

IPTU. PROGRESSIVIDADE. AÇÃO DIRETA DE  
INCONSTITUCIONALIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ACÓRDÃO

EMENTA

*IPTU - Progressividade de alquotas, graduadas conforme o valor dos imóveis - Distinção entre imóveis destinados exclusivamente à residência e demais casos - Constitucionalidade de um e de outro critério - Ação direta de inconstitucionalidade improcedente. Votos vencidos.*

*Não viola a Constituição; antes a ela dá cumprimento a progressividade de alíquotas do IPTU, graduada conforme o valor dos imóveis.*

*A distinção entre imóveis destinados exclusivamente a residência e demais casos não viola o princípio da isonomia tributária.*

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI nº 14.927-0/8, da Comarca de SÃO PAULO, em que é requerente o PROCURADOR GERAL DE JUSTIÇA e requerido o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO:

ACORDAM, em Sessão Plenária do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por votação unânime, rejeitar as preliminares e, majoritariamente, julgar improcedente a ação, vencidos os Desembargadores SILVA LEME, REBOUÇAS DE CARVALHO, MÁRCIO BONILHA, RENAN LOTUFO, OETTERER GUEDES, CUBA DOS SANTOS, VISEU JÚNIOR e ÁLVARO LAZZARINI, de conformidade com o relatório e voto do Relator, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Participaram do julgamento os Desembargadores YUSSEF CAHALI (Presidente, sem voto), LAIR LOUREIRO, CUNHA CAMARGO, BUENO MAGANO, CUNHA BUENO, NÉLSON FONSECA, NÉLSON SCHIESARI (com declaração de voto), DJALMA LOFRANO, JOSÉ OSÓRIO, GENTIL LEITE e JOSÉ CARDINALE, com votos vencedores e SILVA LEME, REBOUÇAS DE CARVALHO, MÁRCIO BONILHA, RENAN LOTUFO (com declaração de voto), OETTERER GUEDES, CUBA DOS SANTOS, VISEU JÚNIOR e ÁLVARO LAZZARINI, vencidos, em parte.

São Paulo, 7 de junho de 1995

YUSSEF CAHALI  
Presidente

SALLES PENTEADO  
Relator

VOTO Nº 8124

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 14.927-0/8 -  
SÃO PAULO

RCTE.: PROCURADOR GERAL DE JUSTIÇA

RCDO.: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Vistos.

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo Exmo. Sr. Procurador Geral de Justiça, que visa à declaração da inconstitucionalidade da Lei nº 11.152, de 30 de dezembro de 1991, na parte em que alterou a redação dos artigos 7º e 27, com os respectivos incisos e parágrafos, da Lei Municipal de São Paulo nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com a redação que deram as Leis de nºs 10.394, de 20 de novembro de 1987; 10.805, de 27 de dezembro de 1989 e 10.921, de 20 de dezembro de 1990.

O primeiro dos dispositivos impugnados refere-se ao imposto predial.

O outro, ao imposto territorial urbano.

Este último, pela redação originária da Lei nº 6.989, de 1966, tinha alíquotas progressivas, conforme a situação do imóvel.

Aquele tinha uma alíquota única, de 1,2% do valor venal do imóvel.

A Lei nº 10.394, de 1987, instituiu a progressividade, graduada pelo valor venal do imóvel, seja para um, seja para outro dos impostos, distinguindo, quanto ao predial, entre imóveis destinados exclusivamente a residência e "demais casos".

A alíquota mínima, quanto aos primeiros, ficou em 0,8%, para os imóveis de valor até 30 UFM e a máxima em 2,0% para os de valor superior a 1.000 UFM.

Quanto aos "demais casos", os de valor até 80 UFM ficaram sujeitos a uma alíquota de 1,2% do valor e os de valor superior a 1.000 UFM, a uma de 2,2%.

A Lei nº 10.805, de 27 de dezembro de 1989, manteve o sistema da progressividade.

Os imóveis residenciais de valor até 200 UFM ficaram sujeitos a uma alíquota de 0,20% e os de valor acima de 8.300 UFM, a uma de 1,40% do valor.

Quanto aos "demais casos", a alíquota mínima era de 0,20% sobre o valor e de 1,80%, a máxima: aquela incidia quando o imóvel valesse até 80 UFM e esta, quando tivesse valor superior a 21.000 UFM.

O imposto territorial ficou com uma alíquota mínima de 0,40%, se o imóvel valesse até 50 UFM e com uma alíquota máxima de 5%, se o valor superasse 9.000 UFM.

A Lei nº 10.921, de 30 de dezembro de 1990, continuou com o sistema de alíquotas progressivas sobre o valor do imóvel, fixando-a em 0,08%, se valesse até 200 UFM e em 0,80%, se superasse 15.000 UFM.

Isto, relativamente aos imóveis residenciais.

Quanto aos "demais casos", havia uma alíquota mínima de 0,13%, se o imóvel valesse até 80 UFM; se o valor superasse 15.000 UFM, a alíquota era de 1,60%.

O imposto territorial urbano não sofreu alteração.

Finalmente, a Lei nº 11.152, de 30 de dezembro de 1991, continuando com o sistema de alíquotas progressivas, conforme o valor do imóvel, classificando-os em cinco graduações, se residenciais, fixou uma alíquota mínima de 0,2%, para os imóveis de valor até 550 UFM e de 1%, se o valor supera 15.000 UFM.

Os imóveis de destinação não residencial classificaram-se em oito graduações, com uma alíquota mínima de 0,60%, se o valor vai até 80 UFM e uma de 2,40% máxima, se o valor supera 10.000 UFM.

O imposto territorial ficou com uma alíquota mínima de 0,75%, se o valor é até 50 UFM e com uma de 5%, se supera 9.000 UFM.

Sustenta a inicial que este sistema de alíquotas progressivas e que a distinção entre imóveis destinados exclusivamente à residência e os "demais casos" violam os artigos 160, § 1º; 163, inciso II; 111 e 144 da Constituição do Estado.

A progressividade, graduada pelo valor do imóvel, viola, diz-se, o artigo 160, § 1º, da Constituição do Estado, porque este texto constitucional exige que a graduação do imposto se faça "segundo a capacidade econômica do contribuinte", estatuidando que esta se avalie, não por um único imóvel, mas sim, por todo o patrimônio, pelos rendimentos e pelas atividades econômicas do contribuinte.

A graduação das alíquotas, pelo valor somente do imóvel, valor que já constitui a base de cálculo do tributo, faz com que este assumam caráter confiscatório.

A distinção entre imóveis destinados exclusivamente a residência e "demais casos", acrescenta-se, viola o princípio da isonomia tributária, consagrado pelo inciso II do artigo 163 da Constituição do Estado, que proíbe tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e distinção, "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida".

Os dispositivos impugnados, por outro lado, enfrentariam o artigo 111 da Constituição do Estado, que institui princípios, entre outros, da obediência à moralidade e ao interesse público, pela administração direta, indireta ou fundacional de quaisquer dos Poderes do Estado, o que se comprova pelos protestos generalizados, que se seguiram à publicação da última das leis mencionadas, como se vê dos recortes de imprensa, que instruem a inicial.

O artigo 144 da Constituição do Estado teria sido, também, malferido, porque ele obriga a submissão da Lei Orgânica de cada Município aos princípios da Constituição Federal e dela própria.

A decisão de fls. 67-68, do Exmo. Sr. Presidente desta Corte, deferiu liminar, para a "suspensão cautelar da eficácia do artigo 1º da Lei

Municipal de São Paulo nº 11.152, de 30.12.91, na parte que altera a redação dos artigos 7º e 27 e respectivos parágrafos da Lei nº 6.989, de 29.12.66 e suas posteriores modificações, por quarenta dias, ressalvando, contudo, a exigência da obrigação tributária, pela alíquota inicial de 0,2%, fixada no aludido dispositivo legal", determinando o recálculo do tributo.

Citado para o processo, o Exmo. Sr. Procurador Geral do Estado pediu sua exclusão dele, argumentando que a espécie não configura hipótese na qual lhe incumba a defesa do ato impugnado, a ele atribuída "no que couber" pelo § 2º do artigo 90 da Constituição do Estado.

A liminar foi impugnada por um agravo regimental (fls. 95-108).

O recurso não obteve provimento, ficando vencidos os eminentes Desembargadores BUENO MAGANO e FREITAS CAMARGO, que o proviam (fls. 121-144).

