

# PROGRESSIVIDADE FISCAL NÃO SIGNIFICA AUMENTO DE IPTU

---

Valéria Furlan\*

## 1. Introdução

É pacífica a assertiva de que a tributação e, portanto, a instituição do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, submete-se ao princípio da igualdade. A divergência reside, vale frisar, tão-somente na escolha do critério de apuração do imposto – progressividade ou proporcionalidade – que realmente constitui exigência, implícita ou expressa, do nosso regime jurídico constitucional tributário. Por tal razão, o objeto desse trabalho limitar-se-á a investigar qual a melhor forma de conjugar a alíquota à base de cálculo, de acordo com o princípio constitucional da igualdade e, ao mesmo tempo, reexaminar o alcance jurídico da classificação dos impostos em reais e pessoais nesse contexto.

Consoante o critério de apuração adotado, fala-se em imposto proporcional, progressivo ou seletivo. O imposto proporcional é calculado mediante a conjugação de uma única alíquota a uma base de cálculo. No caso do IPTU, a base de cálculo será o valor venal (real) do imóvel e a alíquota, por exemplo, 1%. Pode-se dizer que tanto a alíquota como a base de cálculo são, no plano legal, invariáveis.

Na progressividade fiscal variam concomitantemente a alíquota e a base de cálculo, ou seja, cuidando-se de IPTU, a base de cálculo (padrão) continua sendo o valor venal do imóvel, porém, ainda no plano normativo, são estipuladas faixas de valores (bases de cálculo específicas). As alíquotas variarão *proporcionalmente* ao aumento ou à diminuição das correlatas bases de cálculo.

O imposto seletivo assemelha-se ao progressivo. Não há, todavia, aquela variação *proporcional* da alíquota à base de cálculo que, como vimos, ocorre nos impostos proporcional e progressivo. Com efeito, a base de cálculo do IPTU seletivo continua sendo o valor venal do imóvel, porém, agrega-se outros critérios que ensejam novas categorias, ou sub-espécies do imposto (v.g., imposto sobre a propriedade urbana residencial, imposto sobre a propriedade urbana industrial etc), sendo-lhes atribuídas alíquotas distintas.

## 2. Progressividade fiscal no direito positivo brasileiro

Neste trabalho não abordaremos a progressividade extrafiscal do IPTU, isto é, o emprego de alíquotas progressivas e/ou seletivas em razão do princípio da função social

---

\* Advogada, mestre e doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, professora de Direito Tributário e Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, e autora dos livros *IPTU e Apontamentos de direito tributário* (Malheiros Editores).

da propriedade. Discutiremos aqui apenas o emprego da proporcionalidade e da progressividade quando estiver em jogo a arrecadação de tributo (fins fiscais) e, por via de consequência, o princípio da capacidade contributiva. Enfim, procuraremos demonstrar que o caráter real do IPTU não constitui obstáculo à adoção de alíquotas progressivas.

A polêmica acerca da progressividade fiscal debruça-se na classificação dos impostos em reais e pessoais. Os impostos reais alcançam objetivamente apenas a propriedade, sem levar em conta a condição pessoal do proprietário, isto é, sua real capacidade econômica. Assim, é irrelevante saber se o contribuinte é rico, pobre ou de posses médias, se é celibatário ou chefe de família, se está desempregado ou se é aposentado, se o imóvel está ou não hipotecado.

É dizer, nos impostos reais não se deve levar em conta as condições pessoais do sujeito passivo com o intuito de apurar sua capacidade contributiva, sob pena de incorrer até mesmo em bitributação. Deveras, se, por exemplo, considerássemos a sua condição de aposentado, adentraríamos no campo do imposto sobre a renda. Doutra parte, na hipótese de se exigir IPTU sobre o total de imóveis que o sujeito passivo possui configuraria nova modalidade de imposto sobre o patrimônio, alheia à esfera de competência municipal.

