

NATUREZA JURÍDICA DO IPTU: IMPOSTO “REAL” OU “PESSOAL”

Luiz Antônio Zanini Fornerolli¹

I. Introdução

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberam da Constituição Federal respectivos poderes para tributar. Coube ao Município, muito em especial², a possibilidade de instituir, com competência plena, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, respeitando as regras disciplinadas na própria Constituição Federal e nas normas gerais do direito tributário previstas no Código Tributário Nacional.

Remonta a história brasileira que o IPTU nasceu no ordenamento legislativo pátrio com a Carta de 19-5-1799, provindo das mãos da Rainha Dona Maria, que passou a ser conhecido como “décima urbana”.

-
- 1 *Juiz de Direito em Santa Catarina, Especialista em Direito Processual Civil (Univali/UNC) e Mestre em Administração, na área de concentração de Gestão Estratégica das Organizações, com ênfase em Gestão Tributária (Esag/Udesc).*
 - 2 Segundo o art. 147 da CF, a competência para instituir o IPTU pode ser exercida pela União, em Território Federal, desde que esse não seja dividido em Municípios, e também cabe a instituição pelo Distrito Federal.

Antes de 1934, a competência para instituição do referido imposto foi vacilante. Porém, com advento da Constituição Federal de 1934, consagrou-se que a competência para instituição do IPTU passaria a ser do município, o que se mantém até hoje, conforme se vê no inc. I do art. 156 da Constituição Federal.

Dispondo amarras, o Código Tributário Nacional rege em seu art. 32 que o IPTU é de competência dos municípios, e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Visando a delimitar o que seja zona urbana, disciplina o § 1º do art. 32 do CTN que a fórmula legal da cabeça do art. 32 fica subordinada à observância do atendimento, no mínimo, de dois melhoramentos mantidos ou construídos pelo poder público. A saber, são os melhoramentos: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para a distribuição domiciliar; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

A norma padrão de incidência traçada no CTN estabelece que a base de cálculo do referido imposto é o valor venal, isto é, valor de venda à vista do imóvel pelo preço de mercado, sendo seu contribuinte o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.

Tratando-se do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, a Constituição Federal em momentos distintos permite à Administração Pública a possibilidade de se louvar da utilização do imposto municipal, no sentido de instituí-lo, com o fim de atender à capacidade econômica do contribuinte e função meramente arrecadatória e, por outro lado, disciplinar sua incidência sobre imóveis urbanos não conformados com o perfil de utilização ditado no plano diretor do município.

Vê-se, assim, a possibilidade de utilizar-se a alíquota com certa flutuação visando a atingir determinada finalidade. A seu turno, então, temos a função fiscal e a extrafiscal. A primeira, com

fincas no inc. I do § 1º do art. 156 da CF é alcançada em prol da justiça fiscal observando a capacidade econômica do contribuinte, e a segunda com esteio no inc. II, § 4º do art. 182 da mesma Carta, com o objeto de estabelecer-se um melhor aproveitamento do solo da urbe.

Quanto ao escopo extrafiscal, a princípio, não há leitura divergente na doutrina ou sequer na jurisprudência. Porém, a mesma sorte não campeia em prol da utilização da progressividade do IPTU com vista à fiscalidade.

Pois bem, preso ao efeito fiscal tem pertinência a investigação de ser o IPTU um imposto real ou pessoal. À guisa de informação, o STF, a partir da decisão do RE n. 153.771-0/MG/96, no qual fora relator o Ministro Moreira Alves, ancorado na antiga redação do § 1º do art. 156 da CF (anterior à EC n. 29, de 13-9-2000), proclamou que, em sendo o IPTU um imposto real, torna-se incabível a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas, observando-se a capacidade econômica do contribuinte.

Isso quer dizer, doutro giro, que a progressividade no IPTU só é admitida para o STF quando o imposto é armado com fins de extrafiscalidade, ou seja, o objetivo principal da imposição tributária não constitui simples arrecadação de recursos financeiros para manutenção do Estado. Seu fito é incentivar ou desestimular certos atos determinados ao contribuinte, ou seja, contém nítido caráter de interferência no domínio econômico.

Ora, ainda que inquestionável o entendimento na orla do STF, a doutrina nacional apresenta sérias restrições a essa interpretação, e é o cotejo desses dois posicionamentos que se busca investigar.

II. Fundamentação teórica

De pronto, sem tergiversar, cabe a indagação: o IPTU é um imposto pessoal ou real? Mas, o que é imposto pessoal e imposto real, e qual sua importância para o estudo jurídico e o da progressividade como um todo?

Bernardo Ribeiro Moraes³ empresta seu escólio para distinguir dois critérios para a classificação dos impostos em pessoais e reais, sendo eles: o *do objeto do imposto* e o da *sua forma de cálculo*.

O objeto do imposto leva em consideração o substantivo, ou seja, pessoas ou coisas. Dizendo melhor, imposto pessoal é aquele que incide sobre pessoas e real é aquele que incide sobre coisas.

