

A inconstitucionalidade da tributação do fato gerador “propriedade de imóvel não edificado” pelas regras dos arts. 156, § 1º, II, e 182, § 4º, II, da CRFB: da necessidade de revisão jurisprudencial

The unconstitutionality of the taxation of the taxable event “unbuilt property” by the rules of the articles 156, § 1º, II, and 182, § 4º, II, of CRFB: a jurisprudential review needed

Juana Rizzatti Mendes*

Artigo recebido em 13/2/2019 e aprovado em 11/9/2019

Resumo

O presente trabalho busca demonstrar a inconstitucionalidade das leis municipais que preveem diferenciação de alíquotas para imóveis edificados e não edificados. Embora haja previsão constitucional para a diferenciação em razão do uso e localização dos imóveis, considerando que a condição sobre a edificação ou não já é tributada pela regra do art. 182, § 4º, II, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), defende-se que o “uso” previsto no art. 156, § 1º, II, da CRFB não pode ser interpretado como “edificado” ou “não edificado”, sob pena de *bis in idem*, sugerindo-se a necessidade de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do dispositivo, a fim de excluir dos significados possíveis para “uso”, as expressões “edificado” e “não edificado”. Assim, sugere-se a revisão jurisprudencial nesse sentido, uma vez que a presente questão não foi ainda decidida sob esse fundamento.

Palavras-chave: Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana. IPTU. Diferenciação de alíquotas. Progressividade. Imóvel não edificado.

Abstract

The present work seeks to demonstrate the unconstitutionality of the municipal laws that provide differentiation of rates for built-upon lands to those unbuilt ones. Although there is a constitutional provision for differentiation due to the use and location of the properties, considering that the built-upon, or unbuilt, conditions are already taxed by the rule of art. 182, § 4th, II, of Brazilian Federal Constitution (CFRB), it is argued that the “use” provided for in art. 156, § 1st, II, of CRFB cannot be interpreted as “built-upon” or “unbuilt”, under penalty of bis in idem, suggesting the need to declare partial unconstitutionality without text reduction of the constitutional device, in order to exclude from the possible meanings for “use”, the expressions “built” and “unbuilt”.

Keywords: Land Tax. Property Tax. Urban estate. Tax rates. Progressive taxation. Unbuilt land.

1 Introdução

A alíquota do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é seis vezes maior em uma propriedade não edificada do que em uma propriedade edificada; ou quatro vezes maior se, apesar de não

edificada, estiver murada. Essa é a previsão do Código Tributário do Município de Sinop (2014, art. 125), localizado no norte do estado de Mato Grosso. A citação da legislação da cidade conhecida como “capital do ‘nortão’ mato-grossense” dá-se de forma meramente ilustrativa, porque para os fins do que aqui se propõe analisar poderia também se ter escolhido o Código Tributário do Município de Cabo Frio-RJ (2002), que no seu art. 28 estabelece a mesma proporção que a lei de Sinop entre a alíquota de imóveis edificados e daqueles que estão murados, mas não edificados (0,75% e 3%,

* Analista judiciária lotada na 2ª Vara da Subseção de Sinop-MT. Bacharel em direito pela Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Sinop. Pós-graduada *lato sensu* em direito tributário pela Universidade Anhanguera – Uniderp.

respectivamente), ficando a maior alíquota de (3,5%) para os terrenos sem qualquer construção.

Essa não é uma realidade exclusiva de cidades do interior. A mesma questão pode ser encontrada na legislação da capital do estado de Mato Grosso (CUIABÁ, 1997, art. 212). Apesar de Cuiabá não fazer expressa e direta diferenciação de alíquotas em razão da edificação, o faz indiretamente, pela divisão do imposto em predial (imóveis edificadas) e territorial¹, atribuindo um percentual cinco vezes maior para este último. A mesma divisão se dá no município do Rio de Janeiro, denominada de Imposto Sobre a Propriedade Predial e Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana, mas na capital fluminense não há uma correlação entre as construções e as proporções decrescentes de alíquotas, como nas outras leis analisadas². Poder-se-ia citar também o Código Tributário de Porto Alegre (1973) e diversos outros pelo país.

