



Sobre o emprego do princípio da personalidade na determinação da capacidade contributiva do IPTU

About the use of the taxpayer's personal characteristics in the determination of his economic capacity to pay taxes levied on urban property (IPTU).

Sobre el uso del principio de personalidad para determinar la capacidad de pago del IPTU

 DOI: <https://doi.org/10.17655/rdct.2023.e0006>



Bruno Smolarek Dias ¹

 Universidade Paranaense – PR, Brasil

 <http://lattes.cnpq.br/6666118800770855>

 <https://orcid.org/0000-0001-9998-7025>

Julio Cezar Giongo Freddo ²

 Universidade Paranaense – PR, Brasil

 <http://lattes.cnpq.br/9709956915019842>

 <https://orcid.org/0009-0004-3844-8799>

¹ Doutor em Ciência Jurídica pela UNIVALI; Professor da Graduação e Mestrado na Universidade Paranaense - UNIPAR | Email: professorbruno@prof.unipar.br

² Graduando em Direito pela Unipar – Campus Francisco Beltrão/PR. Contador pela UFSM | Email: julio.freddo@edu.unipar.br

RESUMO:

Tema instigante é aquele relativo à possível relação entre o princípio da pessoalidade e a suposta natureza real do IPTU. Parte da doutrina, inclusive, nega tal possibilidade. A Constituição de 1988, entretanto, é clara ao dizer que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Questão importante refere-se à expressão “sempre que possível” do comando citado, sendo duvidosa sua admissibilidade a um imposto que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana. Conclui-se, no entanto, através de pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, que a pessoalidade pode sim ser condizente com o imposto aqui em tela, oferecendo parâmetros que possam conduzir a tributação pelo IPTU no Brasil a níveis mais justos e adequados com as características pessoais das mais variadas pessoas que são contribuintes deste tributo, principalmente aquelas consideradas hipossuficientes, tendo em vista uma interpretação mais condizente com os princípios do mínimo vital e da capacidade contributiva. É importante ressaltar, todavia, que tal pessoalidade será de aplicação mais branda para este tributo, tendo em vista, justamente, as peculiaridades de seu fato gerador.

PALAVRAS-CHAVE:

IPTU. Pessoalidade. Igualdade. Capacidade contributiva.

ABSTRACT:

An interesting topic is the one related to the possible relationship between the use of taxpayer's personal characteristics and the supposed real nature of taxes levied on urban property (IPTU). Part of the doctrine even denies this possibility. The 1988 Constitution, however, is clear in saying that, whenever possible, taxes will be personal and will be determined according to the taxpayer's economic capacity. An important question concerns about the expression "whenever possible" in the cited law, because its admissibility for a tax levied on urban property is doubtful. It is concluded, however, through doctrinal and jurisprudential research, that the use of this personal characteristics can indeed be plausible with the tax here in question, offering parameters that can lead IPTU taxation in Brazil to fairer and more adequate levels with the personal characteristics of the most varied people who are taxpayers of this tax, mainly those considered hyposufficient, in a harmonious interpretation with the principles of the vital minimum and economic capacity. It is important to point out, however, that such personal characteristics will be more lenient in this tax, precisely because of the peculiarities of IPTU.

KEYWORDS:

Urban property tax. Personal characteristics. Equality. Economic capacity.

RESUMEN:

Un tema interesante es el relacionado con la posible relación entre la utilización de las características personales del contribuyente y la supuesta naturaleza real de los impuestos que gravan la propiedad urbana (IPTU). Parte de la doctrina incluso niega esta posibilidad. La Constitución de 1988, sin embargo, es clara al decir que, siempre que sea posible, los impuestos serán personales y se determinarán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Una cuestión importante se refiere a la expresión “siempre que sea posible” en la ley citada, pues su admisibilidad para un impuesto que grava la propiedad urbana es dudosa. Se concluye, sin embargo, a través de la investigación doctrinal y jurisprudencial, que la utilización de esas características personales puede de hecho ser plausible con el impuesto aquí en cuestión, ofreciendo parámetros que pueden llevar la tributación del IPTU en Brasil a niveles más justos y adecuados a las características personales de las más variadas personas que son contribuyentes de ese impuesto, principalmente aquellas consideradas hiposuficientes, en una interpretación armoniosa con los principios del mínimo vital y de la capacidad económica. Es importante señalar, sin embargo, que dichas características personales serán más laxas en este impuesto, precisamente por las peculiaridades del IPTU.

