

A VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE EM RAZÃO DA INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA PROGRESSIVIDADE FISCAL E DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS NO IPTU

The property right violation due to the cumulative incidence of fiscal progressivity and different rates over the IPTU.

Milena Zampieri Sellmann

Doutoranda, Mestre e especialista em Direito pela PUC-SP.

Professora do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UE Lorena, no Curso de Direito e na pós-graduação.

Advogada.

RESUMO

A Constituição Federal consagra expressamente em seu texto (art. 156, §1º, I e II), no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), a possibilidade do mesmo ser progressivo em razão do valor venal do imóvel, bem como de ter alíquotas diferenciadas em decorrência da localização e do uso. Concomitantemente, a norma suprema traz a vedação ao confisco tributário (art. 150, IV) e assegura o direito fundamental à propriedade (art. 5º, inc. XXII). No entanto, a instituição simultânea sobre um único bem imóvel do IPTU progressivo e de alíquotas diversas, com base em critérios constitucionalmente previstos, configura flagrantemente confisco tributário, vez que se está utilizando de uma mesma situação fática, qual seja, a localização do imóvel, para determinar o valor do imposto, tendo em vista que, a diferenciação de alíquotas por dada circunstância já está contida na progressividade em função do valor do bem, vez que este também varia em função da localidade. Haverá assim, ingresso desproporcional do ente tributante, no caso o Município, no patrimônio do contribuinte, o que configura confisco tributário e, por conseguinte, violação ao direito de propriedade.

ABSTRACT

The Federal Constitution expressly provides in its text (art. 156, § 1, I and II), with respect to the Property and Urban Planning Tax (IPTU), the possibility of it to be progressive due to the property's market value, as well as, to have different rates due to its location and use.

Concomitantly, the supreme norm brings sealing the tax confiscation (art. 150, IV) and ensures the property fundamental right (art. 5, inc. XXII). However, the simultaneous imposition over a single real estate property of both, the progressive IPTU and different rates, based on criteria constitutionally existent, configures blatantly tax confiscation, since it is based on the same factual situation, namely, property location, to determine the tax amount, considering that the differentiation of tax rates by given circumstance is already contained in the progressivity according to the value of the good, as this also varies depending on the location. Thus, there will be disproportionate inflow of taxing one, the City, in the equity of the taxpayer, which sets tax forfeiture and therefore violation of the right of ownership.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU. Progressividade. Alíquotas diferenciadas. Direito de propriedade.

KEYWORDS: IPTU. Progressivity. Different rates. Property right.

SUMÁRIO

Introdução. 1 IPTU e os critérios da regra-matriz. 1.1 Atribuição da competência Tributária. 1.2 Fato Gerador. 1.3 Critério material da hipótese. 1.4 Critério temporal e espacial do fato gerador. 1.5 Critério quantitativo. 1.6 Base de cálculo. 1.7 Alíquota. 2. Espécies de progressividade no IPTU. 2.1 Progressividade extrafiscal e fiscal. 3. A progressividade fiscal e a diferenciação de alíquotas como violações ao princípio do não-confisco. 4. O confisco tributário e a violação ao direito de propriedade. Conclusão. Referência.

INTRODUÇÃO

O imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), previsto no artigo 156, II, da Constituição Federal e nos artigos 32 à 34 do Código Tributário Nacional, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil e a posse de imóvel por natureza localizado na zona urbana.

A Carta Magna, ao partilhar a competência tributária entre os entes da federação, estabeleceu, ainda que implicitamente, o arquetipo de todas as espécies tributárias, de forma que, ao instituir um tributo, deverão as pessoas políticas observar rigorosamente referidos ditames constitucionais para a expedição da lei criadora da exação.

As regras constitucionais fornecem todos os elementos para a fixação da norma de incidência tributária ou regra-matriz de incidência dos tributos, de forma que, no intróito do trabalho serão apresentados os critérios que compõem a norma instituidora do IPTU, ou seja, os critérios material, temporal, espacial e quantitativo da regra matriz de incidência do imposto municipal.

Nos itens subseqüentes tratar-se-á das formas de progressividade e da possibilidade da incidência de alíquotas diferenciadas na cobrança do IPTU. A progressividade é uma forma de incidência do tributo segundo a qual na medida em que há o aumento da base de cálculo haverá também o aumento da alíquota. Demonstrar-se-á a diferenciação entre a progressividade fiscal e extrafiscal.

Nos termos do que prevê o art. 156, §1º, inciso I e II da Constituição Federal, o IPTU pode ser progressivo em razão do valor venal do imóvel e ter alíquotas diferenciadas em decorrência da localização e do uso.

De acordo com autorização constitucional, no caso do IPTU, quanto maior for o valor venal do imóvel maior será a alíquota incidente, situação que configura hipótese de progressividade fiscal. Também é permitido que incidam alíquotas diferenciadas em virtude da localização e uso do imóvel.

Em sendo assim, é possível que as situações previstas nos incisos I e II, do parágrafo primeiro, do art. 156 da Constituição Federal, ocorram cumulativamente sobre um mesmo fato gerador e quando isto acontecer haverá violação ao princípio do não-confisco e, conseqüentemente, ao direito de propriedade, ensejando situação que deve ser extirpada do sistema face à sua inconstitucionalidade.

O princípio do não-confisco, da não-confiscatoriedade, ou também chamado princípio da vedação ao confisco, está previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, constitui um limite imposto expressamente pelo poder constituinte originário ao legislador infraconstitucional para o exercício da competência tributária.

Demonstrar-se-á que é confiscatório o tributo que não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte; atinge sua riqueza tributável; determina a tributação em montante superior ao qual o sujeito passivo pode suportar economicamente; atinge o direito de propriedade; impede o exercício de uma atividade lícita; ou que aniquile empresa do contribuinte

A proibição da tributação confiscatória decorre logicamente da garantia do direito de propriedade, consubstanciados no art. 5º, inciso XXII da Carta Magna, já que ao proteger o

direito de propriedade, as normas constitucionais implicitamente proíbem a tributação confiscatória, haja vista serem confiscatórios os tributos que atinge o direito protegido.