Sem qualquer objetivo de se buscar um padrão predominante de como as legislações municipais estabelecem normas atinentes ao IPTU, até mesmo porque, de acordo com o que dispõe a Constituição Federal, é de competência da União, por meio de lei complementar, estabelecer normas gerais (BRASIL, 1988, art. 146, III, b) sobre tributos, além das já previstas no próprio texto constitucional, cabendo aos municípios apenas instituir e arrecadar os tributos de sua competência (BRASIL, 1988, art. 30, III). Essa competência específica dos entes municipais — dentro dos parâmetros traçados pela União — faz com que não seja esperada uma uniformidade entre suas disposições.

O que chama a atenção nas leis municipais é a comum reprodução da diferenciação de alíquotas para imóveis edificadas/não edificadas ou a separação interna do imposto em dois (predial e territorial urbano). Partindo disso, objetiva-se neste estudo, por meio de uma digressão histórica do IPTU e de análise legal, doutrinária e jurisprudencial, verificar se esse modelo de separação do tributo em razão das edificações e a diferenciação de alíquotas, visto exemplificativamente

nas leis dos municípios de Sinop, Cabo Frio, Cuiabá e Rio de Janeiro, está de acordo com a CRFB.

O Supremo Tribunal Federal (STF), nas vezes em que foi chamado a se pronunciar a respeito do assunto, manifestou-se pela constitucionalidade, sob a alegação de que a duplicidade de alíquotas entre imóveis edificadas e não edificadas não configura progressividade (BRASIL, 1999), mas sim diferenciação de alíquotas autorizada pelo art. 156, § 1º, II, da CRFB. Esse entendimento vem sendo reproduzido até os dias atuais³. O enfoque dado à progressividade tem razão de ser, conforme se demonstrará ao longo deste trabalho, no fato de que nem sempre o IPTU pôde ter alíquotas progressivas de forma ampla.

Diante de uma nova roupagem atribuída ao IPTU com a Emenda Constitucional (EC) 29 de 2000, questiona-se se as leis municipais que hoje tratam do IPTU foram recepcionadas pela emenda e se tais mudanças devem ensejar uma nova provocação à Corte Suprema do país. Tal provocação que aqui se aventa não deve se basear na discussão sobre se as diferenciações de alíquotas tratam de progressividade ou não, mas de se elas, tal como postas, adequam-se ou não às atuais regras constitucionais.

Evolução histórica, EC 29, recepção de leis municipais, progressividade, seletividade e diferenciação de alíquotas, imposto predial e imposto territorial urbano. É sobre esses temas que se irá aprofundar nos próximos capítulos em busca de responder à questão sobre a necessidade de o STF revisar seu entendimento sobre o IPTU e ampliar suas teses.

2 Progressividade e seletividade de alíquotas: histórico e a atual redação da CRFB

O IPTU é um imposto de competência dos municípios, previsto na CRFB no art. 156, I, e § 1º, assim como no Código Tributário Nacional (CTN) e nas leis municipais. Para os fins da análise proposta neste capítulo, o estudo deve se limitar à CRFB e às leis municipais, pois é nelas que se tem, respectivamente, a autorização para variação das alíquotas e sua materialização. Para fins didáticos, será adotado o termo “variação de alíquota”

¹ Esse debate a respeito da variação de alíquota e divisão do imposto será aprofundado no capítulo 3.

² No município do Rio de Janeiro o contribuinte não terá, necessariamente, uma alíquota maior em razão da não edificação do imóvel. Mas ela será distinta da atribuída a imóveis edificadas.

³ Em maio de 2020 o Plenário do STF julgou o RE 666.156 e manteve sua jurisprudência. Em seu voto o relator ministro Luís Roberto Barroso citou o histórico das decisões proferidas pela corte, nesse mesmo sentido, desde o julgamento do RE 229.233 em 1999.

como espécie da qual são gêneros a progressividade e a seletividade.