KEYWORDS:

Impuesto predial urbano. Características personales. Igualdad. Capacidad económica.



1. Introdução

Dentre os diversos fatos econômicos e jurídicos compreendidos na Constituição de 88 como aqueles aptos a revelar uma pressuposta capacidade contributiva por parte dos indivíduos, mostra-se o imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) como um tributo de difícil relação aos mais variados aspectos subjetivos dos contribuintes. Não obstante subsumir-se sobre tal fato-signo presuntivo de riqueza, qual seja, o da propriedade imobiliária urbana, sobejam as legislações municipais que excluem da incidência do imposto determinados imóveis detidos por pessoas acima dos 65 anos, assim como moradias com pequenos valores venais que são desfrutadas, normalmente, por pessoas de mais baixa renda. Na mesma linha, importante ressaltar a existência de alguns estudos os quais evidenciam uma atual regressividade quanto à arrecadação do IPTU no Brasil, com pessoas mais pobres comprometendo uma parcela maior de sua renda em contraste às mais ricas.

Persiste indagar, entretanto, se tais características pessoais, mais ligadas ao indivíduo, como renda, salário, idade, ou até algum impedimento prolongado de natureza física ou mental, por exemplo, poderiam ser levadas em conta como medidas de comparação ou discriminação no que se refere à determinação do montante devido a título deste encargo. Dado questionamento é de suma importância, pois costuma-se atribuir ao IPTU uma noção de que apenas o valor venal do imóvel, elemento quantitativo da hipótese de incidência, seria o parâmetro legítimo tanto de comparação como de aferição do importe a ser pago. Nada mais lógico, até porque a competência instituída pela Constituição de 88 aos municípios, consoante acima comentado, refere-se justamente à tributação daquele que é proprietário ou possuidor de algum imóvel predial e territorial urbano.

Como bem será exposto neste trabalho, nossa Carta Magna é clara ao exigir do legislador que este, sempre que possível, utilize-se do critério da pessoalidade na criação de impostos, problema esse que abordaremos no estudo de sua compatibilidade e alcance com o imposto aqui em tela, intensamente dito pela

doutrina como sendo um tributo de natureza real e, portanto, não compatível com esse princípio.

À guisa de esclarecimento, entretanto, importante ressaltar que o princípio da personalidade será aqui analisado tendo em vista unicamente sua relação com a função fiscal do IPTU, ou seja, sua função arrecadatória, passando ao largo de questões envolvendo o tão proclamado “IPTU verde” ou outras relativas à função social da propriedade. Outra questão que deve aqui ser mencionada, é que a personalidade será tratada neste trabalho como um princípio, já que a Constituição a confere como um mandamento de otimização o qual deve ser intentado na maior medida do possível pelo legislador, a despeito de alguns autores se referirem à personalidade como um mero critério ou tipo de classificação tributária.

Por último, porém não menos importante, adota-se para a confecção deste trabalho uma metodologia de pesquisa baseada na revisão bibliográfica doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, buscando-se, através de textos e autores nacionais, um melhor entendimento sobre a norma constitucional relativa ao princípio da personalidade e sua relação com o IPTU.



2. Breves comentários sobre a hipótese de incidência do IPTU

Segundo o art. 32 do CTN, o IPTU, de competência dos Municípios, possui 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”. Conforme disposto, tanto o conceito de propriedade como o de imóvel estão definidos pelo Código Civil de 2002, arts. 1.228 e 79, respectivamente. Conforme Melo (2020, p. 58) a propriedade constitui-se pelo direito de usar, gozar, dispor ou reaver a coisa, enquanto “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente (...)”. O conceito de zona urbana, noutro lado, é definido pelo próprio CTN nos §§ 1º e 2º do art. 32. Tais questões perfazem os aspectos material e espacial do IPTU, nessa ordem.