A Municipalidade ajuizou uma reclamação perante o Colendo Supremo Tribunal Federal, sustentando que o Município recebe sua competência tributária, em plenitude, diretamente da Constituição da República, de modo que não há como confrontar sua legislação tributária com a Constituição Estadual, que dela, de resto, não cuida; que inexistente ação direta de inconstitucionalidade de lei municipal perante a Constituição da República, de modo que, repetindo os preceitos da Constituição Estadual, tidos como violados, outros idênticos, da Lei Magna da República, na realidade, a ação é de inconstitucionalidade perante esta última, faltando à ação proposta possibilidade jurídica e legitimidade "ad causam" ativa ao demandante; que falta a este Egrégio Tribunal competência para processar e julgar ações de inconstitucionalidade, perante a Constituição Federal; que carece o Procurador Geral de Justiça do Estado de legitimação ativa para ação de inconstitucionalidade, argüida perante a Constituição Federal, tanto que foi declarada a inconstitucionalidade da anterior Constituição deste Estado, em V. Acórdão confirmado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (RTJ, 124/266) e que na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 374-0, decisão liminar suspendeu a vigência do inciso XI do artigo 74 da atual Carta Paulista.

A reclamação tomou o nº 383-3, no Colendo Supremo Tribunal Federal.

Dela foi Relator o eminente Ministro MOREIRA ALVES, que examinou todas as questões suscitadas e, em longo, profundo e erudito voto, terminou por tomar conhecimento da reclamação e por julgá-la improcedente (fls. 524-563).

A questão foi objeto de divergência e submetida a estudo acurado, também, dos demais e eminentes Ministros, terminando por prevalecer o voto do Relator, julgada improcedente a reclamação, ficando vencidos os eminentes Ministros FRANCISCO REZEK, CARLOS VELLOSO, CELSO DE MELLO e SEPÚLVEDA PERTENCE (fls. 493-685).

Consignou-se ser admissível a "propositura da ação direta de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça local, com possibilidade de recurso extraordinário, se a interpretação da norma constitucional estadual que reproduz a norma constitucional federal de observância obrigatória pelos Estados, contrariar o sentido e o alcance desta" (fls. 493).

As informações, prestadas pela então Senhora Prefeita do Município de São Paulo e pela Fazenda Pública do mesmo Município repetiram, como preliminar, a matéria que serviu de fundamento à reclamação e acrescentaram outra, esta de inépcia da inicial, sustentando que a capacidade contributiva só se pode avaliar "in concreto", relativamente a cada contribuinte, e não, de forma abstrata, tendo em vista somente o texto argüido de inconstitucional e a própria Constituição, como necessariamente se deve fazer, na ação direta da inconstitucionalidade.

No mérito, repetindo que a competência tributária do Município é recebida diretamente da Constituição da República, de modo que não há como confrontar a legislação tributária do Município com a Constituição Estadual, sustenta aquela peça a compatibilidade entre os dispositivos legais impugnados e os textos constitucionais, tidos como violados, todos repetitivos de outros da Constituição da República.

A eficácia da liminar foi prorrogada até o julgamento final desta ação (fls. 449).

Vindo para os autos o V. Acórdão proferido na reclamação, a douta Procuradoria Geral de Justiça voltou a se manifestar.

Em apenso, estavam os autos de outra ação direta de inconstitucionalidade, tendo por objetivo os mesmos dispositivos legais aqui impugnados.

O apensamento foi determinado pelo respeitável despacho de fls. 149 daqueles autos, consideradas conexas as ações.

Determinei que os autos fossem novamente separados, tendo em vista a fase diversa em que se encontram os processos e a fundamentação daquela demanda na Constituição Federal.

O objetivo foi não retardar mais o andamento deste feito.

É o relatório.

Passo a proferir o voto.

Indefiro, conforme se tem feito em casos semelhantes, o pedido de exclusão do processo, formulado pelo Exmo. Sr. Procurador Geral do Estado.

S. Exa. manifestar-se-á, a qualquer tempo, caso venha a considerar cabível a manifestação, dando-se-lhe ciência de todos os atos processuais.

A questão preliminar de carência da ação, por receber o Município toda sua competência tributária diretamente da Constituição Federal, de modo a não ser possível confrontar sua legislação tributária com a Constituição do Estado, não foi decidida na reclamação.

Entendeu o eminente Relator do Acórdão nesta proferido que esta matéria não poderia ser objeto de reclamação (cf. fls. 539-540).

Rejeito, porém, a preliminar.

E o faço, pelos fundamentos do voto do eminente Desembargador CESAR DE MORAES, proferido no julgamento do Agravo Regimental, "verbis" (fls. 128-129):

"Labora a Agravante em manifesto equívoco. Ao Estado sobra a competência residual, concedida pelo artigo 25, parágrafo 1º, da Constituição da República: "são reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição".

Contrariamente ao que sustenta a Agravante, a Constituição Federal



só reservou à União, por via de lei complementar, a disciplina sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre as entidades de Direito Público Interno, as limitações ao direito de tributar e as normas gerais em matéria de legislação tributária. Nada mais (artigo 146).

Respeitadas essas ressalvas e respeitada a autonomia dos Municípios, a Constituição Estadual poderia editar normas de caráter suplementar ao sistema instituído pela Constituição da República.

No artigo 144 da Constituição do Estado se dispôs que os Municípios deveriam atender aos princípios estabelecidos assim na Constituição da República, como na própria Constituição do Estado, de forma que o caráter pessoal dos impostos (artigo 160, parágrafo 1º), a vedação à violação do princípio da isonomia, na imposição tributária (artigo 163, inciso II), a obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público deviam, como devem, nortear a legislação municipal, em todos os contornos."

Rejeito, também, a preliminar de inépcia, fundada no argumento segundo o qual a capacidade econômica só se pode verificar "in concreto", relativamente a cada contribuinte.

É possível que o próprio texto da lei tributária viole o princípio que determina a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Basta imaginar, para assim concluir, lei que elevasse, de forma tão violenta a alíquota, de forma a importar em verdadeiro confisco.

A inicial atribui aos artigos 7º e 27 da Lei Municipal em causa este efeito confiscatório, por não ter respeitado elementos, cuja concomitância considera necessária, para a verificação da capacidade contributiva, de forma a se ter atribuído ao imposto, em desrespeito à Constituição, efeito confiscatório.

Se tem ou não razão, é matéria de mérito.

Rejeito, pois, todas as preliminares.

No mérito, a primeira consideração que se impõe é a relativa ao artigo 144 da Constituição do Estado.

Este dispositivo, prevendo a auto-organização dos Municípios através de Lei Orgânica de cada um e ressalvando a eles autonomia política, legislativa, administrativa e financeira, submete-os aos princípios estabelecidos na Constituição Federal e na própria Constituição Estadual.

A remessa à Constituição da República não pode ser considerada aqui, pois a ação tornar-se-ia de inconstitucionalidade da lei municipal em causa, perante aquela Carta Magna, o que é juridicamente impossível.

A inicial, aliás, não faz referência a dispositivo constitucional federal.

Quanto à submissão da legislação municipal, ainda que tributária, aos princípios da Constituição do Estado, já se viu acima que ela deve ser considerada eficaz.

Os preceitos constitucionais estaduais, ainda que repetitivos de federais, como ressaltou o eminente Ministro MOREIRA ALVES, no voto proferido na Reclamação nº 383-3, ajuizada pela Municipalidade, têm eficácia própria, inaplicável no Brasil o princípio do direito alemão, segundo o qual o direito federal suprime (lit. quebra; destrói - "bricht") o direito estadual.

Os princípios da Constituição Estadual, de observância obrigatória pelos Municípios, tidos como violados pela inicial, são os do artigo 160, § 1º (a progressividade das alíquotas do imposto predial e do imposto territorial urbano violaria o mandamento da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte); do artigo 163, II (a diferenciação entre imóveis com destinação exclusivamente residencial e os outros enfrentaria o princípio da isonomia tributária) e do artigo 111 (ter-se-ia desrespeitado os princípios da moralidade e do interesse público, que devem reger a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado).

Os apontados textos constitucionais estaduais correspondem, na Constituição Federal, respectivamente, aos artigos 145, § 1º; 150, § 2º e 37, este último sem referência ao interesse público, interesse que, porém, está insito em todo direito público, especialmente constitucional.

Direito público, segundo o velho texto de ULPIANO, é o que interessa ao povo (D. I, 1, 1, 2). "Ius publicum" é direito do povo; "ius publicum" é o mesmo que "ius populicum".