Posto isso, o foco desta análise se direciona à redação originária da Carta Magna de 1988. Ela limitava a variação de alíquotas do imposto sobre propriedade imobiliária urbana apenas às situações que visavam assegurar o cumprimento da função social da propriedade. *In verbis*:

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 de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Esse IPTU progressivo não tinha caráter predominantemente arrecadatório⁴, tratava-se de um instrumento da política urbana previsto na CRFB em que se facultava a adoção da progressividade aos municípios a fim de sancionar aqueles que não asseguravam à propriedade urbana sua função social. Além de tal disposição, a Constituição ainda previa a necessidade de cumprimento da função social da propriedade no seguinte dispositivo:

Art. 182 [...] § 4º 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:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (1988).

A lei nacional que trata sobre a política urbana é a 10.257/2001 (Estatuto da Cidade). Ela regulamenta essa previsão constitucional trazendo balizas para que os municípios que quiserem instituir esse mecanismo repressivo possam criar leis locais. Nesse caso, o IPTU progressivo somente seria cabível se a imposição de parcelamento, edificação ou utilização compulsória não fossem cumpridas e podia ser adotado por no máximo cinco anos, podendo chegar ao máximo de quinze por cento sobre o valor venal do imóvel (BRASIL, 2001, art. 7).

O direito tributário se pauta na máxima de que tributos de caráter real não podem ter alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem. Nesses

tributos a manifestação da riqueza se dá pelo próprio valor do bem (quanto maior o seu valor, maior será o valor arrecadado), sendo desnecessária progressão de alíquotas. Segundo entendimento pacífico do STF, a progressão de alíquotas em impostos reais só é permitida com autorização constitucional.

A previsão constitucional sobre variação de alíquotas do IPTU sofreu importante alteração com a EC 29, a qual manteve a diferenciação de alíquotas em razão do descumprimento da função social da propriedade (BRASIL, 1988, art. 182, § 4º, II) e deu nova redação para o art. 156, § 1º, trazendo outras duas formas distintas de gradação de alíquotas: as progressivas, em razão do valor do imóvel, e as diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel. Vejamos a atual redação:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

Essa mudança alterou a forma pela qual a progressividade⁵ das alíquotas do tributo era enxergada: se antes era vedado qualquer tipo de progressividade em razão do valor venal do imóvel sob pena de inconstitucionalidade⁶, desde a EC 29 essa gradação passou a ser possível, por expressa previsão no texto constitucional. Hoje, portanto, tem-se não só a variação sancionatória/extrafiscal, como também a progressividade fiscal do IPTU⁷. Esta é “decretada no interesse único da arrecadação tributária [e] tem seu fundamento no preceito programático” (HARADA, 2014) que está presente no princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, § 1º, da CRFB.

A Constituição Federal passou a autorizar, então, para fins de determinação de alíquotas do IPTU: (a) alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel (1988, art. 156, § 1, I); (b) alíquotas diferenciadas de acordo com o uso e a localização do imóvel (1988, art. 156, § 1, II); (c) alíquotas progressivas no tempo a fim de que o contribuinte cumpra a função social da propriedade. É como explica Sabbag (2015), definindo a situação como “dupla progressividade”:

1. progressividade *extrafiscal*, que lhe é — e sempre foi — genuína, rotulada de progressividade no tempo (art. 182, § 4º, II, CF), única normatizada antes do texto constitucional de 1988;

2. progressividade *fiscal*, prevista na EC n. 29/2000, com base no valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, CF), sem embargo da seletividade trazida pela *diferenciação de alíquotas em razão da localização e uso do imóvel*.

A progressividade fiscal, feita em razão do valor venal do imóvel, está amparada no princípio da capacidade contributiva, previsto na CRFB (1988, art. 145, § 1) como norteador do sistema tributário, por ser a que espelha mais objetivamente a capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, a progressividade extrafiscal deve ser pautada em lei específica municipal, dentro dos parâmetros de lei federal, nos termos do art. 182, § 4º, da CRFB. Essa lei federal, como já exposto anteriormente, é o Estatuto da Cidade. Assim, dentro de um procedimento próprio, é permitida a progressividade de alíquotas do IPTU para o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

A diferenciação de alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel tem por base a seletividade, conforme defende a doutrina (SABBAG, 2015).