Questionamos, no entanto, se não haveria outro(s) critério(s) de fixação de alíquotas dos impostos reais que, sem levar em conta as condições pessoais do sujeito passivo, pudesse(m) **com maior efetividade** satisfazer o princípio da igualdade. Ou seja, sem considerarmos a renda ou o número de imóveis (patrimônio), seria possível uma tributação mais justa, mais proporcional, mais igualitária, que aquela obtida com o simples emprego de uma única alíquota? Em caso afirmativo, haveria ofensa ao princípio da capacidade contributiva na sua adoção?

Para respondermos a essas indagações, cremos ser necessário repisar a importância dos princípios jurídicos no campo exegético, como se pode depreender do conceito formulado pelo ilustre Professor Roque Antonio Carrazza: *princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*<sup>1</sup>

Pois bem, para nos posicionarmos especificamente acerca da admissibilidade ou não de alíquotas progressivas no tocante ao IPTU, revolveremos os grandes princípios constitucionais, sobrepondo-os aos enunciados que veiculam simples regras que, quando vistas isoladamente, com eles (os princípios) não se coadunam<sup>2</sup>, ou não os satisfazem plenamente.

<sup>1</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., Malheiros, 2002, São Paulo, p. 33.

<sup>2</sup> A respeito da interpretação lógico-sistemática, esclarece Paulo Bonavides: "A interpretação começa naturalmente onde se concebe a norma como parte de um sistema – a ordem jurídica, que compõem um todo ou unidade objetiva, única a emprestar-lhe o verdadeiro sentido, impossível de obter-se se a considerássemos isolada, individualizada, fora, portanto, do contexto das leis e das conexões lógicas do sistema." *Curso de direito constitucional*, 7ª ed., Malheiros, 1997, p. 405.

## 2.1 Objetivos Fundamentais da República Federativa

Estabelece nossa Carta Magna: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”. Salta aos olhos que *construir uma sociedade justa e promover a redução de desigualdades sociais e regionais* são objetivos fundamentais que não só podem como *devem* ser alcançados por meio da tributação.

## 2.2 Princípio da igualdade

Do princípio republicano deriva, dentre outros de igual relevo, o princípio da igualdade, também expressamente consagrado pela Lei Maior: *Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, (...)*. É de clareza mediana que, por força desse princípio basilar, o legislador infraconstitucional, ao traçar normas de conduta, deverá proporcionar a todos os destinatários um tratamento igualitário, seja na esfera civil, na esfera penal, administrativa etc<sup>3</sup>. Obviamente que referido mandamento também alcança o campo tributário, devendo o ente tributante viabilizar rigorosamente a justiça fiscal.

## 2.3. Princípio da igualdade na tributação

Tão intensa é a preocupação do Poder Constituinte Originário com o “bolso” do contribuinte brasileiro que achou por bem enfatizar o princípio da igualdade mais uma vez no Capítulo da tributação, determinando: *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)*. Noutras palavras, a Constituição, após facultar aos entes tributantes a instituição de tributos, impõe a máxima observância de critérios, genéricos e abstratos, que permitam uma igualdade de tratamento quanto à incidência de impostos, taxas, contribuição de melhoria, enfim, seja qual for a espécie tributária.

## 2.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Não bastassem os suscitados dispositivos, insistiu ainda a Lei Maior que os contribuintes dos *impostos* também deverão receber um tratamento igualitário: *Art. 145.*

<sup>3</sup> A propósito, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello: “A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes. Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes.” *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, 3ª ed., Malheiros, 1993, p. 10.

(...) § 1º. *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)*. Diante dessas sucessivas transcrições, é indubitável para nós que esse artigo deve ser interpretado da maneira mais condizente a assegurar o direito do contribuinte de somente se submeter a uma tributação efetivamente justa. Por isso não acolhemos cegamente a argumentação de que esse dispositivo afasta a progressividade fiscal dos impostos reais.

Sabemos que a obrigação tributária, como toda e qualquer obrigação jurídica, consiste necessariamente num vínculo entre pessoas, isto é, entre um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor), nunca entre pessoa e coisa. Logo, todas as espécies tributárias terão como sujeito passivo o contribuinte, pessoa física ou jurídica, as quais deverão pagar impostos de acordo com sua capacidade contributiva, *cuja aferição poderá, conforme o caso, levar ou não em conta as condições pessoais do contribuinte*.

