

## PARECERES

### IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 - Legitimidade da Progressão das Alíquotas em Razão do Valor Venal do Imóvel

*Clèmerson Merlin Clève*  
*Solon Sehn*

*Ementa: Progressividade do IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Esta, dada sua natureza declaratória, é perfeitamente compatível com as cláusulas pétreas da Constituição Federal. Logo, mostra-se legítima a progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel, nos termos do art. 156, § 1º, da Lei Fundamental.*

#### I. Objeto da Consulta

Diante das alterações legislativas promovidas pela Emenda Constitucional nº 29/2000 no regime jurídico do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Ilmo. Secretário de Finanças do Município de Joinville, Estado de Santa Catarina, honra-nos com a formulação de consulta e solicitação de parecer acerca dos seguintes quesitos:

“(a) As alterações advindas da Emenda Constitucional nº 29/2000 são compatíveis com as cláusulas pétreas da Constituição?”

(b) Em caso afirmativo, após a promulgação da referida Emenda, é possível a instituição de IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel?”

As questões, para serem adequadamente respondidas, demandam breves considerações acerca do regime jurídico da progressividade do IPTU e das limitações materiais ao poder constituinte derivado.

#### II. Progressividade do IPTU: Histórico

A Constituição Federal de 1988, em sua redação originária, previa que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I), poderia “... ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade” (§ 1º).

Ao mesmo tempo, no Capítulo da Política Urbana (art. 182, § 4º), facultou ao “... ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.



**Clèmerson Merlin Clève**  
é Professor Titular de Direito Constitucional da UFPR e da Unibrasil.



**Solon Sehn**  
é Professor de Fundamentos de Direito Público da Unibrasil.

Diante disso, prestigiosa corrente, defendida, entre outros, por Marco Aurelio Greco<sup>1</sup>, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>2</sup>, Ives Gandra Martins<sup>3</sup> e Aires F. Barreto<sup>4</sup>, passou a sustentar que os dispositivos do texto constitucional em questão tratavam apenas de uma espécie de progressividade: a extrafiscal no tempo voltada à realização da função social da propriedade urbana.

Outros afirmavam que existiria uma segunda progressividade, de natureza fiscal, decorrente do princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, da Lei Maior. Nesse sentido, Valéria C. P. Furlan<sup>5</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>6</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>, José Souto Maior Borges<sup>8</sup>.

Elizabeth Nazar Carrazza, por sua vez, sustentou existirem três espécies de progressividade. Duas previstas expressamente na Constituição Federal. E uma decorrente do princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária. A primeira busca realizar a função social da propriedade e autoriza a instituição de alíquotas progressivas em função de conveniências locais previstas no plano diretor (§ 1º, do art. 156, da CF). A segunda, de caráter sancionatório, autoriza uma progressividade no tempo, caso o proprietário do imóvel não observe as diretivas contidas no plano diretor (§ 4º, do art. 182, da CF). A última consiste na progressividade fiscal, autorizando a instituição de alíquotas maiores conforme o aumento do valor venal do imóvel (art. 145, § 1º, e 150, II, da CF)<sup>9</sup>.

Assim, no entendimento da autora, “não se proíbe, portanto, a progressividade de natureza fiscal, intimamente relacionada com o princípio da capacidade econômica. Mas, admitte-se, também, a de natureza extrafiscal, esta condicionada à existência do plano diretor.”<sup>10</sup> O regime jurídico da progressividade do IPTU, segundo Elizabeth Nazar Carrazza, faz desse tributo um instrumento fiscal ou arrecadatório e também extrafiscal ou ordinatório; esta última, voltada à realização do princípio da função social da propriedade urbana<sup>11</sup>.

A questão foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Na oportunidade, entendeu o Pretório Excelso que o sistema constitucional tributário brasileiro admite apenas a instituição de IPTU progressivo de natureza extrafiscal, nos termos dos arts. 156, § 1º, 182, §§ 2º e 4º, voltado a fazer cumprir a função social da propriedade. Assim, as hipóteses de progressividade dos arts. 156, § 1º, e 182 e seus parágrafos, seriam as mesmas. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

“Ementa: - IPTU. Progressividade.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a

<sup>1</sup> “Os Tributos Municipais”. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *A Constituição Brasileira de 1988: Interpretações*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988, pp. 332 e ss.

