação com a utilização de tecnologias corretas para aferição da base de cálculo do IPTU, além de outros fatores, como muito bem aponta estudo realizado na Fundação Getúlio Vargas:¹⁴

As cidades brasileiras são marcadamente heterogêneas, tanto no que diz respeito ao seu tamanho e realidade socioeconômica, como em relação aos meios de que dispõem para exercer seu poder de tributar. Essa heterogeneidade termina se refletindo em

¹² SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000.

¹³ SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000, p. 35.

¹⁴ Conferir José Roberto R. Afonso, Erika Amorim Araújo e Marco Antonio Rios da Nobrega. *IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente*. São Paulo: FGV Projetos, 2009. v. 4.

oportunidades também diferenciadas para mobilização de recursos próprios. Em muitos municípios, é possível que a receita de IPTU seja pequena porque as características da economia local estreitam as possibilidades de arrecadação do imposto. Também podem existir casos em que os administradores locais não tenham interesse em explorar adequadamente o IPTU. O sistema de transferências intergovernamentais brasileiro, além de não ser acompanhado de incentivos para que os governos locais obtenham recursos por meio de esforço próprio de arrecadação, beneficia os municípios menos populosos. Em tais prefeituras, a proximidade do eleitor com as autoridades locais costuma ser bem maior do que nos grandes centros. Assim sendo, à medida que as prefeituras contam com elevados montantes de transferências per capita para financiar suas atividades, por que se interessariam em enfrentar o alto custo político decorrente do exercício pleno de suas competências tributárias? Isto é particularmente verdade no caso do IPTU – um tributo direto, que onera um segmento específico da sociedade. Mais peculiares ainda são as situações em que as prefeituras até gostariam de aproveitar melhor seu potencial tributário. Porém, para tanto, se deparam com obstáculos impostos pela legislação vigente e/ou com deficiências administrativas. A capacidade tanto de alterar quanto de fazer cumprir os dispositivos legais concernentes ao IPTU é, em grande medida, condicionada pelo grau de desenvolvimento das instituições locais.

O fator político também conta no momento de aplicação da Constituição de 1988 em razão da progressividade das alíquotas entre os contribuintes do IPTU. Como já dito, as avaliações imobiliárias defasadas e desatualizadas, como acontece não só no Município de São Paulo, mas também na grande maioria dos municípios brasileiros, denotam sua alta regressividade:

O instrumento em que o município estipula o valor do metro quadrado do terreno por face de quadra, zona fiscal ou qualquer outra divisão urbana que se possa estabelecer para determinar o valor de mercado do solo urbano chama-se Planta Genérica de Valores (PGV). A PGV deve ser elaborada pela administração municipal e como projeto de lei ser aprovado pela Câmara de Vereadores, que pode alterá-lo ou revogá-lo. 23. O fato de um trabalho técnico ter que passar por processo político aumenta a chance de tornar as PGVs no Brasil excessivamente defasadas. 24. Isso se justifica porque o poder político municipal está sujeito à maior pressão política por parte da sociedade local e de grupos de interesse organizados e o IPTU é um imposto direto e altamente visível, sendo objeto de mais antipatia pelos contribuintes, se comparado aos impostos sobre consumo.¹⁵

¹⁵ Conferir Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*, IPEA, Texto para Discussão nº 1417, Rio de Janeiro, Agosto de 2009, pág. 19.

Portanto, o olhar atento dos operadores do direito sobre os dados socioeconômicos da carga tributária dos tributos diretos, relativamente ao IPTU, bem como a interpretação concisa e sistêmica no texto da Constituição de 1988, voltada para a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a incidência de alíquotas progressivas de caráter fiscal e extrafiscal, em face dos níveis de riqueza revelados pela propriedade imobiliária serão úteis à isonomia tributária tão almejada pela sociedade brasileira.

Referências

- AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio. *IPTU no Brasil: um Diagnóstico Abrangente*. São Paulo: FGV Projetos, 2009. v. 4.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 56/75.
- BARRETO, Aires Fernandino. A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 165-181, 1978.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1987.
- BORGES, José Souto Maior. IPTU, progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 5 set. 1997.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.281-6, Relator Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 12 mar. 1999.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade do IPTU*. São Paulo: Juruá, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras: texto para discussão nº 1417*. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.
- CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais: texto para discussão nº 1251*. Brasília, DF: IPEA, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2YpS8NL>. Acesso em: 9 mar. 2020.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- FURLAN, Valéria Cristina. *Imposto Predial e Territorial Urbano*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- GRECO, Marco Aurelio. IPTU-Progressividade-Função social da propriedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 110-121, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. *A inconstitucionalidade da Progressividade da EC nº 29/2000*. São Paulo: Dialética, 2003.

SÁ, José Delfino; CAVALCANTE, Carlos Arthur Mattos Teixeira; KALID, Ricardo de Araújo; MALVEIRA, Ulisses de Araújo. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105-132, 2013.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº 58.420, de 14 de setembro de 2018. Aprova a consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, São Paulo, 2018.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000.