Na progressividade se tem alíquotas variadas, que vão aumentando na medida em que se majora a base de cálculo, exteriorizando a capacidade contributiva, aqui verificada em razão do valor do imóvel. A seletividade também está presente na busca da justiça tributária, permitindo que a alíquota varie de acordo com o bairro em que o imóvel está localizado — central ou periférico, por exemplo — ou em razão do uso. É especificamente sobre a interpretação desse “uso” do imóvel que se dedica o próximo capítulo.

Certo é que se consagrou na CRFB, com a EC 29, a distinção entre progressividade fiscal e extrafiscal, bem como progressividade e diferenciação de alíquota/seletividade, aquela para o valor venal e esta para localização e uso.

3 A inconstitucionalidade da tributação do fato gerador “propriedade de imóvel não edificado” pelas regras do art. 156, § 1º, II, e do 182, § 4º, II, da CRFB

Consolidado o entendimento de que o IPTU tem função tanto fiscal quanto extrafiscal e de que a

progressividade é admitida nas suas duas funções, após o advento da EC 29, passe-se a analisar a diferenciação de alíquotas em razão da seletividade: “uso e localização” do imóvel.

Quanto à seletividade observada na diferenciação de alíquotas em razão do uso e da localização do imóvel, o que se extrai das leis municipais que a preveem é sua utilização com os seguintes critérios: (a) imóveis residenciais/comerciais; (b) localização com a determinação de zonas dentro do perímetro dos municípios; (c) imóveis edificados/não edificados. O último critério é o que interessa para o presente estudo.

A diferenciação de alíquotas, em muitas cidades, é feita por meio de uma divisão do IPTU em predial e territorial. A prática tem sentido claro de criar alíquotas variadas para um imposto único.

Do exposto, tem-se, em primeiro lugar, que a divisão não é legítima. Não se pode, a fim de diferenciar alíquotas, transformar um imposto único em dois. O IPTU incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, mas apesar da dupla nomenclatura — predial e territorial — e do que faz transparecer o Código Tributário de alguns municípios⁸, trata-se de um único tributo. Conforme leciona Hugo de Brito Machado, “o fato gerador [...] é a propriedade do imóvel, seja ela edificada ou não. Não são dois impostos, um sobre terreno e outro sobre edificações” (MACHADO, 2012, p. 399).

Essa ressalva é importante, porque, apesar de estarem unificados desde a Constituição de 1946, historicamente já houve uma divisão. Ainda conforme os ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2012), na Constituição de 1934 (art. 13, § 2, II) havia diferenciação entre imposto predial e territorial, mas ambos eram de competência dos municípios; já a Constituição de 1937 (art. 23, I, a) também fazia distinção, mas atribuía aos estados o imposto sobre a propriedade territorial, com exceção da urbana, e aos municípios o imposto predial e territorial urbano.

Portanto, aqui se defende a necessidade de uma manifestação do STF promovendo uma interpretação conforme a Constituição dos dispositivos dos códigos tributários de Cuiabá-MT, Rio de Janeiro-RJ e Porto Alegre-RS, citados aqui à guisa de exemplo, bem como de todas as leis municipais que tragam redações

⁸ Relembra-se aqui a divisão feita nos municípios de Cuiabá-MT, Rio de Janeiro-RJ e Porto Alegre-RS, apresentada na introdução.

similares. O objetivo é esclarecer que a interpretação de que há dois impostos — um predial e outro territorial urbano — é inconstitucional, bem como reconhecer a recepção dos dispositivos anteriores à CRFB de 1988 e a constitucionalidade dos posteriores, uma vez que a divisão do imposto em dois visa apenas promover a variação de alíquotas.