O bem comum ("populicum") supremo, de cuja defesa o Estado deve cuidar, é o da justiça.

Estado sem justiça é, diria SANTO AGOSTINHO, uma grande quadrilha de ladrões homicidas - "Remota ita que justitia, quid sunt regna, nisi magna latrocinia"? ("De Civ. Dei", IV, 4).

De que espécie de justiça se cuida, quando o tema é imposto?

Da justiça geral, isto é, na classificação aristotélica, da justiça que regula o que deve o súdito ao Estado, denominada também legal, pois se rege por disposições de lei.

Como se vê do inciso I do artigo 150 da Constituição da República, a exigência e o aumento de tributos têm de estar fundados em lei.

O Estado partilha bens e ônus entre os súditos por justiça distributiva.

Esta, então, impõe limites à justiça legal, que sem ela se tornaria despótica e, portanto, injusta, tornando o Estado "magnum latrocinium".

A justiça distributiva se faz por critérios de proporção geométrica, diria ainda Aristóteles.

Esta proporção, completa um autor cristão já clássico, se o tema é a distribuição de bens sociais, é o mérito de cada um; se é a de ônus são seus bens ou sua capacidade de resistência (Cf. CATHREIN, "Philosophia Moralis", pg. 140; Ed. Herder; Barcelona, 1945 e "FILOSOFIA DEL DERECHO - EL DERECHO NATURAL Y EL POSITIVO", pg. 49; Inst. Ed. Reus; Madrid, 1950).

Estes princípios de ética foram incorporados pela Constituição Federal de 1988 e pela Constituição Estadual de 1989.

Se esta última diz, no artigo 111, que a administração pública deve obedecer ao princípio do interesse público e se este princípio está insito na

Constituição da República, está aí um dever de justiça legal do administrador e do legislador ao Estado, superando interesses partidários (cf. JOHANNES MESSNER, "Ética Social", pg. 419; Ed. Quadrante; São Paulo, s.d.).

Se, por outro lado, o direito de propriedade é garantido (Constituição Federal, artigo 5º, inciso XXII), não se pode recusar o proprietário a fazer com que a propriedade atenda à sua função social (Constituição cit., artigo 5º, inciso XXIII).

Além disso, o § 1º do artigo 156 da Constituição da República, dirigindo-se aos Municípios, dispõe, de modo a que o Estado não pode deixar de aceitar, que o imposto predial e territorial urbano, "poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade".

O verbo "poder" deste texto constitucional deve ser interpretado como "dever". O imposto deverá ser progressivo, pois o Município não pode deixar de assegurar a função social da propriedade, estatuída pelo inciso XXIII do artigo 5º.

De resto, todo imposto deve, sempre que possível, ter caráter pessoal e ser graduado "segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Dí-lo o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal e repete-o o artigo 160, § 1º, da Estadual.

Ora, graduar imposto é fazê-lo progressivo.

"Tributos graduados", ensina ALIOMAR BALLEIRO, em obra clássica ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", pg. 355; nº 94, 2ª ed.; Forense, 1960), "são progressivos, ou sejam, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais".

Estes são princípios de ética incorporados; tornados jurídicos, pela Constituição da República e pela do Estado.

Não podem, nem o Estado, nem os Municípios desobedecê-los.

Assim, se a lei municipal aqui em causa estatui a progressividade da alíquota, isto é, se ela "cresce à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada" (cf. BALEEIRO, trecho citado acima), cumpre-se princípio de moralidade, isto é, de justiça distributiva, segundo o qual os ônus sociais distribuem-se, conforme o patrimônio e a capacidade do súdito.

Nisto, aliás, constitui o princípio da capacidade econômica.

Referindo-se a este princípio, escreve o Prof. GERALDO ATALIBA, em artigo doutrinário, que ele "verbis":

"Traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes. Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora" (RDP, 93/233).

A destruição da base criadora é impedida pela proibição constitucional de utilização do imposto com efeito de confisco (Constituição da República, artigo 150, inciso IV).

Não será, porém, pela não utilização de todos os dados mencionados pelo § 1º do artigo 145 da Constituição da República e pelo § 1º do artigo 160 da Constituição do Estado, que se concluirá ter assumido o imposto caráter confiscatório.

Quando os textos constitucionais facultam ao legislador *identificar* o patrimônio do contribuinte, para tornar efetivo o princípio da adequação do imposto à sua capacidade econômica, não lhe impõe que se valha de todo o patrimônio.

O que importa, aqui, são as manifestações ou aspectos da riqueza do contribuinte, como se vê do trecho acima citado, do prof. GERALDO ATALIBA.

Aliás, se os textos constitucionais permitem ao legislador que *identifique* o patrimônio do contribuinte, para tornar efetivo o princípio da capacidade econômica, autoriza-o a individualizar bens deste mesmo patrimônio.

*Identificar* é individualizar; é verificar que notas caracterizam cada bem. É, portanto, separar cada bem do conjunto do patrimônio.

De resto, não se poderia valer o legislador municipal de todo o patrimônio de cada contribuinte, para graduar a progressividade das alíquotas dos impostos aqui em causa, porque assim instituiria um imposto sobre o patrimônio, excluído de sua competência tributária.

A Constituição Federal prevê a instituição de um imposto sobre todo o patrimônio; sobre grandes patrimônios, mas reserva-o à competência tributária da União (artigo 153, inciso VII).

“Efetivamente”, escreve ainda o Prof. GERALDO ATALIBA (“Hipótese de Incidência Tributária”, pg. 117, n. 43.12; 2ª ed.; 3ª tiragem; Ed. RT, 1981) fica evidente a posição central da base impositiva relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja insita na hipótese de incidência”.

Assim, para respeitar o princípio da isonomia tributária, estatuído pela Constituição da República, no artigo 150, inciso II e pela Constituição do Estado, no artigo 163, inciso II; princípio que veda tratamento idêntico a contribuintes que não estejam em situação equivalente; princípio no qual se insere o da adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte; princípio que exige a graduação, isto é, a progressão das alíquotas, não poderia o legislador municipal se valer senão do valor de cada imóvel; base impositiva de cada imposto predial ou territorial urbano.

Já se vê, pois, que a lei impugnada pelo douto autor desta ação, ao estabelecer a progressão das alíquotas, não violou, antes respeitou, o princípio da moralidade da administração pública, estatuído pelo artigo 111 da Constituição Estadual e pelo artigo 37 da Federal, em texto obrigatório para todas as Unidades da Federação, inclusive pelos Municípios, que não são apenas circunscrições territoriais, no interior de cada Estado, mas que são, também, unidades da própria Federação (artigo 1º da Constituição da República).

Foi respeitado o mencionado princípio, em várias de suas manifestações, em ambas as Constituições: na Federal e na Estadual, todas manifestações da justiça distributiva e da justiça geral ou legal.

Quanto a esta última, obedece a lei impugnada, especialmente, o

mandamento fundamental da Constituição da República, que atribui função social à propriedade (artigo 5º, inciso XXIII).

Esta função obrigatória da propriedade se assegura, dentre outros modos, pela progressividade do imposto predial e do imposto territorial urbano, prevista no artigo 156, § 1º, da Constituição da República, cujos destinatários são, diretamente, os Municípios e que, portanto, não poderá ser ignorado na decisão desta causa.

O verbo *poder*, ali empregado, como já notamos, tendo em vista o § 1º do artigo 145, deve ser interpretado como *dever*.

O imposto não só *poderá*, como *deverá* ser progressivo, para assegurar a função social da propriedade, função que não pode ser dispensada.

Argumenta-se, porém, que o artigo 156, § 1º, da Constituição da República deve ser conjugado com o artigo 182, cujo § 2º diz cumprir a propriedade urbana "sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor" e cujo § 4º prevê a progressividade, como punição do proprietário, por desobediência ao plano diretor, quando deixa o solo urbano não edificado, sub-utilizado ou não utilizado.

"Pensar de forma diversa", lê-se em comentários ao artigo 156, § 1º, da Constituição da República, da lavra do Prof. IVES GANDRA MARTINS ("Comentários à Constituição do Brasil"; vol. 6º; t. I, pg. 551; Ed. Saraiva, 1990), "é entender que o Constituinte, sobre ser repetitivo, prolixo e desconhecedor da técnica legislativa, fosse, fundamentalmente, um contumaz defensor das contradições, ao dizer que tanto os imóveis que cumprem a sua função social quanto aqueles que não a cumprem seriam punidos pelo princípio da progressividade, punição expressa para estes e implícita para aqueles. Mais do que isto: apesar de ter gasto espaço e palavras com a explicitação dos casos em que o princípio da progressividade poderia ser aplicado, haveria de se entender que, fora daqueles casos expressos, em todos os outros casos o princípio da progressividade poderia ser aplicado".