Havendo a incidência sobre o mesmo imóvel das hipóteses previstas nos dois incisos, do parágrafo primeiro, do artigo citado, progressividade fiscal e alíquotas diferentes de acordo com o uso e localização, o Estado efetuará a transferência compulsória de recursos do indivíduo para si, fora dos limites da razoabilidade, o que ensejará a absorção de parcela considerável da propriedade. É o que se analisará nos derradeiros itens do trabalho.

1. IPTU e os critérios da regra-matriz.

Previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal e também dos artigos 32 à 34 do Código Tributário Nacional, o IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) é um imposto da competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal e incide, de forma geral, sobre a propriedade, o domínio útil e a posse de imóvel por natureza localizado na zona urbana.

A Constituição Federal partilhou entre os entes da federação a competência tributária consistente na aptidão para criação em abstrato de tributos, ou melhor, dividiu o poder para criar as espécies tributárias descrevendo legislativamente seus fatos geradores, sujeitos ativos e passivos, bases de cálculos e alíquotas. Ao fazê-lo, estabeleceu limites e regras que não podem ser rechaçados pela pessoa política, de forma que, esse poder legislativo foi perfeitamente desenhado através das normas constitucionais, as quais devem guiar o legislador ordinário quando institui, *in abstrato*, as exações.

Assim, a Carta Magna indicou, ainda que não de forma expressa, a norma padrão de incidência de cada tributo, regras estas que não poderão ser violadas sob pena da expedição de norma inconstitucional.

Neste sentido, valiosos os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

De fato, a Constituição brasileira, ao discriminar as competências tributárias, traçou a *regra-matriz (a norma padrão de incidência)* de cada exação. Noutro falar, apontou, ainda que de maneira implícita, a *hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível* e, num certo sentido, até a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies tributárias. (...), o legislador, ao exercitar quaisquer das competências tributárias reservadas à sua pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz* do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Não pode fugir deste “*modelo*” constitucional (2010, p. 43-44).

As normas constitucionais que estabelecem a norma padrão de incidência ou as regras-matrizes de incidência são regras qualificadas como normas de conduta ou de comportamento

já que voltadas para a conduta das pessoas, neste caso específico, disciplinar a relação entre Estado e contribuintes.

Referida característica foi pontuada por Paulo de Barros Carvalho:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuição pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado. (2013, p. 333)

Desta feita, a Constituição Federal traça, delimita e expõe a norma de incidência tributária que é a regra instituidora do tributo, o que implica dizer que ela estabelece a regra-matriz de incidência tributária, ainda que de forma implícita.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma geral e abstrata, onde há condicionalidade. O antecedente ou hipótese descreverá um comportamento com valor econômico. Nele haverá um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). No consequente, haverá a identificação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e também a fixação dos elementos relativos ao valor do tributo (critério quantitativo: base de cálculo e alíquota). Ocorrida a hipótese irá se instalar a relação prevista no consequente. (CARVALHO, 2010, p. 133)

As normas delimitadores da norma padrão de incidência deverão ser estritamente observadas pelo ente federado, titular do poder de instituição do tributo, para que o mesmo goze do atributo da constitucionalidade. Os elementos da regra instituidora do IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) serão demonstrados, sem pretensão exauriente, nos itens subsequentes.

1.1 Atribuição da competência Tributária

O Estatuto Supremo repartiu a competência tributária de modo exaustivo, estabelecendo qual ente pode criar um determinado tributo. Daí decorre uma das características da competência tributária que é a privatividade, segundo a qual os entes federados apenas podem instituir *in abstracto* tributos se observarem o limite das faixas tributárias exclusivas, que a Constituição lhes outorgou.

Leciona Roque Antonio Carrazza: “(...) as normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando; a saber: (a) habilitam a pessoa política

contemplada – e somente ela – a criar o tributo; e (b) proibem as demais de fazê-lo” (2006, p. 34).

Por sua vez, Misabel de Abreu Machado Derzi ensina:

No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos. Sendo assim, as ordens jurídicas tributárias (federal, estadual e municipal), que convivem na ordem nacional, são produzidas por órgãos legislativos próprios das comunidades descentralizadas, uma vez que são manifestação da distribuição do poder estatal, vale dizer, da competência para instituir e regradar tributos (1998, p. 103).

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), conforme adiantado no tópico anterior, é da competência dos Municípios e do Distrito Federal (Constituição Federal, art. 147, parte final, art. 156, I, e Código Tributário Nacional, art. 32). Cabe, portanto, ao referido ente federado, mediante a edição de lei ordinária, a instituição do imposto.

Quanto ao poder legislativo para instituição da mencionada espécie tributária, Misabel Derzi, em nota atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, esclarece:

O Município é um ente institucionalmente criado e corresponde a uma descentralização tanto subjetiva como objetiva, isto é, tal esfera é dotada de personalidade jurídica própria a que se confere o poder de autodeterminação. (...)

Ao lado dos Estados-Membros e da União, **extraem os Municípios o seu poder tributário, e de modo específico na federação brasileira, sem qualquer intermediação, do Texto Constitucional. A competência tributária é a medida de poder atribuída aos Municípios pela Constituição para a instituição de seus próprios tributos. O aplicador da norma jurídica que reduzir, alterar, ou ampliar o Texto Constitucional, que a consagra, reduz, altera ou amplia o próprio federalismo, na medida em que a instituição dos tributos representa expressão de poder estatal**, exercido pelo Município, para a criação das normas válidas nos limites de seu território. (grifo nosso) (2006, p. 243)

Insta consignar que, havendo territórios federais não divididos em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, que editará lei ordinária federal, conforme determina o art. 147 da Constituição Federal.

1.2 Fato Gerador

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) tem como fatos geradores a *propriedade*, o *domínio útil* ou a *posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física*, como definido na lei civil, localizado na *zona urbana do Município* (art. 156, I, Constituição Federal e art. 32 do Código Tributário Nacional).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Analisar-se-á, portanto, cada um dos critérios que integram a hipótese de incidência do imposto em questão.

1.3 Critério material da hipótese

A regra-matriz de incidência, conforme demonstrado, é composta por um antecedente e consequente, ambos subdivididos em critérios.

O antecedente é composto por três critérios, dentre os quais se encontra o material. Compete a este critério descrever a conduta a ser praticada pelo contribuinte nas circunstâncias de tempo e espaço delimitados nos dois critérios restantes.