Abordar-se-á, a partir deste ponto, o imposto pessoal e real, analisando a forma de cálculo. Diz-se pessoal quando este é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte, sendo exemplo: a sua situação familiar, os encargos com a família, o conjunto de rendimentos etc. Por esse critério, o imposto pessoal é encarado sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária, levando-se em conta as condições individuais do contribuinte como um todo.

Tudo é objeto de consideração para a análise da capacidade contributiva. Observa-se que há uma individualização da imposição tributária, levando em consideração aspecto de porte individual de cada contribuinte. É de se ressaltar que a alíquota utilizada, esta como dimensão da capacidade econômica do contribuinte, é fixada levando em conta as condições pessoais de cada contribuinte.

Imposto real, diverso do pessoal, é aquele que não leva em consideração as condições pessoais do contribuinte. Passa ao largo, pouco importando a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. A situação pessoal é ignorada, havendo a oneração da riqueza representada por uma coisa. Há uma abstração sobre as condições jurídicas do eventual sujeito passivo.⁴

3 MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. aum. e atual. até 1993, v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 437.

4 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 125.

O gravame está centrado apenas na matéria tributável, prendendo-se a seus aspectos objetivos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte.

Aqui, no viés do pessoal, a alíquota tributária é fixada exclusivamente em função das circunstâncias materiais da situação de fato prevista em lei. Funda-se em casos isolados da capacidade contributiva, como, por exemplo, ser proprietário de um bem.

Enquanto os impostos pessoais levam em consideração a pessoa com sua manifestação de poder econômico, nos reais, a tributação recai sobre a matéria tributável, desconsiderando-se as circunstâncias individuais do contribuinte. Ele paga por ter, possuir, não importando haver capacidade contributiva para adimplir a obrigação. Esta, a rigor, fica presumida em face do truísmo.

Necessário escavar se há de fato a possibilidade do imposto de natureza real. Parte-se do princípio de que a relação tributária é uma espécie de obrigação a que todos, por força do ordenamento vigente, estão sujeitos; logo seu liame é de caráter pessoal. Numa má-comparação, antolhe-se o caráter pessoal e real no direito civil. A comparação é superficial, sem denoto jurídico, porém é inegável que se empresta ao cotejo. Não é de se olvidar que a norma jurídica só regula comportamento de pessoas, uma vez que só estas exercem a titularidade do direito.

As coisas, como é curial, não detêm capacidade contributiva. Quem as detêm são as pessoas que as possuem. A coisa é objeto inanimado e portanto “não podem liquidar obrigações tributárias, independentemente das pessoas que as possuem ou que as realizam. Somente as pessoas físicas e jurídicas é que podem figurar no pólo negativo da relação tributária”⁵.

Disso não destoa Alfredo Augusto Becker⁶:

“A relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações

5 MORAES, Bernardo Ribeiro. Ob. cit., p. 438.

6 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 307.

jurídicas. Por isto tôda [*sic*] e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é *sempre pessoal*: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa” [grifos no original].

Dissertando sobre o critério pessoal da hipótese de incidência tributária, apregoa Paulo de Barros Carvalho⁷ que sujeito passivo “é aquela pessoa que está em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens”. Na figura do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, diria Luciano Amaro⁸, reafirmando a natureza pessoal do imposto, que não pode ser ignorada a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Dessarte, todos os impostos⁹, não importando sobre o que incidem, são sempre de ordem pessoal, uma vez que o legislador, o intérprete e até mesmo o fisco precisam, no seu sopesamento, levar em consideração aspectos pessoais do contribuinte, pois é ele que deve adimplir a obrigação tributária. É ele que tem a capacidade contributiva.

Necessário frisar que a divisão entre imposto real e pessoal, segundo entendimento da doutrina, não é unânime. Bernardo Ribeiro Moraes¹⁰, diz que a divisão é estudo de política fiscal. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹, por sua vez, expressa que a diferença entre ambos não é jurídica. Ao seu turno, Regina Helena Costa¹², impõe que a classificação é mais de natureza econômico-financeira do que jurídica.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 165.

8 AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 282.

9 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 103; e DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 303.

10 MORAES, Bernardo Ribeiro. Ob. cit., p. 437.

11 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 350.

12 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 52.

Conquanto isso, verifica-se que a classificação entre imposto pessoal e real tem relevo para fins hermenêuticos¹³, já que o legislador, antes do intérprete, deve ater-se ao princípio insculpido na Constituição Federal de 1988 e, sempre que possível, “categorizar as bases e modular as alíquotas de modo a considerar as qualidades pessoais do contribuinte”.

É de se verificar que o *sempre que possível* não é comando constitucional para emprestar sustento ao intérprete, para que possa, na análise do caso em concreto, verificar se é possível – no sentido do quanto mais melhor – considerar que o imposto seja pessoal. Tira-se que não é isso que quis exprimir o constituinte com o disposto no § 1º do art. 145.

A baliza constitucional é no sentido de que, quanto mais possível, os impostos terão caráter pessoal, entendendo que haja os de natureza real. É importante ressaltar que há impostos que não apresentam tais características. Contudo, a pessoalidade deve ser perseguida em todos os impostos, mesmo naqueles cuja capacidade contributiva não seja possível se impor (v.g. ICMS e IOF).