O argumento, "data venia", não colhe.

Não colhe, porque a progressividade, prevista no § 4º, inciso II, como punição, é progressividade no tempo.

Veja-se, a este respeito, a explicação do Prof. CELSO RIBEIRO BASTOS, em outro volume da mesma obra (vol. 7º, pg. 225), "verbis":

"progressividade no tempo, é dizer, cada ano o imposto poderá ter uma alíquota maior".

Aqui não se cuida disto, mas sim, de alíquotas, mantidas as mesmas no tempo, mas graduadas progressivamente pelos imóveis, conforme o seu valor.

Leia-se, a tal respeito, ainda uma vez o que escreve o Prof. GERALDO ATALIBA, no artigo doutrinário já citado (RDP, 93/235-236):

"Fica claro que a progressividade no tempo é impedida sem obediência ao artigo 182. Mas, a circunstância de o próprio artigo 182 prever que pode ser estimulada, induzida - se não mesmo forçada - a edificação e a adequada utilização de imóveis urbanos, mediante a aplicação de um IPTU "progressivo no tempo", já mostra que as demais razões de progressividade (razões que não digam respeito à disciplina urbana), bem como outros critérios (que não sejam o tempo), são perfeitamente tolerados. Em outras palavras: veda-se esta progressividade extra fiscal (de fins urbanísticos), sem observância, pelo Município, dos pressupostos do artigo 182. Não se proíbe a progressividade fiscal".

Aliás, entender de outro modo, como bem observa agora o Prof. ALCIDES JORGE DA COSTA, em parecer publicado também no vol. 93 da RDP (pg. 240), levaria a concluir "que a função social dos imóveis urbanos construídos é irrelevante para a Constituição".

Esta função social, sem distinção, a Constituição da República a exige para toda espécie de propriedade (artigo 5º, inciso XXIII).

No sentido da distinção entre as duas espécies de progressividade do IPTU e da necessária progressividade não punitiva, desconsiderado o tempo, já se manifestou nesta causa, ao apreciar a Reclamação nº 383-3-SP, o eminente Ministro CELSO DE MELLO (cf. fls. 564).



Falta ainda uma referência ao princípio da obediência ao interesse público, que o douto autor desta demanda diz ter sido desrespeitado pela lei que impugna, o que se comprovaria pelo clamor do próprio público, noticiado pela imprensa.

Se, porém, foi respeitado o princípio da moralidade (e já se demonstrou sobejamente que o foi), não pode ter sido desrespeitado o do interesse público.

O clamor público nem sempre prova o interesse público.

Ele pode ser dirigido pelos meios de comunicação social.

Ainda que numerosas, por outro lado, as manifestações contrárias à progressividade, lembradas pelo ilustrado autor desta ação, não configuram elas manifestação do público.

Por outro lado, a progressividade das alíquotas graduada pelo valor do imóvel, não se iniciou com a Lei nº 11.152, de 1991.

Iniciou-se, muito antes, sem "clamor público", com a Lei nº 10.394, de 1987.

Resta, por último, outra questão que examinar.

Sustenta a inicial que a distinção entre imóveis destinados exclusivamente à residência e "demais casos" fere o princípio da isonomia, tanto mais que a Constituição Estadual (artigo 163, inciso II), neste ponto repetitiva do artigo 150, inciso II, da Federal, proíbe que se distingam contribuintes, "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida".

Mas, a isonomia, como se vê dos textos referidos, se exige entre contribuintes "que se encontrem em situação equivalente".

Se não há equivalência de situações, o tratamento, até, tem de ser desigual.

Ora, não há equivalência entre a utilização do imóvel, para a satisfação de uma necessidade primária, como a da residência e outra, especialmente se lucrativa.

A capacidade econômica, é o próprio autor quem o diz, para a graduação (e, portanto, para a progressividade das alíquotas) deve ser aferida pelos "rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (artigo 160, inciso I, da Constituição Estadual, correspondente ao artigo 145, § 1º, da Federal).

Eis aqui uma aplicação deste critério, sem violação da necessária correlação entre a base imponible e a hipótese de incidência.

Meu voto, por estes fundamentos, rejeitadas as preliminares, julga improcedente a ação.

SALLES PENTEADO  
Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCEDOR

AÇÃO DIRETA DE INCONST. DE LEI Nº 14.927-0/8

SÃO PAULO

O Doutor Procurador Geral de Justiça ajuizou ação direta de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Municipal de São Paulo nº 11.152 de 30 de dezembro de 1991, na parte que alterou a redação dos arts. 7º e 27 e respectivos parágrafos da Lei 6.989 de 29 de dezembro de 1966, com a redação que lhe foi conferida pelas Leis nºs 10.394 de 20 de novembro de 1987, 10.805 de 27 de dezembro de 1989 e 10.921 de 30 de dezembro de 1990, do Município de São Paulo.

Pela nova redação, o art. 7º da Lei Municipal nº 6.989 de 29 de dezembro de 1966 passou a dispor: "o imposto calcula-se sobre o valor venal do imóvel, utilizado exclusiva ou predominantemente como residência, em razão de alíquotas progressivas em correspondência com o valor venal dos imóveis, considerado em UFM". Em outros casos previstos no art. 27, passou também a incidir sobre o valor venal do imóvel em razão de alíquotas progressivas.

O Doutor Procurador Geral de Justiça entendeu que tal progressivi-

dade de alíquota sobre o valor venal do imóvel violava os arts. 160, § 1º, 163, incs. II, III e 144 da Constituição do Estado de São Paulo, que incorporam expressamente princípios constitucionais limitadores das entidades políticas dos Municípios.

O Relator Des. Salles Penteado julgava improcedente a ação, enquanto o Eminentíssimo Desembargador Renan Lotufo julgava procedente.

Deferia o pedido de exclusão formulado pelo Dr. Procurador Geral do Estado, uma vez que a Constituição não lhe atribuiu a função de defender a Constitucionalidade de Leis Municipais. Esta função devem ter os Procuradores de cada Município.

Antes de a ação ser ajuizada, o 1º Tribunal de Alçada Civil vinha decidindo que a Lei Municipal questionada, instituindo a progressividade, era constitucional. Nesse sentido, acórdão relatado por Wanderley Racy, no Mandado de Segurança 479.705; no mesmo sentido, MS 479.706-2, MS 479.707-9, MS 479.708-6, MS 479.709-3. Decidiu-se no mesmo sentido, na Apelação nº 491.487, relatada pelo então Juiz Scarance Fernandes, na Apelação 418.226-7, relatada pelo então Juiz Alexandre Germano, na Apelação nº 385.561/88, relatada por Paulo Bonito e na Apelação nº 421.097-1, relatada por Celso Bonilha.

A liminar concedida feria, *data venia*, jurisprudência naquele Tribunal. Agora está se julgando mérito, o adiamento trouxe o brilhante voto do Des. Renan Lotufo em confronto com o bem fundamentado voto do Culto Des. Salles Penteado.

O art. 160, § 1º da Constituição do Estado dispõe: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". O art. 163, inc. II, declara que é vedado ao Estado "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente". Nesses artigos estão proclamados, respectivamente, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Por sua vez, o art. 156, no § 1º, da Constituição Federal, dispõe: "O imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá ser progressivo nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade."

Os artigos da Constituição Estadual – capacidade contributiva e isonomia tributária, artigos que repetem textos iguais da Constituição Federal - § 1º do art. 145 (capacidade contributiva), pertencem à mesma Família, caracterizando o fenômeno indicado por Canotilho: “Conjunção de Normas” – cf. Direito Constitucional – Almedina – 1993, pág. 206.

Tais normas são densificadas em sua aplicação pelo sentido da Justiça Distributiva, que busca dar a cada um o que é seu – “suum cuique tribuere” – no interior de uma comunidade em que são consideradas as prerrogativas de cada um, medidas adequadamente, para que receba o que lhe toca, ou suporte o encargo que lhe atinge no grupo social. Não se cuida da justiça comutativa ou daquela que considera credor e devedor isoladamente. A Justiça distributiva é realizada considerando uma comunidade de homens, para que cada um receba sua porção justa, quer de benefício, quer de encargo - Cf. Michel Villey, *Leçons d'Histoire de la Philosophie du Droit*, pág. 118; Aristóteles - *Da Justiça*.