Quanto ao aspecto pessoal, são sujeitos ativo do imposto os Municípios, segundo art. 156 inciso I, da CF, enquanto o sujeito passivo, consoante art. 34 do CTN, será todo aquele “proprietário do imóvel, titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”. Como todo imposto tenta gravar algum fato econômico relativo ao indivíduo, o IPTU recai justamente sobre a disponibilidade econômica que a posse ou a propriedade imobiliária urbana confere ao sujeito (Harada, 2012). Essa condição revela o aspecto quantitativo do IPTU, estabelecido pelo valor venal do imóvel. Como muito bem indica Melo (2020, p. 147), apesar do valor venal ser o valor de mercado do bem imóvel, como nem todos estão à venda, “(...) o valor venal do imóvel nada mais será que um valor provável que se obterá, em transação à vista, em mercado estável e estando o comprador e vendedor bem-informados sobre sua utilidade”.

Sem disponibilidade econômica, portanto, não há como se falar em cobrança do IPTU. Isso acontece quando o dono do imóvel não consegue usufruir de todos aqueles atributos referentes ao conceito de propriedade, não podendo gozar, por exemplo, da utilidade referente ao bem. “Afim, o IPTU não grava o imóvel ou título dominial, mas grava a disponibilidade econômica do proprietário, do titular do domínio útil ou de possuidor a qualquer título com total abstenção do título jurídico da propriedade” (Harada 2012, p. 32).



3. Da sobredita natureza real do IPTU

Um tema que muito diz respeito à natureza do IPTU, já foi enfrentado pelo STF no Recurso Extraordinário 153.771/MG, quando se analisou a constitucionalidade da lei do Município de Belo Horizonte a qual instituía determinada progressividade fiscal para o IPTU.

No caso, a Suprema Corte fixou que no “sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real”, ou seja, uma obrigação *propter rem*, incompatível com qualquer progressividade fiscal baseada no art. 145 §1 da Constituição Federal, segundo o qual, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Estranho notar

que o STF se baseou numa interpretação sistemática da Constituição, afirmando apenas da existência da progressividade no tempo para o IPTU, em decorrência dos artigos 156 §1º e 182 §4º, inciso II, ambos da Carta Magna.

No entanto, pouco tempo depois, com a EC nº 29/00, o Poder Constituinte Derivado Reformador altera o texto constitucional e inclui, no art. 156 §1º, o inciso I, o qual sem prejuízo da progressividade no tempo, permite aos municípios instituírem a progressividade fiscal “em razão do valor do imóvel”, superando, desse modo, a jurisprudência da Suprema Corte. Assim, percebe-se que a Constituição é expressa ao dizer que a medida de comparação para a progressividade fiscal do IPTU, assim como para outros princípios relacionados, deverá de ser o valor venal do imóvel. Diz-se de outros princípios, pois a progressividade fiscal pode ser visualizada como uma técnica de tributação apta a melhor dimensionar a carga tributária dos contribuintes, tendo em vista, justamente, a realização de outros princípios constitucionais como o da igualdade tributária, da capacidade contributiva (Carraza, 2015). Humberto Ávila (2009, p. 60), comentando sobre a EC nº 29/00, diz que “esse exemplo demonstra que a própria definição do aspecto material da regra de tributação funciona como mecanismo de eleição e de exclusão de medida de comparação”.