Continuamos convencidos de que o *sempre que possível* não excepciona essa regra (todos os impostos são pessoais), mas apenas leva em conta a existência de alguns impostos, como o ICMS e o IPI, cujos sujeitos passivos eximem-se do encargo tributário ao repassar o valor recolhido no preço da mercadoria adquirida pelo consumidor final. Em tais hipóteses, a Constituição Federal sabiamente ressalta o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, em plena consonância com o princípio maior da igualdade.

Nesta linha de raciocínio, o *caráter pessoal* refere-se a todos os contribuintes que assumem efetivamente o encargo tributário, razão pela qual todos os impostos, com algumas ressalvas (IPI, ICMS), deverão ser informados diretamente pelo princípio da capacidade contributiva. Noutro giro, o *caráter pessoal* não foi posto ali em contraposição ao *caráter real* de alguns impostos, pois, todos os tributos e, portanto, todos os impostos, são, por esse enfoque, pessoais, já que têm no pólo passivo pessoas que assumirão efetivamente o montante tributário (regra).

Tornando ao nosso rumo, o que pretendemos demonstrar é a notória e tão efusiva preocupação do Constituinte originário em assegurar a todos aqueles que, em tese, poderão ter sua *liberdade e propriedade* cerceadas em nome do interesse público, recebam um tratamento igualitário<sup>4</sup>. Por via de consequência, na seara tributária, caberá ao ente tributante selecionar com o devido zelo os melhores critérios de fixação de alíquotas e de delimitação da base de cálculo para assegurar esse fim. Aliás, a própria Constituição cuidou de acolher a capacidade contributiva como critério informador dos impostos, não apenas no § 1º, do art. 145, como também ao indicar regras-matrizes que contemplam signos presuntivos de riqueza. Grosso modo, verificamos que o patrimônio e seus acréscimos são os alvos da incidência dos impostos.

<sup>4</sup>Salienta Sampaio Dória: "Os direitos fundamentais, os homens os têm, só por serem homens como o de vida, o de locomoção, o de associação, o de pensamento, o de possuir. Nenhum título legal é condição para a existência destes direitos. (...) O único limite ao direito fundamental de um indivíduo é o respeito a igual direito de seus semelhantes, e a certas condições fundamentais das sociedades organizadas." *Curso de direito constitucional*, 2ª ed., Companhia Editora Nacional, 1946, p. 254.

## 2.5 Generalidade, uniformidade e progressividade

Também por força do princípio da igualdade tributária, não apenas os impostos, mas *todos os tributos*, hão de ser informados pelos critérios da *generalidade* e da *uniformidade*. Exemplificando, todo imóvel urbano, em tese, estará sujeito ao IPTU, assim, como toda renda estará sujeita ao IR. Parece-nos, pois, evidente que, quando a Constituição aduziu: *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;* não pretendeu que apenas o IR fosse informado por esses critérios, de modo que só o IR deva obediência aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Ao contrário, enfatizou mais uma vez a importância desses três critérios para se assegurar um tratamento fiscal igualitário, inclusive no que tange ao imposto sobre a renda. Soa-nos sofrivelmente tacanha a interpretação desse dispositivo que admite a progressividade somente no imposto sobre a renda, ou melhor, somente nos casos em que a Lei Maior expressamente enfatizar.

## 3. Progressividade fiscal e proporcionalidade

Reiteramos, pois, que a divergência doutrinária e jurisprudencial não consiste em discutir o direito do contribuinte a uma tributação em consonância com o princípio da igualdade, mas, pelo que se tem visto, diverge apenas quanto a escolha do melhor critério (progressividade ou proporcionalidade) para se satisfazer o aludido princípio. Não se discute, pois, se os princípios da igualdade ou da capacidade contributiva constituem ou não cláusulas pétreas, e muito menos se questiona a necessidade de plena adequação da base de cálculo à sua respectiva hipótese de incidência, evitando-se bitributações inconstitucionais.