O critério material delimita um comportamento e será representado por um verbo impessoal ou sem sujeito e um complemento.

Na hipótese do tributo municipal analisado o critério material pode identificar-se como: *ser proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.*

De acordo com Carlos Roberto Gonçalves é possível extrair o conceito de *propriedade* a partir da definição de proprietário trazida no art. 1.228 do Código Civil. Ou seja, “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. (2007, p. 109-110)

Já o *domínio útil* compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente ao prédio enfiteutico; contrapondo-se ao “domínio direto” (restrito à substância do bem). (Melo, 2008, p. 532).

Em relação à questão do domínio útil e o contrato de concessão de uso, importante observação faz José Eduardo Soares de Melo:

O caso de contrato de concessão de uso (negócio jurídico bilateral de natureza pessoal), para fins tributários, não se equipara ao domínio útil de bem, não caracterizando expressão de *animus dominis*. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor, em razão do que não se considera como contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. (2008, p. 532).

No que tange às enfiteuses¹, apesar de o novo Código Civil ter proibido a sua constituição, bem como as de subenfiteuses (art. 2.038), substituídas pelo direito de superfície (art. 1.369), permanece o direito adquirido às enfiteuses em vigor, aplicando-se os efeitos fiscais delas decorrentes.

O direito de superfície, por sua vez, para efeitos de Imposto predial territorial urbano, configura-se quando o proprietário concede a outrem o direito de construir seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada. O beneficiário é contribuinte em potencial do imposto, porquanto retira do bem as utilidades que ele é capaz de produzir. (BARRETO, 2009, p. 182).

No que tange à posse, para Ihering, cuja teoria nosso direito positivo acolheu, *posse* é conduta de dono. (apud GONÇALVES, 2007, p. 8). Sempre que haja o exercício dos poderes de fato, inerentes à propriedade, existe posse, a não ser que alguma norma, como os arts. 1.198 e 1.208, por exemplo, diga que esse exercício configura a detenção e não a posse. (GONÇALVES, 2007, p. 16).

Da dicção do art. 1.196 do CC/02, é possível conceituar posse: “possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

Para haver posse tributável é preciso que se trate de posse *ad usucapionem*, ou seja, posse que pode conduzir ao domínio. Sendo assim, embora possuam posse não são contribuintes do Imposto Predial Territorial Urbano os locatários e os arrendatários de imóvel.

Sobre a possibilidade dos arrendatários ou locatários serem os contribuintes do IPTU, Ives Gandra Martins (apud, BARRETO, 2009, p. 218) lembra que:

Nos arrendamentos, nas locações, o proprietário pode transferir ao locatário ou arrendatário a responsabilidade tributária, permanecendo, entretanto, como co-responsável pela eventual inadimplência do sujeito passivo responsável.

Em relação ao compromisso de compra e venda, Aires F. Barreto preleciona:

No caso do compromisso de compra e venda, o promissário-vendedor torna-se possuidor indireto, transferindo ao promissário-comprador, a título precário, a posse do imóvel objeto do contrato. Promissário-comprador imitado na posse está sujeito ao imposto. Na condição de possuidor, extrai benefícios do conteúdo

¹ A enfiteuse deriva diretamente do arrendamento por prazo longo ou perpétuo de terras públicas a particulares, mediante a obrigação, por parte do adquirente (enfiteuta), de manter em bom estado o imóvel e efetuar o pagamento de uma pensão ou foro anual (*vectigal*), certo e invariável, em numerário ou espécie, ao senhorio direto (proprietário). Este, através de um ato jurídico, *inter vivos* ou de última vontade, atribui ao enfiteuta, em caráter perpétuo, o domínio útil e o pleno gozo do bem.

econômico do direito de propriedade. Como tal, é contribuinte. Senão há posse, o gravame recai sobre o promissário-vendedor. (2009, p. 181).

Os bens imóveis, por sua vez, detinham uma melhor classificação e definição no Código Civil de 1916, razão pela qual, ainda se utiliza dos conceitos por ele trazidos. Sendo assim, *bem imóvel por natureza* são os que se formam, conforme o próprio nome diz, por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o (art. 43, I, do CC/1916).

Por conseguinte, *bens imóveis por acessão física* consiste em tudo aquilo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano (art. 43, II, do Código Civil).

Por derradeiro, o conceito de *zona urbana* não nos exige maiores delongas, haja vista que os próprios parágrafos do art. 32 do CTN esclarecem o que entende como zona urbana para o fim de incidência do imposto predial e territorial urbano (IPTU).

Art. 32. (...)

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Nota-se, portanto, que o conceito de zona urbana deve ser extraído dos dispositivos constantes na lei ordinária municipal, devendo a mesma conter, pelo menos, os melhoramentos previstos em dois incisos acima destacados.

Observe-se ainda que, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana poderão ser consideradas urbanas, mesmo que localizadas fora das zonas definidas para tal, desde que haja previsão na lei municipal e inserção em loteamento aprovado pelos órgãos competentes, destinado à habitação, à indústria ou ao comércio, ainda que localizado fora das zonas definidas nos termos do parágrafo 1º, ou seja, que não contenha quaisquer melhoramentos (art. 32, §2º, do CTN).

1.4 Critério temporal e espacial do fato gerador

O aspecto temporal, conforme o próprio nome diz, consiste na indicação do momento em que se deve reputar realizado o fato imponible², será o tempo da ocorrência do fato descrito na hipótese.

No escólio de Paulo de Barros Carvalho “o *tempo do fato* vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, ...” (2010, p. 193).

Esclarece o autor:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária. (2013, p. 266)

O tempo eleito para fixação do critério temporal do IPTU é o dia 1º de janeiro de cada ano. Observe-se, no entanto, que não há impedimentos para que os municípios fixem data diversa, em razão da autonomia tributária. Podendo, portanto, a lei municipal, conforme faculta o art. 144, §2º do CTN, estipular o momento em que se dá a concretização da hipótese de incidência por ficção jurídica.

De outra banda, o critério ou aspecto espacial da regra-matriz de incidência diz respeito ao local em que deverá ocorrer a conduta ou comportamento descrito no critério material para que do mesmo decorra os efeitos característicos, dando azo a formação da relação jurídico-tributária decorrente. O local pode ser explícito ou implícito na norma constitucional, de forma que sempre será possível, muito embora não esteja expresso, identificá-lo.