Apesar disso, entretanto, alguns autores advogam pela inconstitucionalidade da emenda citada. Barreto (2013, p. 333), diz que “a Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU”, já que incidente sobre a coisa, ou seja, sobre o patrimônio do sujeito. Em outro trecho, adverte quanto a constitucionalidade da “(...) classificação dos impostos em pessoais e reais (...)”, e que a emenda aludida seria uma ofensa à isonomia, já que o proprietário de vários imóveis de pequeno valor poderia ser beneficiado com a isenção do imposto, enquanto o proprietário de único imóvel, cujo valor seja mais considerável, teria que suportar o encargo. Respondendo a tese do autor acima, Machado (2007, p. 378-379) comenta que:

a) Não existe na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, mas, muito pelo contrário, nela existe norma expressa que o preconiza; b) se existisse tal vedação, ela não consubstanciaria cláusula pétrea, porque não constituiria um direito fundamental, mais uma redobrada e flagrante injustiça; c) a progressividade, embora seja instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, pode ser utilizada também com a finalidade de

desestimular a concentração da propriedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva.

Deveras, conforme será mostrado neste trabalho, a personalidade não é totalmente incompatível com tal classificação, tendo em vista que o imposto não incide sobre a coisa em si, mas sobre a utilidade ou expressão econômica que dela pode se usufruir o sujeito passivo, frente a uma presuntiva renda que seja capaz de pagar o tributo. O fato de alguém ser proprietário de algum imóvel urbano é precisamente o antecedente da norma pelo qual a Constituição presume a existência de riqueza tributável que, neste caso, incide sobre o [...] “direito real da pessoa sobre o imóvel urbano” (Carrazza. 2015, p. 174).

Além do mais, segundo disposto acima, a Constituição Federal é clara em seu art. 145 §1, que o legislador, sempre que possível, dê aos impostos caráter pessoal e os gradue segundo a capacidade contributiva de cada sujeito. Machado Segundo (2023, p. 85-86) é categórico ao explicar que:

O “sempre que possível” a que se refere o §1º do art. 145 da CF/88 não significa que o atendimento aos citados princípios (personalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das “circunstâncias” econômicas, mas sim que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e pela realidade factual, e não pela boa vontade do legislador ou do aplicador da lei.

Desta maneira, a despeito dessa classificação dos impostos em reais e pessoais, resta saber como e em que medida tal comando constitucional pode ser realizado frente ao IPTU, pois conforme foi visto, há também norma expressa na Constituição indicando unicamente o valor venal do imóvel como medida de comparação ou discriminação no que se refere aos contribuintes deste imposto (art. 156 §1º, Inciso I, CF/88), devendo o legislador, por exemplo, se utilizar do critério quantitativo da hipótese de incidência do IPTU para diferenciar os sujeitos frente à instituição de um imposto mais progressivo ou até mesmo para melhor diferenciá-los em razão do princípio da capacidade contributiva.



4. Da relação com o princípio da pessoalidade

Conforme dito alhures, embora o imposto aqui em tela incida sobre o direito real da pessoa sobre o bem imóvel, seria estranho pensar que o contribuinte tenha que vender ou transformar tal imóvel em disponibilidade para ser capaz de pagar o tributo. Apesar de haver um valor econômico subjacente à propriedade imobiliária urbana, valor esse que é explorado pelos municípios como hipótese de incidência do IPTU, será naturalmente a renda do contribuinte que fará frente a esta despesa, podendo o valor do imóvel contribuir para a formação dessa renda ou não. Afinal de contas, aquele que é possuidor ou proprietário de algum imóvel territorial ou predial urbano o pode explorar economicamente de várias maneiras, usufruindo, por exemplo, ou da renda relativa ao aluguel deste bem ou da economia, que é obtida, ao não se pagar a respectiva locação. Também poderia explorá-lo, quem sabe, esperando uma futura valorização do bem.