<sup>2</sup> “O IPTU e as Limitações do Legislador Municipal”. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 4/90, pp. 56 e ss.

<sup>3</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6, t. 1, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 551.

<sup>4</sup> “Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU”. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.) *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 705 e ss.

<sup>5</sup> *Imposto Predial e Territorial Urbano*. 2ª tir., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 147.

<sup>6</sup> *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, pp. 256-257.

<sup>7</sup> “Progressividade do IPTU”. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 16/90, pp. 258-260.

<sup>8</sup> “IPTU - Progressividade”. *Revista de Direito Tributário* nº 59:73.

<sup>9</sup> *Progressividade e IPTU*. 3ª tir., Curitiba: Juruá, 1998, pp. 81-103.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 97.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 96.

explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte." (RE 153.771-0/MG. Rel. p/ Acórdão Min. Moreira Alves. Votação por maioria. DJU 5.9.1997).

Todavia, com a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, o regime jurídico da progressividade do IPTU sofreu profunda modificação. Nos termos da nova redação do § 1º do art. 156 da Lei Fundamental:

"§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso 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."

Como se vê, parece inequívoco o objetivo do legislador investido no poder constituinte derivado: instituir a progressividade fiscal do IPTU. Resta saber, entretanto, se tal escopo guarda compatibilidade com as limitações ao poder de emenda, sobretudo diante do recente entendimento doutrinário segundo o qual referida alteração seria contrária à cláusula pétrea que garante ao contribuinte o direito de só ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais (art. 145, § 1º)<sup>12</sup>.

### III. Limites ao Poder de Emenda

Há, na teoria do direito constitucional, três correntes fundamentais acerca das limitações ao poder de revisão. A que admite sua existência como forma de limitação jurídica ao exercício do poder constituinte derivado. Os que questionam sua legitimidade democrática e negam a diferenciação entre normas constitucionais originárias e supervenientes. E, finalmente, uma corrente intermediária, segundo a qual a vinculação operada pelas cláusulas pétreas pode ser removida mediante duplo processo de revisão<sup>13</sup>.

No direito brasileiro, o texto constitucional de 1988 prevê três espécies de condicionamentos ao exercício do poder de Emenda: as *i) limitações materiais*, representadas pelas cláusulas pétreas do art. 60, § 4º; as *ii) limitações circunstanciais* (art. 60, § 1º), que impedem a emenda na vigência de estado de sítio, intervenção federal ou estado de defesa; as *iii) limitações procedimentais*: quanto à *iniciativa* (art. 60, I, II e III: mínimo de um terço dos membros de uma das Casas do Congresso; do Presidente da República; e de, pelo menos metade, das Assembleias Legislativas dos entes federados, após deliberação da maioria relativa) e ao *quorum* (art. 60, § 1º: votação e discussão em dois turnos em cada Casa do Congresso e aprovação por três quintos dos votos).

A doutrina brasileira não só considera legítima a imposição de limites à atividade legislativa do poder constituinte reformador ou secundário, como também aponta o próprio art. 60 como um limite *implícito* ou *inerente* ao poder reformador<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Nesse sentido: BARRETO, Aires F. "IPTU: Progressividade e Diferenciação". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, pp. 7 e ss; REALE, Miguel. "O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 81, pp. 123 e ss.; BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. "IPTU: por Ofensa a Cláusulas Pétreas a Progressividade Prevista na Emenda nº 29/2000 é Inconstitucional". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 80, pp. 105 e ss.

<sup>13</sup> MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 190.