E mais, segundo entendemos, tanto a progressividade como a proporcionalidade contribuem para a observância do princípio da igualdade. Para roborar essa afirmação, retomamos as preciosas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello. Segundo o festejado mestre, para que um discrimen legal seja convivente com a isonomia, impende que concorram quatro elementos, *verbis*:

- a) *que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;*
- b) *que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;*
- c) *que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;*
- d) *que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.<sup>3</sup>*

<sup>3</sup>Ob. cit, p. 41.

Oras, tanto o IPTU com alíquotas progressivas como o IPTU com alíquotas proporcionais, a) não alcançam de modo atual e absoluto, um só indivíduo. O contribuinte será sempre o proprietário de um imóvel urbano.

b) ambos desequiparam contribuintes de acordo com o valor do imóvel que possuam, isto é, quer se trate de alíquota única, quer se trate de alíquota progressiva, o contribuinte pagará sempre proporcionalmente ao valor venal do imóvel.

c) há, nos dois casos, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica, pois o proprietário de um imóvel de maior valor sempre pagará um IPTU mais elevado que o proprietário de um imóvel de menor valor.

e) nos dois casos, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido é pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulta em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público. Deveras, no caso em apreço, ambos concorrem para a observância da justiça fiscal, porém, a nosso sentir, em graus de eficácia distintos, ou seja, *a progressividade garante um tratamento mais proporcional, e portanto, mais igualitário, que a própria proporcionalidade, se não vejamos:*

1) Proporcionalidade:

A – imóvel de R\$ 1.000.000,00 X 1% = R\$ 10.000,00

B – imóvel de R\$ 500.000,00 X 1% = R\$ 5.000,00

C – imóvel de R\$ 50.000,00 X 1% = R\$ 500,00

2) Progressividade:

A – imóvel de R\$ 1.000.000,00 X 1% = R\$ 10.000,00

B – imóvel de R\$ 500.000,00 X 0,6% = R\$ 3.000,00

C – imóvel de R\$ 50.000,00 X 0,2% = R\$ 100,00

Nada obstante, chega-se, *data maxima venia*, ao absurdo de rotular de cláusula pétrea o direito do contribuinte de não se submeter ao IPTU progressivo por se tratar de um imposto real (segundo pensamos, cláusula pétrea é o direito do contribuinte de somente sujeitar-se ao recolhimento de um imposto que tenha sido instituído da maneira que melhor satisfaça os princípios constitucionais, e a classificação dos impostos em reais e pessoais não pode cercear esse direito). Argumenta-se que, nesse exemplo da progressividade, C *poderia* ser proprietário de vários outros imóveis, quiza mais valiosos, sendo, pois, privilegiado com a alíquota de 0,1% em relação a A e B. Ora, a progressividade não eximirá C de recolher o IPTU desses seus outros imóveis com alíquotas mais elevadas, tanto quanto A e B. Observe-se, doutra parte, que esse mesmo argumento acenado para criticar o IPTU progressivo também se aplica à proporcionalidade.

Ademais, poderíamos nessa mesma linha refutar essa frágil argumentação formulando novas suposições: *A* e *B* poderiam ser proprietários de imóveis valiosos e *C*, proprietário tão-somente de um imóvel de pequeno valor. Nessa hipótese, adotando-se a proporcionalidade, todos se submeteriam à mesma alíquota e, por não ter a mesma capacidade contributiva de *A* e *B*, para *C*, o encargo seria bem maior. Doutro lado, se fosse ínfima a alíquota fixada, *A* e *B* seriam privilegiados em relação a *C*, uma vez que, revelando um maior poder aquisitivo, deveriam contribuir mais que *C*.