Não se pode negar, entretanto, que não haja uma respectiva correlação entre a renda do indivíduo (capaz de pagar o tributo) e o respectivo valor venal de seu imóvel. Discorrendo sobre a dicotomia entre a doutrina alemã e a brasileira a respeito dos impostos sobre o patrimônio e o princípio da capacidade contributiva, Zilveti (2004, p. 272) comenta que “é necessário afirmar que, tributando o imóvel, o Estado grava a renda acumulada, convertida no próprio patrimônio, que não denota capacidade contributiva do cidadão, porém, gera presunção de capacidade, de modo que se prefira a tese brasileira”. Como muito bem coloca Becker (2018, p. 385):

O tributo é, quase sempre, pago mediante a renda; porém isto não significa que o tributo incida (incidência econômica) sobre a renda, pois deve-se distinguir entre base econômica de incidência e fonte econômica de pagamento, de modo que um tributo que incida sobre o capital (base econômica de incidência) é pago pela renda (fonte econômica de pagamento) do mesmo contribuinte; ou vice-versa.

Todavia, não apenas tributos são pagos com a renda do indivíduo, como também, todas as utilidades necessárias à sobrevivência deste. Gastos com

alimentação, saúde, educação, moradia, segurança, dentre outros, todos são assegurados pela renda. São despesas indispensáveis à subsistência humana e, por isso mesmo, asseguradas pela Lei Maior como direitos necessários à promoção da igualdade material, como bem expõe o art. 6º. Direitos esses que também influem na definição do que seria capacidade contributiva, já que o Estado possui o dever de promovê-los. Conseqüentemente, a capacidade de contribuir de qualquer indivíduo somente se iniciaria após a satisfação de todas essas necessidades. Essa ideia é importantíssima na realização de outro princípio constitucional, o da não tributação do mínimo vital (Zilveti, 2004).

Deste modo, de maneira a não atingir esse mínimo vital e isentar a população correspondente, nada obstará que o legislador municipal se utilizasse de outras medidas de comparação que não apenas o valor venal do imóvel. Diz-se isso pois tal imposto não poderia incidir sobre outro fato que não a propriedade imobiliária urbana, como acima foi comentado. Utilizando-se dos ensinamentos de Ávila (2009), não obstante termos a existência de uma medida de comparação constitucionalmente delimitada, como é o caso do IPTU com o valor venal do imóvel, nada impediria, como forma de se melhor determinar o montante a ser pago desse tributo, que outras medidas de comparação ou elementos indicativos desta fossem utilizados. . Conforme o autor (2009, p. 71), “nesse caso, uma segunda medida de comparação, justificada por uma segunda finalidade, irá atuar sobre a primeira medida de comparação, legitimada por uma primeira finalidade, calibrando a intensidade ou o grau com que será utilizada”.

Assim sendo, poder-se-ia pesquisar a relação entre as pessoas que auferem renda básica e o valor médio de suas residências, com a finalidade de isentar seus valores correspondentes. A isenção, no caso, recairia apenas sobre imóveis com certos valores e características, e não sobre a renda em si. O destinatário final da norma, por óbvio, seria o sujeito hipossuficiente. Desta maneira, características subjetivas também poderiam ser incluídas na norma, aptas à realização dos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, como o fazem alguns municípios, isentando aquele indivíduo que possua baixa renda familiar e detenha, ao mesmo tempo, imóvel residencial abaixo de certo valor venal. É exemplo desse caso o município de Curitiba, no Paraná, que através da Lei Complementar nº 40/2001, em seu art. 46, inciso I, atribui isenção do imposto para unidades

autônomas independentes, de uso residencial ou misto, de padrão construtivo popular, com área total construída igual ou inferior a 70,00m² e cujo valor venal respectivo seja igual ou inferior a 232 mil reais.

O mesmo caso poderia ser aplicado para pessoas com deficiências ou comorbidades de longo prazo, idosos, dentre outras situações que revelem sujeitos estatisticamente comprometidos em sua função de pagar tributos. Situação correlata com o que ocorre com o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), nos ganhos oriundos de pensão ou aposentadoria, para os que detêm alguma doença considerada grave, e que os afeta em sua capacidade contributiva.