<sup>14</sup> SAMPAIO, Nelson de Souza. *O Poder de Reforma Constitucional*. Bahia: IU, 1961. —. *O Processo Legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1968, pp. 139 e ss. "Anota Uadi Lamêgo Bulos a divergência de opiniões da doutrina: a favor da

A rigor, as *cláusulas pétreas* inserem-se no contexto de fortalecimento e garantia da supremacia da Constituição. Seu sentido fundamental, nos ordenamentos em que é encontrada, consiste na garantia de intangibilidade de certos princípios que constituem o *cerne*, a *identidade intrínseca, da Constituição*<sup>15</sup>. Buscam, em outras palavras, garantir uma continuidade nas opções políticas fundamentais do constituinte originário, evitando que mudanças na Constituição convertam-se em verdadeiras mudanças da Constituição (Carl Schmitt)<sup>16</sup>.

Porém, a intangibilidade não se refere ao texto de direito positivo propriamente dito, que pode ser perfeitamente modificado, mas aos princípios e normas que dele decorrem. Além disso, também não impede a remodelagem de princípios e regras ligadas ao *núcleo rígido* da Constituição<sup>17</sup>.

O reconhecimento das cláusulas imutáveis não pode tolher a *capacidade de aprendizagem* das normas constitucionais para captação das mudanças na realidade social e nas concepções de *verdade e justiça*<sup>18</sup>. Do contrário, a própria *textura aberta* dos princípios constitucionais perderia sentido, cessando o necessário *diálogo* entre constituição formal e material.

Nesse ponto, o constituinte brasileiro foi bastante preciso. O art. 60 da Constituição Federal, antes de consagrar a imutabilidade total das cláusulas pétreas, pretendeu deixar clara a possibilidade de modificação e remodelagem do texto ao empregar a expressão propostas *tendentes a abolir*.

Conforme ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “o texto é claro: proíbem-se propostas tendentes a *abolir*... Sublinhe-se *abolir*, que significa eliminar, nulificar, extinguir. Assim, a emenda não poderá *abolir* as instituições enunciadas nos incisos do art. 60, § 4º, da Constituição. (...) Mas evidentemente pode reequacioná-los, modificá-los, alterar suas condições ou efeitos, pois isto não é vedado pelo texto constitucional.”<sup>19</sup>

Assim, fixados os limites ao poder constituinte reformador, é possível averiguar se a Emenda Constitucional nº 29/2000, de fato, apresenta alguma incompatibilidade com a cláusula pétrea que garante ao contribuinte o direito de só ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais (art. 145, § 1º), ou mesmo, se existe um direito fundamental dessa natureza.

#### IV. Progressividade e Impostos Reais

Ao prever expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145, § 1º, a Constituição Federal de 1988 não trouxe qualquer inovação em relação ao sistema tributá-

*dupla revisão* estariam Burgess, Laferrière, Barthélemy e Duez, Sanches Agesta, Costantino Mortali, Stefano Maria Cicconetti, Paolo Biscaretti Di Ruffia, Jorge Miranda, Marie-Françoise Rigaux, Georde Morange, F. Modungo, Gregório Peces-Barba, Emilio Crosa; e contra o *duplo processo de revisão* Leit-Veaux, Carl Schmitt, Gomes Canotilho, André Gonçalves Pereira, Marcelo Rebelo de Souza, Afonso Queiró.” CERQUEIRA, Marcelo. “Revisão, Reforma Constitucional e Plebiscito”. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito Constitucional: Estudos em Homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 121: “As normas constitucionais de revisão funcionam como limite *exterior e superior* ao poder de revisão, não podendo ser afastadas por este. Os limites materiais, bem como as normas de revisão *stricto sensu*, devem ser considerados como *limites absolutos* do poder de revisão.” (*Ibid.*, p. 126)

De nossa parte, entendemos ser inconsistente a tese da *dupla revisão*. Uma emenda editada com escopo de suprimir a previsão de uma dada *cláusula pétrea* para, em seguida, permitir a alteração de seu conteúdo ou alcance tem rigorosamente a mesma eficácia jurídica que a emenda que promove tal alteração diretamente. Ambas são produzidas com observância do mesmo procedimento legislativo. Portanto, os limites aplicáveis são estritamente os mesmos. Afirmar a possibilidade de *dupla revisão* equivale negar a existência de cláusulas intangíveis, razão pela qual a tese não se aplica no direito constitucional vigente, sob pena de *fraude à Constituição*.