No campo tributário, a justiça distributiva é realizada pela isonomia tributária e pelo princípio da capacidade contributiva. Por este princípio, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte - art. 160, § 1º da Constituição Estadual; pela isonomia tributária deve haver igualdade no tratamento dos contribuintes, na desigualdade inc. II, do art. 163 da Constituição Estadual, interpretado “a contrario sensu”. Isto é, o princípio da igualdade de todos perante a lei exige ônus iguais para condições iguais. Aquele que tem maior capacidade para ser tributado deve receber maior carga fiscal que aquele que a tem em menor grau. Fica então garantido o princípio de Justiça Distributiva em termos tributários. Maior gravame sofrerá quem tiver maior riqueza, e menor e até nenhum aquele que na escala econômica atingir determinado percentual a ser fixado pela lei até zero. Bernardo Ribeiro de Moraes, em seu *Compêndio de Direito Tributário*, pág. 409, expõe conceitos que legitimam tal conclusão. Assim sendo, se encontra insita nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, o princípio da Justiça Distributiva e será através deles que a progressividade é densificada no campo de sua aplicação ou decisão, conforme expressão de Canotilho, ou recebe sua concreção normativa, na expressão de Miguel Reale - teoria da tridimensionalidade.

Ocorre que veio à discussão para justificar a progressividade do IPTU, a ligação ideológica entre aquele princípio e a função social da pro-

priedade. A Constituição Federal os ligou em duas ou três hipóteses. Trata de uma no § 1º do art. 156, dispondo: "O imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá ser progressivo nos termos da Lei Municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Em outro a progressividade foi inserida no conceito de uso da propriedade, de acordo com o Plano Diretor Urbanístico. A função social da propriedade adquire em tal contexto uma conotação normativa e punitiva, endereçado o texto aos proprietários que a utilizam em desacordo com o Plano Diretor da Comunidade. E assim dispõe o § 2º do art. 182 da Constituição Federal: "A propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressa no plano diretor". E completa tal fragmento, o § 4º, 'sic'. É facultado ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para área incluída no Plano Diretor, exigir, nos termos de lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de nº I - parcelamento etc. nº II - imposto sobre propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo. Na hipótese destes dispositivos, a progressividade do imposto tem natureza extrafiscal, ou seja, o imposto progressivo é utilizado para o proprietário cumprir a função social da propriedade com seu aproveitamento adequado, conforme o Plano Diretor da cidade. A extrafiscalidade ganha o sentido de sanção para obter do proprietário uma conduta consentânea com os fins urbanísticos da cidade. A partir daí surge a questão: "O § 1º, do art. 156 da Constituição Federal, dispondo que o IPTU poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social de propriedade, enuncia a função social como conceito extrafiscal para obrigar o proprietário a assumir determinada conduta com relação ao seu bem? Ou enuncia esta função, ligada à capacidade contributiva do proprietário, e ao princípio de isonomia tributária ou ao direito de propriedade que, segundo a Constituição, deve ter função social? O Eminentíssimo Desembargador Lotufo em seu erudito e belo voto menciona a opinião de Elizabeth Nazar Carrazza que expôs o assunto com muita proficiência. E diz a Eminentíssima Tributarista: "Procurou-se demonstrar que em matéria de progressividade do IPTU existem três situações distintas, a saber: a) o princípio de capacidade contributiva exige alíquotas diferenciadas, em razão da variação do valor dos imóveis urbanos decorrentes de suas características particulares, por força do disposto no art. 145, § 1º, c.c. o art. 150, II, ambos da Constituição Federal; b) o § 1º do art. 156, da Constituição Federal, autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, em função das conveniências locais, expressas no Plano Diretor (função social da propriedade); c) o § 4º

do art. 182, da Constituição Federal, autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, no tempo que pode culminar até na expropriação (compulsória) do imóvel sem prévia e justa indenização em função da inobservância das regras do Plano Diretor do Município", cf. IPTU e PROGRESSIVIDADE.

O § 1º do art. 156 da Constituição Federal é omissivo em relação ao sentido do termo função social da propriedade. Ele tem uma plurissignificação, e neste caso, seguindo a orientação de Canotilho, em face de normas polissêmicas ou plurissignificativas, deve dar-se preferência à interpretação que lhe dê um sentido em conformidade com a Constituição - cf. op. cit. pág. 229. O Eminentíssimo Relator Salles Penteado parece não considerar aquela progressividade submetida ao art. 182, prevendo uma progressividade no tempo. Ela persevera até que obtenha uma determinada conduta do proprietário, colocando sua propriedade em função do Plano Diretor. O Eminentíssimo Relator liga-a à garantia do direito de propriedade como função social, remetendo ao art. 5º da Constituição Federal, onde aquela garantia é mencionada. Na realidade, parece que o § 1º do art. 156 refere-se à função social da propriedade, no âmbito extrafiscal, demarcado pelo art. 182, da Constituição Federal, e não referido ao direito individual. Depois da polêmica entre Michel Villey e J. Dabin - v. Revista Archive de Philosophie du Droit - ficou demonstrado que os direitos individuais podem ter função social, o que é reconhecido pela Constituição. Todavia, a progressividade não está ligada somente à hipótese do art. 182, como querem certos autores mencionados pelo Des. Renan Lotufo. Há outra progressividade, ligada à capacidade contributiva, prevista no art. 160, § 1º da Constituição Estadual e no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, e ao princípio da isonomia tributária e da Justiça Distributiva acima citada. E diante dela é que o Dr. Procurador Geral de Justiça pediu a inconstitucionalidade da lei municipal de São Paulo. Entre a função social da propriedade - garantia - e a Justiça Distributiva, em que se funda a isonomia tributária, há uma relação ideológica no sentido de que aquela Justiça obriga o uso social da propriedade. Meu voto todavia dispensa tal conexão, que poderia ser invocada não obstante o voto do Desembargador Lotufo insistir que inexistente tal ligação entre a progressividade e a função social de propriedade. Retomando o mesmo enfoque deste Eminentíssimo Desembargador, sustento que a Constituição admitiu a progressividade em função mesmo do princípio da isonomia tributária e da Justiça Distributiva contido no dispositivo invocado pelo Procurador Geral de Justiça. O Desembargador Lotufo lê o art. 163, II, cortado do princípio que o informava. Faz uma leitura que neutraliza seu próprio sentido.

Por isso, a lei municipal ao instituir alíquotas diferentes e progressivas não violou o inc. II do art. 163, mencionado pelo Procurador, considerando que houve tratamento desigual entre os contribuintes em condições economicamente diversas, considerando os tipos em confronto de imóveis residenciais e suas características. O próprio Ilustre Professor Ives Gandra que assumiu a defesa da liminar sustentou alhures que a destinação do imóvel pode representar elemento diferenciador das alíquotas a serem aplicadas - v. meu voto, nestes autos, rejeitando a liminar concedida. Outrossim, recentemente foi julgada improcedente Ação de Inconstitucionalidade nº 21.094-0/1, relatada pelo Douto Desembargador Maurílio Leite, onde se aplicou o princípio de isonomia tributária para justificar a diferenciação de alíquotas e de isenções, concedidas, em relação a imóveis, situados em São Vicente, sendo o acórdão encaminhado à Jurisprudência por proposta do Des. Renan Lotufo.

É certo que nem sempre o proprietário de imóvel residencial com característica luxuosa pode ter a capacidade contributiva indicada pelo bem. Todavia, neste caso, deve recorrer administrativamente, e não impugnar a lei que adotou critérios de progressividade a partir de dados objetivos. Por outro lado, se a Doutra Procuradoria de Justiça se insurgiu contra tal critério, porque não ajuizou ação de inconstitucionalidade com relação à lei que institui o IPVA progressivo, considerando os tipos e anos de fabricação dos carros?

Lamentavelmente, a improcedência da ação não anulará os efeitos da liminar, e a atual decisão poderá revoltar os contribuintes que ficarão sobrecarregados com a carga tributária que esperavam não pagar em face da mesma liminar. Porém o erro de uma decisão, segundo meu ponto-de-vista, pois para outros foi correta, não poderá impedir que o Tribunal cumpra a Constituição e atenda a sua missão jurisdicional.

Ante o exposto, julgava improcedente a ação, acompanhando o Eminent Relator, com o devido respeito que merecem meus pares.