Isso porque tais pessoas possuem, geralmente, mais gastos com saúde, medicamentos, dentre outros cuidados, sendo mais difícil para elas suprirem suas necessidades básicas e, ao mesmo tempo, recolherem tributos. No entanto, deve-se deixar claro a necessária correspondência desses fatores discriminantes com o valor venal do imóvel. À exemplo disso, não seria razoável uma isenção de IPTU que utilizasse, como único critério concessivo, a verificação de pessoas com mais de 65 anos de idade, já que poderia de haver, dentro desse conjunto de pessoas, idosos com imóveis avaliados em 5 milhões de reais, bem como aqueles com valores abaixo dos 50 mil reais.

Situação curiosa diz respeito ao IPTU do município de Florianópolis, em Santa Catarina, que através da Lei Complementar nº 07/97, no art. 225, Inciso VII, oferece isenção do imposto para imóvel único residencial de sujeito passivo com idade superior a 65 anos e que comprove ter auferido rendimento familiar igual ou inferior a cinco salários-mínimos, desde que o utilize para sua moradia. Destarte, visualiza-se que não há, para a isenção citada, o estabelecimento de qualquer relação com o valor venal do imóvel, baseando-se a concessão quase que exclusivamente em critérios subjetivos. Também interessante é o que consta no inciso XI do mesmo artigo, o qual concede isenção para o imóvel único residencial, quando o proprietário ou familiar, parente de primeiro grau nos termos da lei civil, nele residente, estiver acometido de neoplasia maligna e possuir renda familiar não superior a cinco salários-mínimos.

Conquanto seja possível estabelecer alguma correlação entre a renda do indivíduo e o respectivo valor econômico de seu imóvel, conforme comentado, no que toca à finalidade fiscal do IPTU, é o valor venal do imóvel o elemento indicativo

principal pelo qual a Constituição determina a capacidade contributiva (medida de comparação) do contribuinte deste tributo. Diferentemente é o caso da isenção do imposto de renda destinada às pessoas com idade maior ou igual a 65 anos, atualmente limitada a uma renda adicional de R\$ 1.903,98. Neste caso, o elemento indicativo que dimensiona a capacidade contributiva dos contribuintes é a renda. Assim, além do limite normal de isenção do IRPF é atribuída mais uma parcela de renda isenta ao imposto, que juntamente com o fator idade (segundo elemento indicativo), cumpre melhor as finalidades tanto primárias da norma (arrecadatória) como também secundárias (proteção do mínimo vital, direito à alimentação, dignidade, moradia etc.).

Também no que se refere à utilização da renda como elemento secundário de discriminação, poderia ela ser empregada como critério que melhor dimensionasse a progressividade fiscal das alíquotas referente ao IPTU. Conforme Carvalho JR (2006), em artigo publicado pelo IPEA, tem-se no Brasil a presença de uma atual regressividade quanto à arrecadação do IPTU, com pessoas mais pobres comprometendo uma parcela maior de sua renda em comparação às mais ricas.

Desta maneira, entende-se, assim como Zilveti (2004), que a aplicação do princípio da pessoalidade deve ser, na maior medida possível, intentada pelo legislador. Em resumo, percebe-se que a pessoalidade aplicada ao IPTU não é de todo incompatível com esse imposto, possuindo maior realização quando aplicado conjuntamente com os princípios do mínimo vital e da capacidade contributiva. Diz-se isso pois qualquer discriminação baseada em critérios subjetivos que não leve em conta os princípios acima referenciados são expressamente vedados pela Constituição. Nesse sentido, segundo Ávila (2009, p. 58), “(...) o inciso IV do art. 3º proíbe preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; (...); o inciso II do art. 150 proíbe distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte (...)”, apenas para citar os casos principais.