No que tange ao aspecto espacial da hipótese de incidência, o Imposto Predial e Territorial Urbano é tributo que recai sobre coisa de natureza geográfica estática, qual seja, a propriedade imobiliária na zona urbana do território municipal, de modo que, os fatos tributários deverão ocorrer dentro da zona urbana de um dado Município ou do Distrito Federal.³

² Nome atribuído por Geraldo Ataliba à ocorrência no mundo concreto, fenomênico, da conduta descrita na hipótese da norma. É também chamado de fato gerador em concreto.

³ Remete-se o leitor às considerações feitas anteriormente sobre o conceito de zona urbana.

Em relação à especificidade do critério espacial do imposto municipal em comento, leciona Paulo de Barros Carvalho:

É distinto o processo quanto a impostos que oneram a propriedade predial e territorial. A descrição normativa não fixa lugares exclusivos, não se detendo por oferecer um rol limitado de postos. Antes, prevê áreas, regiões intervalos territoriais, extensos e dilatados, dentro dos quais, em qualquer de seus pontos, pode efetivar-se o evento. É o caso, por exemplo, do IPTU, em que são alcançados somente os bens imóveis situados nos limites interiores do perímetro urbano do Município. Diríamos que o critério de espaço mereceu uma relativa elaboração, estipulado que está de forma menos minuciosa, sem o cunho de singularidade que caracteriza a primeira espécie. (2013, p. 262-264)

Desta feita, é imprescindível que alguém seja proprietária de imóvel que esteja localizado fora da zona rural, ou melhor, dentro da zona urbana de um município para que se configure o aspecto espacial da hipótese de incidência.

1.5 Critério quantitativo

A relação jurídico-tributária contempla como objeto o pagamento do tributo. Em sendo assim, trata-se de uma prestação com conteúdo patrimonial, ou seja, duma obrigação de dar.

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência tem por objeto a especificação do valor da dívida, o estabelecimento do *quantum* devido ou montante do dever jurídico do sujeito passivo.

É composto por dois critérios ou aspectos, quais sejam, base de cálculo e alíquotas. Diante das peculiaridades de cada um desses critérios, mister abordá-los em tópicos distintos.

1.6 Base de cálculo

Aires F. Barreto menciona que a base de cálculo consiste:

(...) na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. (...) é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária. (2009, p.155-156)

No caso do imposto municipal em comento, de acordo com o art. 33 do Código Tributário Nacional, a base do cálculo é o valor venal do imóvel.

De acordo com Eduardo Sabbag "é crível se considerar tal valor como o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário". (2014, p. 1032).

Para Aliomar Baleeiro valor venal deve ser entendido como "aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis". (2006, p. 249), ou seja, o valor venal do imóvel, ou valor de mercado, é preço ajustado em condições normais, por comprador e vendedor bem informados, quando estiverem examinando o caso de um imóvel recém-transacionado. Todavia, os imóveis não estão, todos, ou sequer a maioria, à venda. Daí por que, genericamente, o valor venal do imóvel nada mais será que um valor provável que se obterá, em transação à vista, em mercado estável e estando o comprador e vendedor bem informados sobre a sua utilidade.

Valor venal é, pois, o "valor provável" que o imóvel atingirá, diante de transação à vista e de mercado imobiliário estável. (BARRETO, 2009, p. 209).

Nesse sentido, esclarece José Eduardo Soares de Melo:

A apuração de referido valor pode ser feita pela Prefeitura segundo normas e métodos específicos, considerando as características de toda a área urbana, em função de diversos elementos (preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário; custos de produção; locações correntes; face de quadras ou quarteirões, a logradouros; profundidade, terrenos encravados, de fundo, interno; idade do imóvel, reconstrução, ampliação, etc.). (2008, p. 540).

Este procedimento deve culminar com a edição de uma Planta Genérica de Valores (lei municipal contendo), que constitui um parâmetro para efeito de consideração do adequado valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário. (MELO, 2008, p. 540).

Misabel Abreu Machado Derzi, na obra de Aliomar Baleeiro a respeito da possibilidade da elaboração de uma Planta Genérica de Valores, assevera:

Como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes, medidas de simplificação da execução da lei têm sido tomadas pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto, o valor presumido do bem. (assim, como funcionam as pautas de valores no imposto de importação ou no imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços). (2006, p. 249).

Contudo, a questão da elaboração de uma planta ou pauta de valores é polêmica, haja vista que para muitos ela ofende ao princípio da divisão de poderes, pois o Executivo, neste

caso, estaria retificando e modificando a lei e não somente a interpretando, bem como ofende a igualdade, pois o método leva à tributação pela média, tendo-se em conta o que se considera normal ou padrão e desconsidera a realidade de cada caso isolado e suas peculiaridades.

O Supremo Tribunal Federal a partir do RE n.º 87.763-1, passou a considerar as plantas e pautas de valores para fins de IPTU contrárias à Constituição senão aprovadas por lei, abrindo exceção apenas para as meras atualizações de valores imobiliários feitas pelo Executivo que se restringissem aos índices de correção monetária.

IMPOSTO PREDIAL. ALTERAÇÃO DO VALOR VENAL DO IMÓVEL MEDIANTE DECRETO. O §2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional diz respeito, somente, à correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando a reavaliação mesma (reavaliação econômica) desse valor venal. Para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do anterior mais a correção monetária, é mister lei, não bastando, para isso, simples decreto. Recurso extraordinário conhecido e provido (STF, Pleno, RE n.º 87.763-1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJU de 23/11/79).

E, mais recentemente:

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido. (STF. RE n. 648245/MG, Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno Julg. 01/08/2013)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) no mesmo sentido consolidou seu entendimento:

Tributário. IPTU. Majoração. Ato do Poder Executivo. Princípio da Legalidade Tributária (art. 97, II, § 1º e 2º, do CTN). Vedada a Atualização venal dos Imóveis por decreto do Executivo." I - Pelo princípio da reserva legal, a majoração do tributo é privativa da lei, formalmente elaborada, ainda quando esta majoração decorra da modificação da base de cálculo. II - "In casu", era vedado ao Prefeito, por decreto, atualizar o valor venal dos imóveis sobre os quais incide o IPTU, com base em uma tabela (Planta de Valores), ultrapassando, sensivelmente, a correção monetária que estava autorizado a efetivar, por via de ato administrativo. III - Recurso provido, por unanimidade. (STJ, 1ª Turma, Resp. n.º 64.307- 4/RJ, Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, votação unânime, DJU 1 de 20/10/97, p. 52.975).