Bueno Magano

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 14.927-0/8

SÃO PAULO

Quanto à matéria preliminar meu voto acompanha integralmente o do nobre relator.

Quanto a questão de mérito, "data máxima vênia", divirjo da premissa a partir da qual é desenvolvida o voto pela improcedência.

É que s. excia. entende como impositivo de dever o texto do art. 156, § 1º da Constituição Federal, que dispõe:

*"Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*I - propriedade predial e territorial urbana;*

*II - .....*

*§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade."*

É o que expressamente diz a fls. 15 de seu voto:

*"O verbo "PODER" deste texto constitucional deve ser interpretado como "DEVER". O imposto deverá ser progressivo, pois o Município não pode deixar de assegurar a função social da propriedade, estatuída pelo inciso XXIII do art. 5º."*

Tal colocação apriorística não me parece consentânea com o texto constitucional, nem foi o que acudiu a toda doutrina tributária nacional.

O texto ao referir à possibilidade de o tributo ser progressivo, visou permitir a aplicação de tal tipo de tributação, sem definir qual o tipo de progressividade, pois a mesma pode ser em função do valor, em função do



espaço, em função do equipamento urbano utilizado, etc. Logo, não se pode admitir, aprioristicamente, que aí se tenha um dever, posto que os deveres têm que ter precisão para poderem ser exigidos.

Por outro lado o eminente relator relaciona o dispositivo com o Art. 5º, XXIII, da Constituição.

Ainda uma vez ousou divergir.

É verdade que o direito individual de propriedade, garantido pelo inciso XXII, deve atender a sua função social, mas o tributo de que se está tratando, o IPTU não incide exclusivamente sobre a propriedade. Assim é que o art. 2º, da Lei Municipal nº 6.989, dispõe:

*"Art. 2º - Constitui fato gerador do Imposto Predial a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel construído, localizado na zona urbana do Município."*

A função social a que se remete o IPTU, tem dividido a doutrina tributária, como se pode ver dos debates levados a efeito no período de elaboração legislativa, como no de discussão da liminar neste feito.

Nenhuma vez, porém, se viu invocada a função social restrita ao direito individual, mesmo porque este só seria invocável a favor do contribuinte, não contra o mesmo, e, em princípio, toda legislação tributária cria obrigação e, portanto, invade a esfera de liberdade do cidadão.

Isto permite desde logo espancar dúvida que assaltou o público, ou seja, de que a progressividade é prevista a nível constitucional e, portanto, em si não contém qualquer violação.

KIYOSHI HARADA, em sua obra "Sistema Tributário do Município de São Paulo", 2ª ed. RT, diz à pág. 24:

*"... A Constituição Federal admite duas espécies de tributação progressiva: aquela graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte (§ 1º, do art. 145), que tem natureza fiscal, e aquela de natureza extrafiscal para assegurar o cumprimento da função social da propriedade (§ 1º, do art. 156), bem como, para exigir o adequado aproveitamento do imóvel cuja área esteja incluída no Plano Diretor da cidade, hipótese em que a progres-*

*ividade somente poderá fundar-se no fator temporal (§ 4º, do art. 182). ...”*

É de se frisar que toda a doutrina sempre admitiu a progressividade nos tributos, antes mesmo da presente Constituição.

O que se tem aqui, neste feito, é saber se a progressividade instituída pela legislação municipal está conforme os contornos constitucionais.

De acordo com ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, em sua obra “IPTU e PROGRESSIVIDADE - Igualdade e Capacidade Contributiva”, a progressividade não está restrita à função social, podendo ser instituída a partir do princípio da capacidade econômica. Seu trabalho, monográfico, afirma a possibilidade de três hipóteses de progressividade do IPTU, como se vê de fls. 103, do mesmo:

*“Procurou-se demonstrar que em matéria de progressividade do IPTU existem três situações distintas, a saber: a) o princípio da capacidade contributiva exige alíquotas diferenciadas, em razão da variação do valor dos imóveis urbanos, decorrentes de suas características peculiares, por força do disposto no art. 145, § 1º c.c. o art. 150, II, ambos da C.F.; b) o § 1º, do art. 156, da C.F. autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, em função das conveniências locais, expressas no plano diretor (função social da propriedade); e, c) o § 4º, do art. 182, da Constituição Federal autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, no tempo, em função da inobservância das regras do plano diretor do Município, que pode culminar até na expropriação (compulsória) do imóvel sem prévia e justa indenização (seu caráter sancionatório é patente, já que esta desapropriação não é nem mesmo precedida da justa indenização em dinheiro).”*

Para se ter a exata posição da eminente autora, que tem a seu lado outros eminentes tributaristas, como GERALDO ATALIBA, ALCIDES JORGE COSTA, verifica-se que parte do princípio da igualdade, que se exercita através da lei: *“5. Para que se obedeça ao princípio da igualdade não é suficiente que todos sejam tratados de igual modo perante a lei, é mister que ela, em seu próprio conteúdo, não discrimine os iguais, tratando-os de maneira desigual.*

*5.1. A lei deve distinguir sempre que houver desigualdade e, mais do que isso, o Estado deve atuar no sentido de dar cabo às desigualdades exis-*

*tentes, em razão de fatores sócio-econômicos."*

A igualdade, no plano tributário, segundo a autora, só se concretiza através da progressividade:

*"10. A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é a única forma possível de se afastarem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva não se atinge a igualdade tributária.*

*10.1 A tributação meramente proporcional é insuficiente para que se atenda à isonomia. Sem progressividade não há proporcionalidade.*

*24. O IPTU - como todo e qualquer imposto - deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, deve ser proporcionalmente mais tributado o proprietário de imóvel de maior valor que o proprietário de imóvel de menor valor. Tal proporcionalidade traduz-se na progressividade das alíquotas, na exata medida do valor mais elevado do imóvel urbano tributado."*

Assim, se tem que a fundamentação é diversa da desenvolvida pelo eminente relator, ainda que se tenha a conclusão de constitucionalidade da progressividade.

Esta visão abrangente, no entanto se choca com a posição de outros autores, que não vêem a progressividade dos impostos como embutida no princípio da capacidade contributiva, mas, sim, como forma impositiva que há de vir expressa a nível constitucional.

Portanto, uma interpretação muito mais restritiva da capacidade tributária.

É o que se tem em MARCO AURÉLIO GRECO, HAMILTON DIAS DE SOUZA, AIRES FERNANDINO BARRETO e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES.

As argumentações estão em livros e revistas especializadas.

Basicamente tais autores afirmam que a progressividade do imposto predial e territorial urbano está vinculada à função social da propriedade, ou seja, na forma de uso do bem imóvel.

Tal colocação decorre de exame mais restrito do texto constitucional do que o acima aludido.

Tal exame me parece mais convincente e consentâneo com a interpretação da Constituição Federal.

Em primeiro lugar a Constituição ao atribuir a competência tributária aos municípios quanto ao IPTU fê-lo de forma claramente restritiva:

*"Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*I – propriedade predial e territorial urbana;*

*...*

*§ 1º – O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade".*

Logo, a Constituição limitou a competência do legislador municipal, não lhe conferiu carta branca para instituir o tributo.

A limitação clara é de que se quiser instituir a progressividade, pode, mas desde que assegure o cumprimento da função social da propriedade.

Fora desta hipótese não há que se falar em possibilidade de tributar fiscalmente com apoio só no princípio genérico da capacidade contributiva.

Como diz AIRES FERNANDINO BARRETO:

*"... o imposto poderá ser progressivo, quando essa progressão vise à assegurar o cumprimento da função social da propriedade. A progressividade deve ter por objetivo, apenas e tão só, o de servir como instrumento da manutenção e do uso da propriedade, em consonância com a função social que lhe foi constitucionalmente atribuída." em "Curso de Direito Tributário" coord. Ives Gandra da Silva Martins – vol. 2, pág. 300.*

Ou, como diz MARCO AURÉLIO GRECO:

*"O prestígio constitucional da cláusula da "função social" traz em seu*

*bojo o reconhecimento de que, sobre a propriedade, há uma confluência de interesses, sendo uns de cunho exclusivamente individual e outros de caráter coletivo. Na função, tem-se, em última análise, uma atividade pela qual alguém cuida de interesses alheios, mediante a realização de atos sobre bens que esteja ao seu alcance material. ...*

...