A propósito, di-lo melhor Geraldo Ataliba¹⁴:

“Impondo a Constituição que, sempre que possível os impostos tenham ‘caráter pessoal’, está postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades, características e singularidades dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças – de cunho econômico – fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais”.

Com efeito, pela descrição constitucional que impulsiona o § 1º do art. 145, o entendimento a que se estaria toldado é que a capacidade contributiva só seria relevante acaso se estivesse de chofre com o imposto pessoal. Entretanto, não é bem assim, ainda que a doutrina nacional trate amplamente que o IPTU seja um imposto direto de natureza real. Neste caso, as exposições des-

13 ATALIBA, Geraldo. Ob. cit., p. 126.

14 *Idem*.

fiadas para sustentar tal pensar prendem-se ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, que é a propriedade da coisa.

Não se perca de vista que o aspecto material da hipótese de incidência dos impostos visa precisamente a auferir a capacidade econômica do contribuinte para que, ao fim, todos possam vir a ser tributados com igualdade, sobretudo, observando sua capacidade contributiva¹⁵.

Cita Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁶, que o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem a possibilidade de repassar o encargo a terceiros.

Bem, a questão se aguça à medida de encarar o IPTU como imposto real ou pessoal. A posição que teve cerne lastrado no sentido que em sendo real o bem, real será o imposto não é a que melhor se coaduna com a espécie.

É de se frisar que a hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa. O fato imponible é a propriedade e seus assemelhados, mas nem por isso há de se considerar o imposto como real. Real é o direito de propriedade. Todo direito tem um titular e o que se tributa, neste caso, é o direito do titular¹⁷ e não o objeto do direito, ou seja, a coisa.

Mister voltar à doutrina de Paulo de Barros Carvalho, antes vista: o sujeito passivo, devedor tributário, tem relação econômica com o fato imponible que é a propriedade. Responsável é o contribuinte que detém a coisa – fato imponible.

Assim, conforme já elástico, a obrigação é sempre pessoal. Quem cumpre a obrigação é a pessoa e não a coisa, posto que é a pessoa que tem a coisa. O objeto do imposto é a coisa tida pelo contribuinte e não a coisa por si só.

15 FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. 1. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32.

16 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Ob. cit.*, p. 79.

17 *Ibidem*, p. 350.

Vale enfatizar que quem paga o imposto, cumprindo a obrigação, é a pessoa e não a coisa. Entender o contrário não é sensato. A CF não patrocina direito inerte. Se há a previsão é porque o constituinte originário quis coroar sua peroração com consectário lógico de levar-se em conta o caráter pessoal na imposição tributária.

À vista do exposto, tem-se que todo imposto é de ordem pessoal, inclusive o IPTU, uma vez que, como toda e qualquer obrigação, há de ser satisfeita por uma pessoa, estabelecendo vínculo jurídico entre o fisco e o contribuinte. A coisa é o objeto da tributação, é a ação ou estado de fato, uma situação jurídica, da pessoa sobre a coisa, que defere o fato impositivo.

Com o fito de argumentar, preso à lição de Alfredo Augusto Becker, também já apresentada neste estudo, na qual a materialidade da hipótese de incidência dos impostos deve inspirar num *signo presuntivo de riqueza* para que o fato tributável possa realmente proporcionar um tratamento isonômico aos sujeitos passivos da obrigação tributária, é que, mesmo que coroada como imposto real, a progressividade fiscal não estaria vedada no tratamento do IPTU.

A progressividade fiscal está apoiada na capacidade contributiva. Por outro lado, percebe-se que o IPTU é um imposto sobre propriedade que, por si só, representa um indicativo de presunção de riqueza, o que favorece, pela aplicação do princípio da isonomia, um tratamento parcimonioso.

Não se pode olvidar que o princípio da isonomia, no campo tributário, é móvel propulsor para que se alcance justiça tributária. O instrumento da vedação da anisonomia é a observância da capacidade contributiva nos impostos, que é inspirada no § 1º do art. 145 da CF. Assim, a igualdade tributária se concretiza com a realização da justiça tributária.

III. Considerações finais

Como se percebe, a natureza jurídica do IPTU é de fundamental importância para não fazer letra morta à CF. Ao conotá-lo de natureza de imposto real, que convenhamos é mais conve-

niente à Administração Pública, colocamo-lo em linha de colisão com o desiderato do constituinte originário, pois em sendo tributada, essencialmente, a coisa não se leva em consideração as condições pessoais do contribuinte.

A fonte constitucional nos conduz à prevalência de, sempre que possível, darmos compreensão pessoal ao imposto, não importando ser o aspecto material da hipótese de incidência tributária particularizado em coisa ou pessoa. Muito mais se fará se fiarmos o intento do legislador em fazer valer a justiça tributária, observando o princípio da isonomia real.

Desta feita, ainda que com respeitável posição do STF em sentido contrário, porém como instrumento de justiça fiscal, o IPTU deve receber a chancela de imposto direto pessoal.

IV. Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 1. ed. 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo-lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. 1. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. aum. e atual. até 1993, v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. aum. e atual. até 1993, v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1993.