Essa manifestação da mais alta Corte judicial do país teria o condão de conferir segurança jurídica a contribuintes e às Fazendas municipais.

Uma segunda conclusão que se pode retirar é que a diferenciação de alíquotas pelo critério “imóveis edificados/não edificados”, considerado esse critério como “uso do imóvel” (BRASIL, 1988, art. 156, § 1º, II) traduz claro *bis in idem* com a regra prevista no art. 182, § 4º, II (BRASIL, 1988). Paulsen leciona sobre os institutos bitributação e *bis in idem*:

O termo *bitributação* designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador. Ocorre *bitributação*, por exemplo, quando tanto lei do Estado como lei do Município consideram a prestação de determinado serviço como gerador da obrigação de pagar imposto que tenham instituído (por exemplo, ICMS e ISS). A bitributação sempre envolve um conflito de competências, ao menos aparente.

A expressão *bis in idem* designa a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador.

Inexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade.

Mas há várias restrições a tais figuras que se pode extrair expressa ou implicitamente da Constituição.

A Constituição vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos *impostos entre si*, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II). A reserva de bases econômicas em caráter privativo *só passível de ser excepcionada pelo imposto extraordinário de guerra*, diz respeito, ressaltado, exclusivamente, à competência para a instituição de impostos. (PAULSEN, 2015, p. 93, grifo nosso).

Assim, conforme uma interpretação sistemática do texto constitucional, não se admite que o contribuinte do IPTU seja tributado de forma mais onerosa duas vezes para inibir a mesma prática: não utilização do imóvel.

Pelo texto do art. 182, § 4º, da Constituição Federal de 1988 já trazer uma possibilidade de sanção para o “proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado”, para fins de cumprimento da função social da propriedade, a única maneira de manter válido o disposto no art. 156, § 1º, II (BRASIL, 1988) é excluir das possibilidades de significado para a expressão “uso do imóvel” a de imóveis edificados/não edificados, reconhecendo uma inconstitucionalidade parcial sem redução do texto.

Há, portanto, a impossibilidade de tributação do fato gerador “propriedade de imóvel não edificado” pela regra do art. 156, § 1º, II, e do 182, § 4º, II, da CRFB, sob pena de configuração de um inconstitucional *bis in idem*. Contudo, para que essa compreensão prevaleça, é necessário que o STF revise a interpretação dessa disposição constitucional, à luz desse argumento.

4 Histórico dos precedentes do STF sobre o tema

O STF se debruça sobre a temática constitucional do IPTU desde o final da década de 1990. Uma das primeiras manifestações da Corte foi no já citado Recurso Extraordinário 229.233, de relatoria do ministro Ilmar Galvão, julgado em 1999.

Ementa: Tributário. IPTU. Município de São José do Rio Preto. Lei nº 5.447/93, art. 25, redação da Lei Nº 5.722/94. Alegada ofensa ao art. 156 da Constituição.

Simplex duplicidade de alíquotas, em razão de encontrar-se, ou não, edificado o imóvel urbano, que não se confunde com a progressividade do tributo, que o STF tem por inconstitucional quando não atendido o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182 da Carta de 1988. Recurso não conhecido. (BRASIL, 1999).

O primeiro destaque a ser feito é que o julgamento ocorreu antes da edição da EC 29, portanto, sob o prisma constitucional da impossibilidade de progressividade fiscal das alíquotas do IPTU. Como se depreende da ementa, o cerne da controvérsia era a constitucionalidade da duplicidade de alíquotas. Ficou decidido que não havia inconstitucionalidade, uma vez que a prática de estabelecer alíquotas diversas não se confunde com a progressividade fiscal.

Assim, o que se pretendia deixar claro era que essa diferenciação não poderia ser classificada como a progressividade proibida pelo ordenamento à época. A partir desse precedente muitos outros vieram. Cita-se a seguir alguns deles⁹.