*Em se tratando dos impostos, a competência municipal foi alterada. Na Constituição de 1967 com a EC 1/69 os Municípios tinham competência para instituir apenas o IPTU e o ISS. Na nova Constituição, eles não só ganharam novas competências, como também houve mudança na disciplina dos impostos existentes. O primeiro deles, que é o IPTU, não sofreu, a meu ver, praticamente nenhuma alteração no tocante ao respectivo fato gerador. Ou seja, a norma de competência do IPTU continua a mesma. A grande novidade, trazida pelo texto, refere-se à sua progressividade, prevista no § 1º do dispositivo respectivo.*

*Duas observações iniciais devem ser feitas.*

*A primeira é a de que não havia necessidade de o Constituinte referir-se à progressividade vinculando-a ao IPTU. Ao fazê-lo, no entanto, impôs uma determinada disciplina a essa figura que só encontrará fundamento de validade se atender aos requisitos e parâmetros previstos na CF. ...*

*A segunda observação é a de que a progressividade é expressamente prevista como uma forma de assegurar o cumprimento a função social da propriedade. ...” em “IPTU – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE”, na Rev. de Dir. Tributário 52, págs. 110 a 121.*

*É de se ver que se não quisesse a restrição o constituinte não teria feito a ligação imediata, evidentemente limitadora.*

*Ao assim dispor conferiu contorno restrito ao legislador municipal.*

*Não podia este pretender tirar do conceito geral, quando a competência específica foi limitada.*

*Ainda que se possa admitir o caráter isonômico da progressividade, e defendê-la como princípio impositivo, não se pode, juridicamente, deixar*

de constatar que o constituinte buscou vincular a mesma à função social, inadmitindo outro critério.

Bem por isso JOSÉ AFONSO DA SILVA, ao se referir, no seu "Curso de Direito Constitucional Positivo", Ed. RT – 6ª ed. ao princípio da progressividade remete ao que dispõe quanto ao plano diretor como veiculador de função social vinculada ao fim extra-fiscal.

*"1º) PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE, referido expressamente ao imposto sobre a renda (art. 153, § 3º, I) e ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (arts. 156, § 1º, 182, § 4º, II). Imposto progressivo é aquele cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou base imponible." (pág. 598).*

Assim, é claro que a lei municipal de São Paulo, que fixa a progressividade sobre o valor dos imóveis, pura e simplesmente, fá-lo em desacordo com a Constituição, porque deixa de lado o limite que lhe foi dado para buscar uma fixação além de sua competência.

Procede, pois a ação, porquanto a lei instituidora do tributo atentou contra os limites de sua competência e violou os artigos 111, 144 e 160, § 1º, da Constituição do Estado de São Paulo, bem como ao disposto nos arts. 156 § 1º e 182, § 2º da Constituição Federal.

É o meu voto, com a devida vênia do inclito relator.

Renan Lotufo

VOTO Nº 8.750, Des. NELSON SCHIESARI

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCEDOR

1. De logo acompanho o em. Des. Relator no que pertine à rejeição das preliminares suscitadas, de carência da ação e de inépcia da inicial. No que tange à pretendida exclusão do dr. Procurador Geral do Estado entendo que nada resta a ser apreciado, uma vez que a ressalva "no que couber", contida no art. 90, § 2º, da Carta estadual, é dirigida a S. Exa., que, entretanto, optou por não intervir no feito.

2. Refletido estudo no *meritum causae* convenceu-me da inconsistência da peça inaugural, oriunda do Órgão de cúpula do Ministério Público, em fevereiro de 1992. Busca, a inicial, a declaração de inconstitucionalidade da Lei municipal paulistana, nº 11.152, de 30 de dezembro de 1991, na parte em que alterou os arts. 7º e 27, incisos e parágrafos da Lei do mesmo município, de nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, e modificações posteriores, ali apontadas, versando os dispositivos sobre o imposto predial e o imposto territorial urbanos, respectivamente. Bem lembrou o em. Relator Salles Penteado que o imposto territorial no Município adotara a progressividade das alíquotas desde a Lei revogada, de 1966, há perto de uma década, portanto, ao passo que o predial previa alíquota única de 1,2% sobre o valor venal do imóvel. Enfim, a Lei nº 10.394, de 1987, instituiu a progressividade para ambos os tributos, distinguindo, quando ao predial, os imóveis residenciais dos "demais casos". Na Lei ora questionada as alíquotas variam, conforme o valor do imóvel, estabelecendo 5 (cinco) graduações, se residenciais, que variam de alíquota entre 0,2% e 1,0%. E os "demais" em 8 (oito) graduações, de 0,6 a 2,4%. Outrossim, o imposto territorial se situa entre 0,75% e 5%.

3. Pretende o requerente convencer este Eg. Tribunal de Justiça de que o sistema de alíquotas progressivas, de um lado, e de que a distinção estabelecida na Lei municipal entre imóveis residenciais e os "demais casos" afrontam os arts. 160, § 1º, 163, II, 111 e 144, todos da Constituição do Estado de São Paulo.

4. Reza o primeiro daqueles diplomas que:

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

Como se pode perceber, o *punctum saliens* desse extenso dispositivo reside na necessidade de graduação do ônus tributário segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ora, salta aos olhos que a Lei subsume-se claramente ao comando constitucional, porquanto distribui as alíquotas, crescentemente, na conformidade da escala crescente do poder aquisitivo

do contribuinte: à medida que o valor da propriedade sobe, sobe, na mesma proporção, o imposto respectivo, por força da adequação da alíquota à realidade econômica do proprietário. Vale dizer, os que têm muito pagarão mais, os que têm menos pagarão menos e os que não tem patrimônio imobiliário significativo nada pagarão. Note-se, por oportuno, que a Lei questionada contempla elevado número de pequenos proprietários (cerca de 550.000) com isenção integral do pagamento do tributo (fls.), número muitíssimo mais elevado do que as poucas empresas ou pessoas físicas que ingressaram em juízo contra a nova sistemática legal, e que tanto sensibilizaram o então Chefe do Ministério Público.

5. Analisando a Lei Municipal ora questionada, escreveu, recentemente, o eminente tributarista ROQUE CARRAZZA, que "Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado. Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva, ainda que nada mais possua. Apenas sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, porém, esta pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz" (Curso de Direito Constitucional Tributário, SP, 1991, pág. 60), que conclui que isto é assim "Porque a propriedade de imóvel luxuoso encerra uma presunção absoluta de que o contribuinte possui capacidade contributiva" (*ibidem*, pág. 65, nota n. 47). Aliás, a hipótese figurada por CARRAZZA contraria frontalmente a sustentação da inicial de que a Lei paulistana ameaça o contribuinte de confisco. O argumento da inicial é, *data venia*, especioso, pois, como bem anota TOSHIO MUKAI, "O confisco, por sua vez, não é qualquer tributação excessiva. Mister se faz, para que se configure, o fato de que o contribuinte, para fazer face à tributação, tenha que se despojar da própria propriedade tributada". (Cadernos de Direito Municipal, in RDP-93/244, *in fine*). Anote-se que a Constituição fala em capacidade econômica, não em capacidade financeira. Outro não é o pensamento de EMÍLIO GIARDINA invocado em artigo de GERALDO ATALIBA, alhures apontado, para quem impõe-se considerar a "potencialidade econômica" do contribuinte, anotando o tributarista peninsular, depois de assinalar que a maioria da doutrina e a predominante jurisprudência, administrativa e judicial, convergem para determinado conceito, para concluir que "Sobretudo na acepção usual e na tradição doutrinária, capacidade contributiva significa possi-



bilidade econômica de pagar, ou seja, a posse de uma riqueza, em medida suficiente a fazer frente à exigência fiscal" (*Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, pag. 434).

6. Por outro lado, a mesma Lei descreveu a hipótese de incidência de forma completa, como o exige o art. 97 do CTN. "Em outras palavras - observa YOSHIKI ICHIHARA, tributarista e magistrado conceituado - tanto a alíquota como a base de cálculo estão previstas na lei, sem qualquer possibilidade de a administração ter que preencher as lacunas ou omissões da realização do lançamento. Não deixou, assim, a norma, qualquer campo de discricionariedade ao Executivo no exercício do ato privativo do lançamento a que se refere o art. 142 do CTN" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 1. pag. 94).

7. Alega a inicial que o texto legal do Município de São Paulo infringe, outrossim, o art. 163, § 2º, da Carta Paulista, que preceitua o seguinte:

"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:

.....  
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".

Em palavras objetivas, cuida-se de respeitar-se o princípio jurídico de isonomia.