Tal entendimento vem consubstanciado na Súmula n. 160 do STJ, que determina que *“é defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”*.

Conforme se observou, a simples atualização do valor venal dos imóveis, pelos índices oficiais de correção monetária, não constitui autêntica majoração da base de cálculo do IPTU, podendo ser promovida pelo próprio Executivo, sem que ocorra violação ao princípio da legalidade, conforme previsto no § 2º do art. 97 do CTN. (MELO, 2008, p. 540).

O fato é que há uma dificuldade da Municipalidade apurar cada caso antes de efetuar o lançamento. Nesse sentido, interessante solução é ofertada por Misabel Abreu Machado Derzi:

A solução que nos parece viável, é a alteração da espécie de lançamento. Tributos cobrados em massa, que dependem da apuração complexa de valores, não podem depender de lançamento de ofício. Ao contrário. O lançamento por declaração ou por homologação são uma alternativa para a aplicação das leis em massa, à qual tem recorrido o legislador em outros tributos, como no imposto rural, no imposto de renda, nos impostos sobre operações de circulação e prestações de serviço, etc. [...] Apenas na ausência de dados, ou havendo escrita fraudulenta ou enganosa, documentação imprestável, etc. é que funcionam as pautas de valores e os arbitramentos. (2006, p. 252-253).

Importante notar, que é assegurado ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional.

Cabe lembrar ainda que, de acordo com o art. 33, parágrafo único, do CTN: “na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel”.

Embora o parágrafo se refira a bens móveis, convém se observe a não-cogitação de gravar os bens imóveis por acessão intelectual, como os empregados na exploração industrial, bem assim os móveis (imobilizados) que objetivam o aformoseamento, ainda que assentes com caracteres de estáveis, como os painéis, as estátuas, os espelhos. Excluídos estão, também, os bens móveis empregues visando à comodidade (por exemplo, um condicionador de ar) ou à utilidade (por exemplo, extintor de incêndio). (BARRETO, 2009, p. 210).

Uma vez delimitado como deve proceder a Municipalidade na apuração da base de cálculo do IPTU, passemos a análise da alíquota incidente sobre o mesmo.

1.7 Alíquota

“Alíquota, no plano da lei, é o fato que deve ser conjugado à base de cálculo para a obtenção do objeto da prestação tributária”. (BARRETO, 1999, p. 60)

Luciano Amaro leciona que “compete à lei instituidora do tributo definir as alíquotas aplicáveis, para que se possa identificar, em cada situação material concreta o montante do tributo devido”. (2014, p. 186)

Incidente sobre a base de cálculo, a alíquota tem por fim determinar o valor do tributo. Pode ser uma porcentagem ou uma unidade de medida.

No caso específico do imposto predial e territorial (IPTU) é representativa do fato que, aplicado sobre a base calculada (base de cálculo transformada em cifra) conduzirá ao quantum devido a título de imposto. Este será o resultado do produto valor venal vezes alíquota.

Não há na Constituição dispositivo que estipule um “teto” da porcentagem a ser aplicada sobre a base imponible. A não-limitação encontra fundamento na diversidade das características regionais, a exigir tratamento consentâneo com as peculiaridades socioeconômicas das milhares de comunas brasileiras. Nem por isso pode ser desmedida a estipulação desse percentual de sorte a tornar o imposto confiscatório. (BARRETO, 2009, p. 213).

A fixação das alíquotas de um tributo pode dar-se de forma proporcional, progressiva ou regressiva. Na primeira hipótese, a alíquota é igual, pouco importando a base de cálculo. Nas duas últimas, a alíquota crescerá ou decrescerá conforme cresça a base de cálculo. (SCHOUERI, 2011, p. 353).

A progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Enquanto na progressividade há um aumento da porcentagem quando se majora a base de cálculo, na proporcionalidade adota-se uma porcentagem constante, que incidirá sobre a riqueza passível de tributação. Consiste a proporcionalidade na aplicação de uma única alíquota sobre a base de cálculo.

Regina Helena Costa, ao tratar da diferenciação entre progressividade e proporcionalidade, menciona que a progressividade atende melhor o princípio da igualdade material ou substancial:

Com efeito, se a igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo, a progressividade dos impostos é técnica mais adequada ao seu alcance. Isto porque a graduação dos impostos meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim. Diversamente, na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar. (2005, p. 880).

As alíquotas do IPTU poderão ser progressivas no tempo, progressivas em decorrência do valor do imóvel ou diferenciadas diante da localização e uso do bem.

2. Espécies de progressividade no IPTU

A progressividade, técnica de incidência tributária segundo a qual, na medida em que se aumenta a base de cálculo aumenta-se também a alíquota do tributo, no caso do IPTU comporta duas modalidades: fiscal e extrafiscal.

A progressividade fiscal, fundada no interesse meramente arrecadatório do Município, está prevista no art. 156, §1º, I, da CF e a progressividade extrafiscal, que não possui finalidade arrecadatória, mas sim de cumprimento do bem social, decorrendo do poder regulatório do Município para ordenar as funções sociais da propriedade urbana, decorre também de expressa previsão constitucional do art. 182, §4º, II, regulamentado pela Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade). É a progressividade de natureza ordenatória.

Importante esclarecer, que o art. 156, §1º da CF contempla no seu inc. II a diferenciação de alíquotas, que em nada se confunde com a progressividade, posto que esta é técnica mediante a qual se estabelece alíquotas diversas à vista de um ou mais critérios, que no caso do IPTU, consistem na localização e no uso do imóvel. Já a progressividade é a técnica de tributação segundo o qual na medida em que se aumenta a base de cálculo, aumenta-se também a alíquota sobre ela incidente.