Ementa direito tributário. IPTU. Instituição de alíquotas diferenciadas. Imóvel não edificado. Possibilidade. Precedentes. Acórdão recorrido publicado em 24.11.2008.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a instituição de alíquotas diferenciadas em razão de estar ou não edificado o imóvel urbano não se confunde com o instituto da progressividade, razão pela qual não se divisa a alegada ofensa à Constituição Federal. Agravo regimental conhecido e não provido. (BRASIL, 2013).

Tributário. IPTU. *Constitucionalidade da instituição de alíquotas diferenciadas antes da Emenda Constitucional 29/2000.*

1. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que não há inconstitucionalidade na diversidade de alíquotas do IPTU no caso de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial. Essa orientação é anterior ao advento da EC 29/2000. Precedentes.

2. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2010).

Ementa: Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. IPTU. Diversidade de alíquotas. Progressividade. Alegação improcedente.

Diversidade de alíquotas para a cobrança do IPTU, em virtude de tratar-se de imóvel edificado, não-edificado, residencial ou comercial. Progressividade de tributo. Alegação improcedente. Precedente. Agravo regimental não provido. (BRASIL, 2006).

Da análise da sequência de precedentes, percebe-se que, desde o julgado de relatoria do ministro Ilmar Galvão, nada mudou, apesar de a Constituição ter mudado. O pronunciamento do STF é sempre no sentido de que a diferenciação de alíquotas não se confunde com progressividade.

Em maio do presente ano, a Corte, instada a se manifestar novamente sobre o assunto, sob relatoria do ministro Barroso, decidiu o seguinte:

Ementa: Direito tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. IPTU. Alíquotas diferenciadas. Lei municipal anterior à EC 29/2000. Constitucionalidade. Precedentes de ambas as Turmas.

1. Esta Corte, em diversos precedentes de ambas as Turmas, manifestou-se pela possibilidade da instituição de alíquotas diferenciadas de IPTU com base na destinação e situação do imóvel (residencial ou comercial, edificado ou não edificado), em período anterior à edição da Emenda Constitucional nº 29/2000. Entendeu-se que tal prática não se confunde com o estabelecimento de alíquotas progressivas, cuja constitucionalidade, em momento anterior à emenda constitucional, foi reconhecida apenas para assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

2. Desse modo, mantenho o entendimento de ambas as Turmas desta Corte e nego provimento ao recurso. Proponho a fixação da seguinte tese em sede de repercussão geral: “São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais”. (BRASIL, 2020).

Nesse caso, novamente, o eminente relator faz uma demonstração de como a Corte vem decidindo sobre o tema desde 1999, e a conclusão é a mesma desde aquela época até hoje. O que se pretende é apresentar um novo fundamento quanto à impossibilidade de se fixar alíquotas diferenciadas em razão do imóvel ser edificado/não edificado e sugerir a revisitação do tema pelo STF.

Embora a Constituição permita a diferenciação de alíquotas em razão do uso do imóvel, como já se demonstrou anteriormente, a palavra “uso” não pode ser usada para imóveis edificados/não edificados. Isso porque as alíquotas progressivas em função do tempo trazidas pela regra do art. 182, § 4º, da CRFB já têm essa função.

Assim, sob pena de *bis in idem*, a regra do art. 156, § 1º, II, da CRFB deve ter sua inconstitucionalidade parcial sem redução de texto declarada a fim de que se exclua de seus possíveis significados a edificação ou não dos imóveis.

A possibilidade de revisitação da mesma questão já consolidada na jurisprudência de tribunais superiores é tratada por Alexandre Câmara (2016) sob a ótica do Código de Processo Civil de 2015.

É o caso, então, de dar-se ao novo texto do novo CPC interpretação conforme a Constituição, para considerar que, no caso do RE, só pode haver vedação de acesso ao STF quando o recorrente não tiver expressamente suscitado ser caso de superação do padrão decisório, com a dedução de argumentos novos. E, quando se inadmitir o RE, será então cabível novo RE, por violação do artigo 102,

⁹ Dentre outros: AI 457057 AgR (BRASIL 2011); AI 642412 AgR (BRASIL, 2008); AI 470555 AgR (BRASIL, 2007).

caput, da CF. Este novo RE, evidentemente, não terá caráter repetitivo e, por isso, não se poderá inadmiti-lo pelos mesmos fundamentos do recurso anterior.