8. Velha lição de RUY, inspirada certamente no pensamento do clássico ARISTÓTELES, "a justiça consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem". A reflexão, de grande sabedoria e inspiração, se constitui no cerne mesmo da igualdade jurídica, pois a lei de modo algum pode tratar igualmente os desiguais, ou desigualmente os iguais. Nisso reside a verdadeira Justiça. Observe-se que o art. 150, II, da Magna Carta, colocada topograficamente sob o Título VI - do Sistema Tributário Nacional, ultrapassa, em rigor, o art. 5º, *caput*, de caráter genérico. Enquanto este fala em que "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza", aquele especifica que ao Estado é vedado "ins-

tituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente". Fica, pois, muito claro que não se trata de uma igualdade abstrata, genérica, meramente formal, aritmética, ou teórica, mas de igualdade real, concreta, substancial, geométrica, palpável. Atente-se que tal preceito é endereçado ao próprio Estado, isto é, ao Legislativo, ao Executivo e ao Judiciário, não havendo como ignorar-se o comando normativo de nível máximo, estabelecido pelo constituinte por delegação da própria Coletividade, que assim quer proclamar a legitimidade do sistema. Nem tem sentido diverso a lição exposta por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, no primoroso trabalho titulado "Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade", *in verbis*:

"Ora o princípio da isonomia preceitua que sejam tratadas igualmente as situações iguais e desigualmente as desiguais, donde não há como desequiparar pessoas e situações quando nelas não se encontram fatores desiguais. E, por fim, consoante averbado insistentemente, cumpre ademais que a diferenciação do regime legal esteja correlacionada com a diferença que se tomou em conta" (pág. 45, Ed. RT, 1978).

Logo, não há violação alguma do princípio de isonomia jurídica, ostentando a Lei impugnada rigorosa harmonia com o art. 150, II, da Constituição da República antes transcrito.

9. Enfim, quer o dr. Procurador Geral de Justiça que a Lei n. 11.152/91 viola também os arts. 111 e 144 da Constituição do Estado. Preceitua aquele que:

"A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público"

O art. 144 dispõe que

"Os Municípios, com autonomia política, legislativa, administrativa e financeira se auto-organizarão por Lei Orgânica, atendidos os princípios estabelecidos na Constituição Federal e nesta Constituição".

10. Pelo teor da petição a insurgência se dirige a suposto menosca-

bo dos princípios da moralidade, da finalidade e do interesse público. Nada mais equivocado. A moralidade administrativa, princípio que independentemente da ordem constitucional está hoje consagrado em norma constitucional positiva, mas não se refere à moralidade geral ou social, senão à moralidade que deve inspirar a prática administrativa, postura, bem se vê, que se espera de todo e qualquer órgão público, em qualquer nível dos três Poderes. HELY LOPES MEIRELLES explicita noção posta por HAURIUO, sistematizador do tema - e segundo quem "o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. E, ao atuar, não pode desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto" (Direito Administrativo Brasileiro, RT, 3ª ed., pág. 69). Ora, é o caso de se perguntar, então, que tipo de moralidade será esse que defende que as pessoas abonadas da sociedade paguem tanto ou menos que os mais limitados, ensejando que de alguma forma vivam, aqueles, às custas destes? O justo é que cada qual pague sua própria conta, conforme os benefícios que aufera da sociedade que integra. E não se trata aqui de preocupação assistencial, senão da mera prática de elementar justiça.

11. Restam, ainda, algumas observações a respeito da progressividade adotada na Lei *sub judice*. Leitura atenta e sem prevenção evidencia que há na Constituição federal duas diferentes espécies de progressividade: uma, prevista no art. 156, § 1º, denominada progressividade fiscal. Diz aí a Carta:

"O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de Lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade".

É exatamente aquela espécie aplicada à Lei tida como inconstitucional. Mas há outra espécie no art. 182, § 4º, que dispõe assim:

"É facultado 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:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; e

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública, etc.”.

Esta modalidade nada tem a ver com aquela. Nada mesmo. Aquela (que pode ser chamada de progressividade no espaço) tem caráter estritamente fiscal, arrecadatório, e depende, como se viu, somente da edição de lei ordinária municipal. Exatamente isto é a lei aqui apontada como transgressora da Lei Maior. Est'outra progressividade se constitui como um mecanismo de administração do desenvolvimento da urbe, do ordenamento de sua vida econômica e social, tendo em conta seu desenvolvimento harmônico. É a chamada progressividade extra-fiscal, porque não tem objetivos arrecadatórios. Tem caráter temporal, porquanto pela desobediência do munícipe à disciplina imposta pela adoção do chamado plano diretor o infrator será, aí sim, punido com sanções crescentemente severas, já mencionadas: o parcelamento ou edificação compulsórios; se insuficiente, sobrevém o IPTU crescente no tempo, vale dizer, a cada exercício financeiro se agravará; e, se ainda insuficiente, restará a expropriação mediante o pagamento com títulos públicos. É o que estabelece o art. 182 da Constituição da República. Não há, pois, confundir, uma progressividade com outra. Esta depende de lei federal, aquela de lei municipal. Esta é punitiva, aquela arrecadatória. Esta é instrumento de ordenação urbanística, aquela de recolhimento da contribuição devida pelos contribuintes, com base no valor venal da propriedade, que outra coisa não é senão o seu valor de mercado! Assim também sustentam o mencionado GERALDO ATALIBA e ALCIDES JORGE COSTA (cf. Cadernos de Direito Municipal, RDP n° 93, fls. 233/238 e 239/242, respectivamente).

12. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS sustenta que “em relação ao IPTU, deve-se lembrar que esse imposto sobre o patrimônio poderia ser progressivo mesmo que a Constituição não o dissesse” (*in* Sistema Tributário da Constituição de 1988, Saraiva, 1988, pág. 256), aduzindo, noutra publicação, que se “Caracteriza a progressividade no espaço pela utilização de alíquotas diferenciadas, consoante a região em que se situe o imóvel, construído ou não” (cf. IVES GANDRA e AIRES BARRETO, Manual do

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, RT, 1985, pág. 124). Em estudo sobre a progressividade do IPTU o conceituado tributarista JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Professor da Universidade Federal de Pernambuco, aborda frontalmente o regime jurídico tributário atual no Município de São Paulo, e, após examinar todos os aspectos essenciais do problema, arremata da seguinte forma:

“Concluo, pois, que é constitucional a Lei nº 11.152/91, editada pelo Município de São Paulo” (*in* Revista de Direito Tributário nº 59/94).

Enfim, proclamam MACHADO DERZI e SACHA CALMOM NAVARRO COELHO:

“Por progressividade entende-se a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável. Não é incompatível com o princípio da igualdade e da proporcionalidade. Ao contrário, é hoje aceita, e segundo relata Uckmar, da Alemanha à Áustria, da França à Itália, da Holanda à Suíça, da Inglaterra à Dinamarca, à Suécia, à Noruega, à Espanha, aos Estados Unidos, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode-se dizer que não existiu um estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas” (*in* Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Saraiva, 1982, pág. 68).

13. Segue-se, do quanto exposto, que a Lei paulistana, longe de ferir normas constitucionais, está em plena harmonia com elas porque respeita a capacidade econômica do contribuinte, promove a justiça fiscal, preserva o princípio de isonomia e assegura o cumprimento da função social da propriedade. Dessa forma fortalece o maior Município do Brasil, contribuindo para esse saudável equilíbrio federativo. Eis o *desideratum* do constituinte e do legislador municipal. Não pode, então, o intérprete, muito particularmente o Juiz, amesquinhar os elevados propósitos do Poder Constituinte, sob pena de colocar o Poder Judiciário - perante a História - na triste perspectiva de retardador da modernização da Administração Pública e do almejado desenvolvimento da sociedade brasileira.

14. Ressalve-se, contudo, que qualquer contribuinte poderá, a todo tempo, invalidar, em Juízo, lançamento do imposto que evidencie erro, abuso de poder ou desvio de finalidade.

15. Com tais ponderações, meu voto *julga improcedente* a presente ação direta de inconstitucionalidade da Lei Municipal de São Paulo nº 11.152, de 30 de dezembro de 1991, na parte em que alterou os arts. 7º e 27, incisos e parágrafos, da Lei nº 6.989/66 e modificações posteriores, em harmonia com os corretos votos do Relator Des. SALLES PENTEADO e do Des. BUENO MAGANO.

NELSON SCHIESARI