Ricardo Alexandre nos traz importante conceito de progressividade e de alíquotas diferentes:

Não se pode afirmar que a diferenciação de alíquotas aqui tratada é mais um caso de progressividade. Na progressividade, se estabelece uma função quase linear entre uma grandeza e outra, de forma que o crescimento de uma implicará a majoração da outra. Assim, na progressividade fiscal do IPTU, ao aumento da base de cálculo corresponderá um incremento da alíquota. Já na progressividade extrafiscal, um aumento no tempo de descumprimento das imposições do Município trará uma majoração na alíquota do imposto [...] os parâmetros que justificam a diferenciação das alíquotas não têm expressão numérica, sendo meras situações de fato. Assim, a alíquota pode variar com o uso do imóvel, de forma que podem existir alíquotas diferentes para imóveis comerciais e residenciais. Também é possível a variação da alíquota de acordo com a localização do imóvel, o que permite, por exemplo, a criação de tabelas diferentes de alíquotas de IPTU para bairros de classe alta, média e baixa. (2013, p. 620).

Feitas estas considerações analisemos de forma mais aprofundada das espécies de progressividade.

2.1 Progressividade extrafiscal e fiscal.

Em um primeiro momento importante definir o que é fiscalidade e a extrafiscalidade, para depois demonstrar sua relação com a progressividade.

A *fiscalidade* traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. (COSTA, 2009, p. 48).

A *extrafiscalidade*, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. (COSTA, 2009, p. 48).

Sendo assim, a progressividade relaciona-se com aquelas, como forma de instrumento utilizado para imprimir caráter extrafiscal ou fiscal a determinado tributo.

A progressividade extrafiscal, também rotulada de progressividade no tempo, está voltada para o cumprimento do bem social. Já a progressividade fiscal, possui um viés arrecadatório, em que o Estado tributa de maneira mais severa aqueles que possuem uma melhor capacidade econômica, angariando assim, maiores valores tributários.

No caso do IPTU, a progressividade extrafiscal terá caráter temporal e foi estabelecida para que o proprietário do imóvel cumpra com a função social da propriedade. Sendo assim, nos termos do art. 182, § 4º, II da Constituição Federal “é facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal (Lei n.º 10.257, de 10.07.2001 – Estatuto da Cidade), do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

A progressividade em razão do elemento temporal consiste na elevação gradativa da alíquota, exercício a exercício, segundo dadas condições. A intensificação da carga tributária, ano a ano, pode ser utilizada como instrumento minimizador do uso ou da manutenção de imóveis em descumprimento com a função social da propriedade como prevista no plano diretor. (BARRETO, 2009, p. 270-271).

O art. 7º do Estatuto da Cidade disciplina que as alíquotas serão majoradas pelo prazo de 05 anos, sendo que o valor delas a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de

quinze por cento. Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não seja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa de desapropriação, mediante pagamento em títulos da dívida pública.

Conforme preleciona Regina Helena Costa (2009, p. 384) a hipótese do art. 156, §1º, inc. II (aplicação de alíquotas diferentes em razão da localização e do uso do imóvel) consiste também em hipótese de extrafiscalidade, voltada ao cumprimento da função social da propriedade, mas que não se confunde com a progressividade extrafiscal regulamentada pelo Estatuto da Cidade.

Já a progressividade fiscal do IPTU prestigia o princípio da capacidade contributiva, em que se tributa mais onerosamente aquele que possui maiores condições econômicas.

A Emenda Constitucional n. 29/2000 autorizou que as alíquotas do IPTU sejam progressivas em razão do valor do imóvel. Mesmo antes da autorização expressa, vários Municípios adotaram tal técnica, sob o argumento de que seria presumível que os imóveis mais valiosos pertencessem a pessoas com maior capacidade contributiva, de forma que a progressividade da alíquota seria uma maneira de tomar a incidência tributária mais isonômica. (ALEXANDRE, 2013, p. 618).

Diante das diversas discussões que rodeavam a matéria, o STF se posicionou⁴ entendendo que o art. 145, § 1º da CF somente permitia que os tributos pessoais tivessem sua incidência ajustada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, considerando, pois inconstitucionais todas as leis que estabeleceram a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor do imóvel, antes da autorização formal dada pela EC 29/2000, sendo permitido até então somente a progressividade extrafiscal.

O entendimento do Tribunal ficou cristalizado na Súmula n. 668, cuja redação é a seguinte:

STF- Súmula 668 - "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

Ricardo Alexandre acerca da progressividade fiscal preleciona:

Quanto à progressividade de alíquotas com base no valor do imóvel, devem ser observados os seguintes requisitos e características:

a) somente é legítima a partir do advento da Emenda Constitucional 29, de 13 de setembro de 2000;

⁴ Recurso Extraordinário n.º 153.771-0/MG de 1996 - (Tribunal Pleno).

b) tem objetivo fiscal, pois ao aumentar as alíquotas incidentes sobre os imóveis mais valiosos - presumivelmente pertencentes a pessoas de maior capacidade econômica - visa a incrementar a arrecadação, retirando maior de quem mais pode pagar;

c) deve-se ater aos limites do razoável, sob pena de incidir em efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, da CF/1988.

Ressalte-se não ser correta a afirmação genérica no sentido de que, a partir da EC 29/2000, os impostos reais passaram a poder ser progressivos. A citada Emenda criou exceção a uma regra e, conforme é cediço em hermenêutica, as exceções devem ser interpretadas restritivamente. (2013, p. 618).

Kiyoshi Harada nos ajuda a diferenciar a progressividade fiscal e a extrafiscal:

A progressividade fiscal, *decretada no interesse único da arrecadação tributária* tem seu fundamento programático representado pelo § 1.º do art. 145 da CF, segundo o qual sempre que possível o imposto será *graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte*. (...) Já a progressividade extrafiscal tem seu fundamento no poder de polícia (...). Assim, a progressividade extrafiscal, tanto aquela prevista no § 1.º do art. 156 da CF (progressividade genérica) como aquela prevista no § 4.º, II do art. 182 da CF (progressividade específica), *tem objetivo ordinatório. O fim visado não é aumento da arrecadação tributária*. (2014, p. 482/485).

Denota-se, portanto, que sobre um único imóvel poderá haver a incidência concomitante de três gravames, quais sejam, a progressividade extrafiscal, a fiscal e a aplicação de alíquotas diferentes, que também retrata uma hipótese de extrafiscalidade, conforme orientado acima, todas com previsão constitucional expressa. No entanto, atentar-se-á somente à previsão trazida pelo art. 156, §1º, inc. I e II da CF.