Tenha-se claro este ponto: o novo recurso, interposto contra o acórdão que julga o agravo, não se submete ao regime dos recursos repetitivos. É que nele se terá necessariamente suscitado questão nova, ainda não submetida ao tribunal de superposição. E se a questão é nova, inédita, não é repetitiva. Assim, no caso do RE, incidirá o artigo 1.030, V, *a*, do novo CPC reformado e, positivo o juízo de admissibilidade, o recurso deverá ser encaminhado ao STF para verificação da existência de repercussão geral do novo fundamento suscitado. De outro lado, no caso do REsp, este deverá ser — se positivo o juízo de admissibilidade — remetido ao STJ para exame do REsp, que não terá, como visto, caráter repetitivo.

Fica, assim, não obstante a reforma do novo CPC, assegurada a possibilidade de revisão das teses, impedindo-se engessamento interpretativo incompatível com um sistema de precedentes que se pretenda implantar em um ordenamento compatível com o Estado Democrático de Direito.

Portanto, mesmo sob a nova perspectiva de sistema de precedentes judiciais, segundo a qual há vinculação das decisões posteriores a determinados precedentes e conseqüentemente uma maior dificuldade de questões já decididas serem revistas, não se pode aceitar que uma nova tese sobre um assunto já decidido seja impedida por definitivo de ser levada aos tribunais superiores, sob pena de engessamento interpretativo.

5 Conclusão

No presente estudo foi realizado o detalhamento histórico do Imposto sobre Propriedade Territorial e Predial Urbana, com as mudanças trazidas pelo texto constitucional e o entendimento jurisprudencial sobre o tema.

Da análise das leis municipais que instituem o IPTU, conclui-se que a maioria das leis divide o referido imposto em dois e que essa prática tem o único intuito de diferenciar alíquotas quanto à edificação ou não dessas propriedades, sendo uma prática ilegítima.

Quanto ao assunto principal deste artigo, tem-se que, segundo uma interpretação sistemática da Constituição, não se pode atribuir à expressão “uso”, contida na regra do art. 156, § 1º, II, da CRFB, o significado “edificado” ou “não edificado”, uma vez que a tributação do solo urbano não utilizado, subutilizado e não edificado já está prevista no art. 182, § 4º, II, da

CRFB. Assim, caso o critério “edificado/não edificado” seja utilizado nas duas normas constitucionais, estar-se-á incidindo em *bis in idem* e tributando duas vezes o contribuinte pela mesma razão e com o mesmo intuito de fazê-lo cumprir a função social da propriedade.

Ressalta-se que não se está negando o cumprimento da função social da propriedade, garantido pelo art. 5º, XXIII, da CRFB. Nem, por outro lado, deixando-se de admitir a possibilidade de a expressão “uso” significar “edificação/não edificação”. O que se pretende demonstrar é que esse significado já está atribuído no art. 182, § 4º, da CRFB, e deve ser retirado do art. 156, § 1º, da CRFB, sob pena de *bis in idem*.

O que o presente trabalho demonstrou é que o Supremo Tribunal Federal ainda não examinou a questão segundo o fundamento aqui exposto. E o fato de já haver jurisprudência consolidada sobre o tema não o torna definitivamente decidido para outros fundamentos que venham a existir. Certamente, então, estará a Corte Suprema obrigada a fazê-lo em futuro não muito distante, pois, como se procurou sustentar, a jurisprudência consolidada já não se aplica depois do advento da EC 29 e do Estatuto da Cidade.