<sup>15</sup> MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 191. CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 169.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 191.

<sup>17</sup> MIRANDA, *op. cit.*, p. 192.

<sup>18</sup> CANOTILHO, *op. cit.*, p. 165.

rio nacional até então vigente. Muito embora, desde a Emenda Constitucional nº 18/1965, referido princípio não estivesse previsto expressamente nos textos constitucionais pretéritos, a doutrina sempre tem ressaltado a necessidade de sua observância<sup>20</sup>.

Na verdade, a tributação conforme a capacidade contributiva constitui uma exigência dos princípios republicano e da isonomia tributária, razão pela qual sequer precisaria estar expressa no texto constitucional. E o mesmo pode-se dizer de seu corolário: *o princípio da progressividade*. A exigência de majoração das alíquotas conforme o aumento da base de cálculo do imposto busca evitar que a carga tributária permaneça a mesma para contribuintes com capacidades econômicas distintas<sup>21</sup>.

A progressividade, antes de mera técnica legislativa, constitui um dos princípios fundamentais do sistema constitucional tributário, verdadeiro corolário do princípio da igualdade no campo da tributação. Trata-se, por isso mesmo, de um dever do legislador que, segundo destaca Roque Carrazza, volta-se a afastar injustiças tributárias<sup>22</sup>.

Destarte, segundo ensina Alfredo Augusto Becker “naqueles países cujo sistema jurídico contém regra jurídica constitucional conferindo juridicidade ao ‘princípio da capacidade contributiva’, o legislador ordinário tem o dever *jurídico* de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional”<sup>23</sup>.

Não há, por outro lado, incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. Todo imposto não deixa de ser *peçoal* e *real* ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um *sujeito-de-direito* em razão de seu *patrimônio*<sup>24</sup>. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual, tanto os impostos pessoais, quanto os reais - como é o caso do IPTU - devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

A importância da progressividade nos impostos reais, inclusive, é apontada por Dino Jarach e Valdés Costa como forma de “... alcançar uma menor concentração da propriedade dos bens de raiz...”, verdadeiro “... instrumento fundamental para alcançar a justiça social pela via pacífica dentro da ordem jurídica imperante”<sup>25</sup>. Valores, estes, que guardam perfei-

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 13.

<sup>21</sup> “Este princípio, que se vincula com o princípio da vedação de confisco, representa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal. Constitui o elemento básico de onde defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, igualdade e proporcionalidade.” (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 29).

<sup>22</sup> “De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 76) Por outro lado, é preciso lembrar que a *progressividade* não se confunde com a *proporcionalidade*. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. (...) Ambos estão pagando, *em proporção*, o mesmo imposto.” (CARRAZZA, *op. cit.*, p. 75).

<sup>23</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 289.

<sup>24</sup> “A classificação que distingue entre impostos reais e pessoais é de todo equivocada para fins jurídicos, e sua adoção decorre da nefasta prática decorrente da adoção de lições da Ciência das Finanças, sem a devida depuração atinente aos adequados critérios de seleção. Mencionada prática é qualificada por Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, pp. 22-28) como cientificamente incorreta e de todo prejudicial para uma verdadeira Ciência do Direito.” TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. “IPTU e Progressividade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 80:21.

<sup>25</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2ª ed., Buenos Aires: Albeledo-Perrot, 1996, p. 295: “... no excluye, sin embargo, la adopción de esa forma de determinar la cuantía del impuesto en aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, en los impuestos a la tierra, con el propósito de lograr una menor concentración de la propiedad raíz...”. *Apud* MACHADO, Hugo de Brito. “A Progressividade do IPTU e a EC 29”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 81:60. COSTA, Valdés. *Curso de Derecho Tributário*. 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1996, pp. 138-139: “... los impuestos progresivos a la tierra, a la renta agraria y a las sucesiones, aparecen como un instrumento fundamental para lograr la justicia social por vía pacífica dentro del orden jurídico imperante y así lo prevén algunas Constituciones”. *Apud* MACHADO, *op. cit.*, p. 61.

ta consonância com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º).