Aperfeiçoemos um pouco mais esses exemplos com a hipótese de isenção. Empós, verificaremos quais critérios, devidamente conjugados, melhor viabilizam o tratamento isonômico:

1) Proporcionalidade/isenção:

A – um imóvel de R\$ 1.000.000,00 X 1% = R\$ 10.000,00

B – um imóvel de R\$ 500.000,00 X 1% = R\$ 5.000,00

C – vários imóveis de R\$ 50.000,00 X 1% = R\$ 500,00

D – um imóvel de R\$ 50.000,00 – isento

2) Progressividade/isenção:

A – um imóvel de R\$ 1.000.000,00 X 1% = R\$ 10.000,00

B – um imóvel de R\$ 500.000,00 X 0,6% = R\$ 3.000,00

C – vários imóveis de R\$ 50.000,00 X 0,2% = R\$ 100,00

D – um imóvel de R\$ 50.000,00 - isento

No primeiro caso, *A*, *B* e *C* não possuem *objetivamente* a mesma capacidade contributiva, sendo, porém, tratados com excessiva desigualdade pela lei tributária. É-nos indubitável que a *progressividade* conduz a um tratamento mais proporcional que a própria proporcionalidade (ainda que está também esteja conjugada com hipótese de isenção) ao permitir que cada um pague de acordo com sua efetiva realidade econômica, e nem por isso menos objetivamente que no exemplo anterior (destaca-se a situação de *A* e *C*). Observe-se que, neste contexto, a isenção impede que *C* se exima do recolhimento do IPTU, pois, sendo proprietário de vários imóveis, com ela não poderá ser beneficiado (e não se trata de nova modalidade de imposto sobre o patrimônio).

Por outro lado, *C* poderia ser proprietário de vários imóveis de pequeno valor que, conjuntamente, implicariam no valor do imóvel de *A*. Neste caso, ainda assim, afigura-se-nos possível a aludida progressividade, assumindo, todavia, também o caráter extrafiscal, pois, sendo a situação de *C* muito mais condizente à satisfação do princípio da função social da propriedade, justifica-se o benefício de alíquotas menores. Mas, na hipótese de ser apenas proprietário de um imóvel de pequeno valor, ou estará isento (hipótese de *D*), ou sujeitar-se-á a uma alíquota proporcionalmente menor (progressividade fiscal). Em ambos os casos, a progressividade assume foros de constitucionalidade.

Convém ainda salientar que a base de cálculo constitucionalmente possível do IPTU é o valor venal do imóvel, ou seja, o valor real de mercado. Incumbe à Administração estabelecer critérios hábeis à avaliação real do imóvel. Esses critérios podem e devem ser veiculados por decretos. A inobservância desses critérios infra-legais pela autoridade administrativa ou a inaptidão desses critérios para se apurar o valor de mercado do imóvel podem levar a uma super-avaliação do imóvel e, conseqüentemente, a um aumento do imposto. *Não se cogita, nessa hipótese, de alíquota proporcional ou progressiva.* O contribuinte deverá questionar a ilegalidade do lançamento ou do decreto, isto é, deverá demonstrar sua desconformidade com a lei instituidora do IPTU que estabeleceu como base de cálculo o valor venal do imóvel.

Por tais razões, queremos enfatizar que a progressividade fiscal do IPTU sempre nos pareceu perfeitamente admitida e, até mesmo, implicitamente exigida pela nossa Carta Republicana<sup>6</sup>. Com efeito, *diante de duas interpretações possíveis, afigura-se melhor aquela que não excepciona os princípios constitucionais.* Assim, rechaçamos a interpretação que restringe demasiadamente o alcance do princípio da capacidade contributiva, e conseqüentemente o da isonomia, no que concerne aos impostos reais.

Atualmente, porém, consta na Lei das leis: *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, II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.* (§ 1º com redação dada pela Emenda Constitucional n. 29, de 13.9.2000).