6 Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. *Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 772.064 São Paulo*. Direito tributário. IPTU. Instituição de alíquotas diferenciadas. Imóvel não edificado. Possibilidade. Precedentes. Relatora: Min. Rosa

Weber, 18 de junho de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4139921>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 642.412 Rio de Janeiro*. Constitucional. Tributário. IPTU. Alíquotas diferenciadas. Ofensa à Constituição Federal. Ausência. Agravo Regimental interposto pelo município. Manifestamente incabível. Multa. Agravos improvidos. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 6 de maio de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=536333>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 470.555 Rio de Janeiro*. Constitucional. Tributário. IPTU. Alíquotas diferenciadas. Ofensa à Constituição Federal. Ausência. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 26 de junho de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=477100>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário n. 229.233 São Paulo*. Tributário. IPTU. Município de São José do Rio Preto. Lei n. 5.447/93, art. 25, redação da Lei n. 5.722/94. Alegada ofensa do art. 156 da Constituição. Relator: Min. Ilmar Galvão, 26 de março de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252917>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 457.057 São Paulo*. Direito tributário. IPTU. Alíquota diferenciada. Terrenos não edificadas. Possibilidade. Precedentes. Relator: Min. Ayres Britto, 26 de abril de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626079>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 582.467 Minas Gerais*. Tributário. IPTU. Constitucionalidade da instituição de alíquotas diferenciadas antes da Emenda Constitucional 29/2000. Relatora: Min. Ellen Gracie, 22 de junho de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613117>. Acesso em: 14 jun. 2020.

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613117>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 432.989 Minas Gerais*. Constitucional. Tributário. IPTU. Diversidade de alíquotas. Progressividade. Alegação improcedente. Relator: Min. Eros Grau, 28 de março de 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=342767>. Acesso em: 14 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário n. 666.156 Rio de Janeiro*. Direito tributário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. IPTU. Alíquotas diferenciadas. Lei municipal anterior à EC 29/2000. Constitucionalidade. Precedentes de ambas as turmas. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 11 de maio de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973153>. Acesso em: 15 jun. 2020.

CABO FRIO. *Lei Complementar n. 2, de 26 de dezembro de 2002*. Código Tributário Municipal. Disponível em: https://cabofrio.opweb0016.servidorwebfacil.com/arquivos/539/LEIS%20COMPLEMENTARES%20FAZENDA_02_2002_0000001.pdf. Acesso em: 9 jun. 2020.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Novo CPC reformado permite superação de decisões vinculantes. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 12 fev. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-12/alexandre-camara-cpc-permite-superacao-decisoes-vinculantes#:~:text=Novo%20CPC%20reformado%20permite%20supera%C3%A7%C3%A3o%20de%20decis%C3%B5es%20vinculantes&text=Foi%20recentemente%20aprovada%20a%20Lei,mesmo%20de%20entrar%20em%20vigor.&text=Afinal%2C%20ningu%C3%A9m%20poderia%20acreditar%20que,do%20novo%20CPC%20seria%20imut%C3%A1vel>. Acesso em: 28 jun. 2020.

CUIABÁ. *Lei Complementar n. 43, de 23 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Cuiabá – MT. Disponível em: <http://www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/CTM%20ATUALIZADO%202013.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2020.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.15

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PORTO ALEGRE. Lei Complementar n. 7, de 7 de dezembro de 1973. Institui e disciplina os tributos de competência do Município de Porto Alegre *In*: COLETÂNEA de legislação tributária do município de Porto Alegre: IPTU e TCL. Porto Alegre: Receita Municipal, 2018. p. 8. Disponível em: http://proweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_ipitu_-_2018.pdf. Acesso em: 9 jun. 2020.

RIO DE JANEIRO (Município). *Lei Municipal n. 691, de 24 de dezembro de 1984*. Aprova o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências.

Disponível em: <https://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/eda5d6a190cd4993032576ac00738dc8?OpenDocument>. Acesso em: 9 jun. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SINOP (MT). *Lei Complementar n. 104, de 19 de dezembro de 2014*. Promove alterações na Lei Complementar n. 4/2001, e suas alterações posteriores, e dá outras providências. Disponível em: https://www.gp.srv.br/transparencia_sinop/servlet/institucional_v2. Acesso em: 10 jun. 2020.