3. A progressividade fiscal e a diferenciação de alíquotas como violações ao princípio do não-confisco

O §1º do art. 156 da CF ao prever que o IPTU poderá ser ao mesmo tempo progressivo em razão do valor do imóvel, bem como ter alíquotas diferenciadas em decorrência da localização e do uso do mesmo, traz à baila patente violação constitucional ao princípio do não-confisco, posto que a diferenciação de alíquotas em decorrência da localização já está contida na progressividade em função do valor venal, vez que este também varia em função de sua localização.

O princípio do não-confisco, da não-confiscatoriedade, ou também chamado princípio da vedação ao confisco, é mais um limite imposto expressamente pelo poder constituinte originário ao legislador infraconstitucional para o exercício da competência tributária.

Está previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal ao assim dispor, *in verbis*:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Veda-se que a tributação exija do contribuinte uma colaboração maior do que pode para com as despesas públicas, ou seja, impede o ingresso da tributação no patrimônio do contribuinte além do que a sua condição econômica permite.

Segundo, Paulo Cesar Baria de Castilho (apud, SABBAG, 2014), entende-se por confiscatória "a ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato".

A doutrina reconhece a dificuldade da exata demarcação do ponto a partir do qual um tributo se torna confiscatório.

Ricardo Alexandre entende que "é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do intérprete. Isso não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação ou de um conjunto de exações, o Poder Judiciário reconheça a existência de um verdadeiro abuso do direito de tributar, tendo em vista a absorção de parcela substancial do patrimônio ou renda dos particulares." (2013, p. 122).

Para alguns doutrinadores cabe ao Poder Judiciário diante da análise do caso concreto verificar se está ocorrendo o confisco tributário ou não. Nesse sentido, as lições de Luciano Amaro:

O princípio da vedação do confisco não é um preceito matemático: é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco (2014, p. 170).

O STF, contudo, fixou alguns parâmetros para se verificar se está incidindo confisco tributário ou não, conforme se percebe do trecho extraído do acórdão proferido nos autos da ADC 8-MC:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a

incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte" (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rei. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38).

Assim, nos termos da jurisprudência da Corte, não se deve analisar o tributo isoladamente, pois pode ser que o seu peso individual não aparente gerar efeito confiscatório, mas, ao ser acrescido a outros tributos incidentes sobre a mesma manifestação de riqueza e cobrados pelo mesmo ente, a razoabilidade desapareça. (ALEXANDRE, 2013, p. 123)

Para aqueles que analisam a tributação do patrimônio sobre a perspectivas dinâmica⁵ e estática, a própria tributação da propriedade através do IPTU, ano a ano, seria um confisco.

Seguindo-se essa linha de raciocínio, seria correto afirmar que o imposto sobre o patrimônio, sob a perspectiva estática, pode ser confiscatório, não o podendo ser sob a perspectiva dinâmica, de forma a levar em consideração a possibilidade de a propriedade tributada gerar renda. (ALEXANDRE, 2013, p. 126)

A matéria não é pacífica em sede doutrinária, havendo autores que analisam a mesma classificação (perspectivas estática e dinâmica da tributação) de uma maneira totalmente diversa.

O princípio do não-confisco limita o direito que as pessoas políticas possuem de expropriar bens privados. Exige também que a fixação dos tributos seja feita de modo que ele não incida sobre as fontes de riqueza do contribuinte e, tampouco, acabe com a riqueza tributável do sujeito passivo do tributo.

Serve o princípio em testilha como limite para tributação. Estabelece o *quantum* máximo do tributo que pode ser suportado pelo contribuinte. Impõe que a atividade dos entes políticos em sede de tributação não confiscatória seja pautada pela razoabilidade na dosagem ou quantificação da exação tributária.

Assim, é confiscatório o tributo que não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte; atinge sua riqueza tributável; determina a tributação em montante superior ao qual o sujeito passivo pode suportar economicamente; atinge o direito de

⁵ Na perspectiva dinâmica, levam-se em consideração as potenciais mutações que constituam acréscimos patrimoniais, como é o caso do rendimento produzido por um imóvel (aluguel). Já, na perspectiva estática, analisa-se a tributação do patrimônio em si mesmo, não havendo preocupação em se aferir potenciais mutações que acresçam o valor do bem tributado.

propriedade; impede o exercício de uma atividade lícita; ou que aniquile empresa do contribuinte.

Observe-se, portanto, que o ente estatal, no caso específico do IPTU, está usando tanto da fiscalidade (inc. I) quanto da extrafiscalidade (inc. II) como confisco, posto que ao incidir concomitantemente como parâmetro o valor e a localização do imóvel para cálculo do IPTU, está-se efetuando transferência compulsória de recursos do indivíduo para o Estado, fora dos limites da razoabilidade, deixando, portanto, de ser legítima, posto que a localização do bem já é levada em consideração para o cômputo do valor venal. Há, portanto, absorção de parcela considerável da propriedade privada diante da dupla incidência do critério.

Tendo em vista que constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida (MACHADO, 2007, p. 71).

O confisco tributário produz ainda um desestímulo aos investimentos, vez que induz o contribuinte receptor de maiores ganhos a uma tributação excessiva, ocasionando o aumento de custo e redução da produção de novos bens, razão pela qual em nosso ordenamento jurídico é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente.

Observe-se ainda que, o próprio conceito de tributo trazido pelo art. 3º do CTN deixa bem claro que o mesmo não pode consistir em sanção de ato ilícito, por óbvio que também não poderá ser utilizado com efeito confiscatório.

Alguns autores, tal como Roque Antonio Carrazza, defendem que em casos de extrafiscalidade é possível o confisco, sob pena de não se atingir a finalidade almejada. No entanto, não há que se concordar com tal entendimento, posto que, conforme salientado acima, o confisco é exceção em nosso ordenamento, prevista expressamente pela CF, sendo que não fora a mesma feita em relação a progressividade fiscal ou extrafiscal do IPTU.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa:

Discordamos, portanto, do entendimento segundo o qual, por tratar-se de tributação extrafiscal, o confisco estaria constitucionalmente autorizado - e por dois fundamentos. Em primeiro lugar, porque a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) em qualquer hipótese, não distinguindo entre tributação fiscal extrafiscal. E, segundo lugar, porque, como já assinalamos, o confisco é medida de caráter sancionatório, cuja aplicação é autorizada excepcionalmente, mediante normas constitucionais expressas (art. 5º, XLVI, b, e 243). No caso, a Constituição não contempla tal autorização, visto que é a lei que fundamenta a hipótese de confisco em exame. (2009, p. 386).