Modernamente tem sido cada vez mais freqüente a chamada *subjetivação* do imposto real. Com efeito, segundo pondera José Juan Ferreiro Lapatza, “também um imposto real ou de produto pode ser estabelecido de tal forma que sejam levadas em conta as circunstâncias e características do sujeito passivo”<sup>26</sup>.

Não há, portanto, no texto constitucional, um princípio absoluto que vede a *subjetivação*, por *emenda constitucional*, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais.

A *capacidade de aprendizagem* das normas constitucionais para captação das mudanças na realidade social e nas concepções de *verdade e justiça*<sup>27</sup> não pode ficar tolhida por uma classificação doutrinária relativa e de cientificidade duvidosa, como a dos impostos reais e pessoais.

Segundo ressalta Jorge Miranda, “(...) nenhuma imutabilidade de princípio pode opor-se, de modo absoluto, à evolução do Direito do Estado”<sup>28</sup>, nem - com maior razão - à aplicação de um princípio que reflete as bases e fundamentos da República.

Tal exegese colidiria frontalmente com os princípios republicano, da igualdade e da capacidade contributiva, criando verdadeira distorção no sistema de realização de *justiça fiscal*. Os contribuintes com capacidade econômica reduzida, sem a progressividade, acabariam se sujeitando a uma carga tributária mais elevada que os de maior capacidade contributiva, quando o texto constitucional pretendeu justamente o contrário.

A Emenda Constitucional 29/2002 tem, na verdade, caráter declaratório, pois a Lei Fundamental não só autoriza, como também exige, a progressividade como forma de realização do princípio da justiça fiscal. As *cláusulas pétreas*, antes de violadas, estão sendo concretizadas e realizadas pela alteração no regime jurídico de cobrança do IPTU.

Portanto, como ressalta Roque Carrazza, “a EC 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, independente da existência de *plano diretor* no Município, revela-se com o próprio imóvel urbano”<sup>29</sup>.

Assim também entende Hugo de Brito Machado, para quem “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, mas 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 pro-

<sup>26</sup> “... también un impuesto real o de producto se puede establecer de tal forma que sean tenidas en cuenta las circunstancias y características del sujeto receptor. El impuesto puede subjetivarse.” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. I, 22ª ed., Madrid-Barcelona: Marcial-Pons, 2000, p. 199).

<sup>27</sup> CANOTILHO, *op. cit.*, p. 165.

<sup>28</sup> MIRANDA, *op. cit.*, p. 195. Destarte, como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “o texto é claro: proíbem-se propostas tendentes a *abolir*... Sublinhe-se *abolir*, que significa eliminar, nulificar, extinguir. Assim, a emenda não poderá *abolir* as instituições enunciadas nos incisos do art. 60, § 4º, da Constituição. (...) Mas evidentemente pode reequacioná-los, modificá-los, alterar suas condições ou efeitos, pois isto não é vedado pelo texto constitucional.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p. 288)

<sup>29</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 97: “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.”

priedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva<sup>30</sup>.

Logo, a Emenda Constitucional nº 29/2000 é perfeitamente compatível com as cláusulas pétreas da Lei Fundamental, nada impedindo que a cobrança de IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel.

## V. Resposta aos Quesitos

a) *As alterações advindas da Emenda Constitucional nº 29/2000 são compatíveis com as cláusulas pétreas da Constituição?*

Sim. A Emenda Constitucional nº 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Não há, na Lei Maior, um princípio absoluto que vede a subjetivação, por emenda constitucional, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais.

b) *Em caso afirmativo, após a promulgação da referida Emenda, é possível a instituição de IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel?*

Sim. É possível, desde que observados os demais princípios constitucionais e limitações ao poder de tributar.

<sup>30</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 58. "Primeiro, note-se que o § 1º do art. 145, não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais. É certo que preconiza tenham os impostos, sempre que possível, caráter pessoal e sejam graduados em função da capacidade econômica do contribuinte. Isto, porém, não quer dizer que só os impostos de caráter pessoal sejam instrumentos de realização do princípio da capacidade econômica, ou contributiva."