Seria difícil atribuir a este imposto, é claro, o nível de pessoalidade que se é aplicado ao imposto de renda, por exemplo, pois no que tange a este tributo, o seu fato gerador, que é a renda, permite com maior facilidade a exclusão de certos gastos com saúde, dependente, educação etc. Isso porque tais fatos correspondem justamente, ao conceito de renda como aquilo que está disponível, acréscimo que se

sobra após dedução de todas as despesas acima (Zilveti, 2004). Com muita evidência, Carrazza (2015, p. 86) explica que “(...) embora nem sempre seja possível levar em conta as características pessoais do contribuinte, na atividade impositiva do Estado, elas só podem ser afastadas quando incompatíveis com a natureza do imposto”. “À toda evidência, a divisão dos impostos em reais e pessoais, segundo a doutrina clássica, já perdeu a nitidez. Só o exame do fato gerador do imposto, em todos os seus aspectos, possibilitará a sua classificação” (Harada 2012, p. 139).



5. Aspectos concernentes à reforma tributária e ao IPTU

Apesar de não ser objeto deste trabalho, vale a pena ressaltar algumas questões relativas à reforma tributária e ao IPTU. No projeto final aprovado pela Câmara dos Deputados (PEC 45/2019), há inclusão do inciso III no §1º do art. 156 da CF/88. Segundo consta no comando citado, o IPTU poderá “ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal”.

Conforme foi visto, a base de cálculo do IPTU é representada pelo valor venal do imóvel, critério quantitativo da hipótese de incidência e principal fator de discrimen perante os contribuintes, principalmente no que se refere aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva. Sua atenuação, portanto, comporta importantes considerações não apenas com relação aos princípios citados, mas também no que diz respeito ao princípio da legalidade, já que parte do tributo poderá ser alterado conforme a oportunidade e discricionariedade da administração, respeitado os limites legais que serão, por óbvio, estabelecidos pela lei municipal.

Diz-se que tal iniciativa, noutro lado, permitirá uma maior agilidade à administração pública na atualização da base de cálculo do imposto, provocando uma distribuição da carga tributária relativa ao IPTU mais consentânea e justa com o respectivo valor venal dos imóveis. Apenas resta saber, portanto, se tal medida será ou não aprovada pelo Senado.



6. Conclusão

Pondera-se, portanto, que a aplicação, tanto quanto possível, do princípio aqui em apreço, poderia proporcionar uma tributação mais justa em relação ao IPTU no Brasil. Tendo em vista a finalidade apenas arrecadatória do imposto, a Constituição é clara ao estabelecer o valor venal do imóvel como fator de comparação ou discriminação no que se refere aos contribuintes, já que a incidência do tributo recai sobre a disponibilidade econômica daquele que é proprietário ou possuidor de algum imóvel urbano.

Contudo, apesar do imposto gravar tal fato-signo presuntivo de riqueza, será, evidentemente, a renda do contribuinte que fará jus ao pagamento deste tributo, podendo tal disponibilidade econômica relativa ao imóvel contribuir para a formação dessa renda ou não. Entretanto, como outros direitos do contribuinte também são assegurados por essa renda, como alimentação, saúde, lazer etc., e pela influência de outros princípios constitucionais tributários, como o princípio do mínimo vital, nada obstaria que a renda funcionasse como elemento secundário na definição do importe a ser pago com o IPTU. Até porque, o princípio do mínimo vital é uma característica ou faceta inerente ao conceito do princípio da capacidade contributiva, medida de comparação ideal para os impostos em sua finalidade fiscal.

Apenas se tem capacidade contributiva quando o mínimo necessário à sobrevivência do indivíduo é garantido. Desta maneira, conforme foi comentado, características pessoais do contribuinte como renda, idade, dentre outras, poderiam ser utilizadas em caráter secundário ao valor venal do imóvel na tarefa de se melhor definir o montante do imposto porventura devido. Todavia, não seria correto uma discriminação baseada exclusivamente na renda ou idade, sem nenhuma relação com o valor venal do imóvel.