Oportuníssimas, nesse contexto, as ponderações de Roque Antonio Carrazza:

*“A EC n. 29/2000 não redefiniu, em detrimento do contribuinte, o alcance do IPTU (hipótese em que se poderia cogitar de inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea), mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição – ou seja, que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, a qual independentemente da existência de plano diretor no Município, revela-se com o próprio imóvel urbano. Noutros termos, a emenda constitucional em questão, dado seu caráter meramente declaratório, limitou-se a reforçar a idéia, consagrada em nosso sistema tributário, de que, para fins de IPTU, quanto maior o valor do imóvel urbano, tanto maior haverá de ser sua alíquota.*

*A mesma emenda constitucional explicitou que a localização e o uso do imóvel urbano ensejam tributações diferenciadas, por meio de IPTU, justamente para que se estimule o cumprimento da função social da propriedade, revelada no plano diretor do Município.”<sup>7</sup>*

<sup>6</sup> Essa tese, todavia, não foi acolhida pela Suprema Corte que refutou a progressividade fiscal do IPTU, sob o argumento de que os impostos reais não são compatíveis com princípio da capacidade contributiva, além do que, a progressividade fiscal somente foi prevista expressamente para o Imposto de Renda. A propósito, cf. RE n. 167.654-0-MG, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25.03.1997, v.u., DJU 18.04.1997, p. 13.786.

<sup>7</sup> Ob. cit., pp. 98-99.



Deveras, não se pode alegar violação a cláusula pétrea quando, dentre as interpretações juridicamente possíveis, puder se assegurar os direitos e garantias do contribuinte.

#### 4. Considerações finais

Afastemos, pois, a errônea idéia de que imposto progressivo equivale a aumento do encargo tributário ou a de que a progressividade implica em majoração de alíquota. Nos exemplos citados, a alíquota proporcional foi fixada em 1,0% e, ao adotarmos a progressividade, a alíquota máxima se ateve a 1,0%.

Progressividade e aumento de imposto são coisas distintas, embora, *por opção do ente tributante*, possam ocorrer simultaneamente. Na cidade de São Paulo, por exemplo, a Lei n. 13.250/2001 não apenas adotou alíquotas progressivas, como também aumentou consideravelmente o IPTU em decorrência dos critérios de avaliação do imóvel estabelecidos por decreto e anexos. Diante disso, várias ações têm sido propostas para atacar a progressividade, quando, na verdade, a insatisfação reside no aumento do imposto que se deu por outros fatores, além da majoração de alíquota (esta também poderia ter sido majorada na hipótese de proporcionalidade)<sup>8</sup>. Cremos que não haveria maiores insurgências se tivesse sido adotada a progressividade, mantendo-se a alíquota anterior como alíquota máxima, ou seja, se o único intuito fosse reduzir o IPTU de imóveis de menor valor em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

No mais, asseveramos que não importam os meios de se chegar à progressividade fiscal dos impostos reais (estabelecendo-se isenções, faixas de valor, com ou sem descontos, deduções, acréscimos<sup>9</sup>), desde que, sem considerar as condições pessoais do contribuinte, isto é, mantendo-se a correlata adequação da base de cálculo à sua hipótese de incidência, seja sempre respeitado o princípio da igualdade *da maneira mais eficiente*.

#### 5. Conclusão

Continuamos, pois, convencidos de que a progressividade fiscal, corretamente empregada, é a melhor forma de *construir uma sociedade justa* e de *promover a redução de desigualdades sociais e regionais*, preservando-se, de igual modo, cláusulas pétreas, embora fosse muito mais “cômodo” para o fisco, e não menos atraente sob o aspecto arrecadatório, estabelecer uma única alíquota para o IPTU, sem maiores preocupações acerca do princípio constitucional da capacidade contributiva.

<sup>8</sup>Nada obstante, decidiu recentemente o Primeiro Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo, por maioria de votos, conceder segurança para a anular lançamento do IPTU com base na Lei Municipal n. 13.250/2001, sob o argumento de que é inconstitucional a progressividade fiscal sobre imposto de natureza real (Apelação n. 1.136.483-5/SP, Rel. Luiz Burza, j. 19.03.2003).

<sup>9</sup>Aliás, critérios esses que devem ser buscados pelo legislador nas ciências finanças, isto é, desenvolvidos com precisão por especialistas em cálculos matemáticos e, não, formulados pelo intérprete do direito positivo.