Noutro ponto, como foi pontuado, o princípio da pessoalidade quando aplicado ao IPTU, acaba possuindo, logicamente, um alcance mais brando e reduzido do que aquele verificado em outros impostos, como é o caso do imposto de renda, por exemplo. Tal constatação mostra-se clara, pois ao se presumir a existência de

riqueza tributável daquele que possui o direito de propriedade ou posse relativo a algum imóvel urbano, somente poderia se admitir como pressuposto do princípio da pessoalidade fatos que sejam relativos a essa presumida renda que, no caso, deriva de uma incidência sobre o capital aplicado. Por isso, incompatível seria a dedução de despesas médicas ou de gastos com dependentes da base de cálculo do IPTU, por exemplo, visto que nenhuma relação possui com a hipótese de incidência deste tributo.

O uso da pessoalidade nos impostos, como dito, sempre quando compatível com a hipótese de incidência do tributo, possui o atributo ideal à realização do mandamento constitucional de que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e, sempre que possível, com caráter pessoal. Soma-se a isso o fato de igualmente ser a melhor forma de realizar tanto os direitos sociais insculpidos no art. 6 da CF como o próprio princípio do mínimo vital, numa interpretação sistemática muito mais condizente com nossa Carta Magna.



CONFLITO DE INTERESSE

Nenhum declarado



REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARRETO, A.F. IPTU. In: MARTINS, I.G.S. (org.). **Comentários ao Código tributário nacional**, volume 1: (arts. 1º a 95). 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 281-337.

BECKER, A.A. **Teoria geral do direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Publicação original: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/579494/publicacao/16434817>. Acesso em: 08 mai 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. Reforma Tributária. Parecer de Plenário pela Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº45-A. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 06 jul. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 153.771-0/MG**. Recurso Extraordinário. IPTU. Progressividade. 20 de novembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em: 08 mai. 2023.

CARRAZZA, E.N. **IPTU e progressividade - igualdade e capacidade contributiva**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARVALHO JR, P.H.B. **IPTU no Brasil**: Progressividade, Arrecadação e Aspectos Extra-Fiscais. Brasília: IPEA, dez 2006. (Texto para discussão nº 1251). Disponível

em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD_1251.pdf . Acesso em: 08 mai. 2023.

CURITIBA. **Lei Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre os tributos municipais, revogando as leis nº 6.202/80, 6.457/83, 6.619/85, 7.291/88, 7.832/91, 7.905/92, 7.983/92, Lei complementar nº 17/97 e lei complementar nº 28/99. Diário oficial de Curitiba, janeiro de 2023. Disponível em: <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2023/00373531.pdf>. Acesso em: 08 mai. 2023.

FLORIANÓPOLIS. **Lei Complementar nº 7 de 1997**. Consolidação das leis tributárias. Diário oficial do Município de Florianópolis, março de 2023. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-florianopolis-sc-2023-03-30-versao-consolidada>. Acesso em: 08 mai. 2023.

HARADA, K. **IPTU: Doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, H.B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, H.B. **Manual de direito tributário**. 13 ed. Barueri: Atlas, 2023.

MELO, J.E.S. **IPTU: ITR: teoria e prática**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

ZILVETI, F.A. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.



Correspondence address:

Bruno Smolarek Dias
Universidade Paranaense, Reitoria, Campus
Francisco Beltrão.
Av. Julio Assis Cavalheiro, 2000
CENTRO
85601000 - Francisco Beltrao, PR - Brasil
E-mail: professorbruno@prof.unipar.br

Enviado para submissão:
03/06/2023

Aceito após revisão:
29/06/2023

Publicado no Fluxo Contínuo
18/07/2023

NOTA DO EDITOR:

A revista foi migrada do portal 'https://www.direitocontexto.periodikos.com.br/' para o portal 'https://direitocontexto.com.br/' em Julho/2024. Os artigos foram reformatados e republicados.

EDITOR'S NOTE:

The magazine was migrated from the 'https://www.direitocontexto.periodikos.com.br/' portal to the 'https://direitocontexto.com.br/' portal in July/2024. The articles were reformatted and republished.

NOTA DEL EDITOR:

La revista fue migrada del portal 'https://www.direitocontexto.periodikos.com.br/' al portal 'https://direitocontexto.com.br/' en julio/2024. Los artículos fueron reformateados y republicados.