Note-se, por fim, que ao praticar o confisco tributário, o Estado atinge direito fundamental do contribuinte, qual seja, o direito à propriedade.

A proibição da tributação confiscatória decorre logicamente da garantia do direito de propriedade e da livre iniciativa ou livre concorrência, consubstanciados no art. 5º, inciso XXII, e no artigo 170, incisos II e IV, da Carta Magna de 1988.

Ao proteger o direito de propriedade e o regime da livre empresa, as normas constitucionais implicitamente proíbem a tributação confiscatória, haja vista serem confiscatórios os tributos que atingirem os direitos protegidos.

Na medida em que a Magna Carta prevê norma específica impedindo aos entes federados utilizar tributo com efeito de confisco, a Constituição obstou qualquer polêmica quanto à necessidade da observância de tais garantias, em matéria tributária.

4. O confisco tributário e a violação ao direito de propriedade

O direito a propriedade está previsto no art. 5º, inc. XXII da CF, consistindo, pois, em um direito fundamental.

Gilmar Mendes, em seu curso de direito constitucional, traz importante observação no que tange ao direito de propriedade e a tributação:

A ampliação do conceito de propriedade para os fins de proteção constitucional poderia ensejar indagação para se saber se esse conceito ampliado não se confundiria com o próprio conceito de patrimônio – entendido como soma dos valores patrimoniais ou dinheiro reunido por uma pessoa [...] A questão aqui discutida assume relevância ímpar no contexto da tributação. Embora se afirme que o patrimônio enquanto tal não está submetido à proteção do direito de propriedade, reconhecem doutrina e jurisprudência que as leis tributárias não podem ser dotadas de efeito confiscatório, atribuindo-se à proteção do direito de propriedade a qualidade de parâmetro de controle em relação às exações tributárias [...] De todo modo, destaca-se que a Constituição brasileira se vale dos conceitos de propriedade, de patrimônio e de bens em diversos dispositivos, com conotações, adjetivações e efeitos jurídicos distintos. (2014, p. 325).

Direito fundamental, por sua vez, pode ser definido de em apartada síntese como os instrumentos de proteção do indivíduo frente à atuação do Estado, devidamente sistematizado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, notadamente no artigo 5º, inobstante, não se restringir a ele, sendo possível identificar outros ao longo do texto constitucional.

No que tange ao seu conceito de direitos fundamentais, importante são as lições de Dirley da Cunha Jr:

Não há consenso doutrinário no terreno terminológico e conceitual dos direitos fundamentais. É muito comum, tanto na doutrina como na jurisprudência, o uso de variadas expressões de diferentes sentidos para identificar os direitos da pessoa, enquanto homem e enquanto cidadão. Expressões como liberdades públicas, direitos subjetivos, direitos públicos subjetivos, direitos humanos, direitos fundamentais, entre outras, são empregadas indistintamente, sem a mínima delimitação científica. Tudo isso deve-se sobretudo, à contínua e progressiva ampliação e transformação histórica dos direitos fundamentais (2013, p. 542).

Fábio Konder Comparato leciona que a propriedade:

sempre justificada como modo de proteger o indivíduo e sua família contra as necessidades materiais, ou seja, como forma de prover à sua subsistência. Acontece que na civilização contemporânea, a propriedade privada deixa de ser o único, senão o melhor meio de garantir a subsistência individual ou familiar. Em seu lugar aparecem, sempre mais, a garantia de emprego e salário justo e as prestações sociais devidas ou garantidas pelo Estado, como previdência contra os riscos sociais, a educação e a formação profissional, a habitação, o transporte, e o lazer. (RDM 63/73)

No caso sob análise, não tem como não se vincular o confisco tributário ao direito de propriedade, vez que o Estado ao tributar o proprietário de imóvel tanto com alíquotas progressivas em decorrência do seu valor, quanto com alíquotas diferenciadas em decorrência da localização e uso, sujeita um mesmo fato econômico à incidência de dois gravames, que acabam por se mostrarem desproporcionais, vez que há transferência de riqueza do contribuinte para o Estado de forma confiscatória, ofensiva, pois, ao direito fundamental de propriedade.

A confiscabilidade no tributo, não raras vezes, obsta que o cidadão exercite seu direito de propriedade sobre o próprio patrimônio, obrigando-o a se livrar, muitas das vezes, do próprio bem, por não suportar os encargos financeiros que sobre ele recaem. Ou seja, de um lado temos o direito fundamental a propriedade, garantido expressamente na CF, e do outro temos uma previsão, também "constitucional", de arrecadação tributária que acaba por ferir aquele direito, vez que de forma indireta leva a um aniquilamento total ou parcial, a depender do caso, da propriedade do contribuinte.

Conforme preleciona Luciano Amaro, “ (...) não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. (2014, p. 169).

O Estado não pode usar o poder tributário que lhe é conferido constitucionalmente como um poder de extinguir ou reduzir de maneira considerável o patrimônio privado. A tributação não pode ser usada como meio de aquisição de propriedade por parte do Estado.

Conclusão

Com previsão no artigo 156, III, da Constituição Federal e também nos artigos 32 à 34 do Código Tributário Nacional, o IPTU, imposto da competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal incide, de forma geral, sobre a propriedade, o domínio útil e a posse de imóvel por natureza localizado na zona urbana. Havendo territórios federais não divididos em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, que editará lei ordinária federal, conforme determina o art. 147 da Constituição Federal.

O imóvel sobre o qual recai o imposto poderá sofrer a incidência simultânea de três gravames, quais sejam, a progressividade extrafiscal, a fiscal e a aplicação de alíquotas diferentes, que também retrata uma hipótese de extrafiscalidade, todas com previsão constitucional expressa (art. 182, §4º, II e art. 156, §1º, inc. I e II, respectivamente).

No entanto, o que parece uma previsão constitucional dotada da mais patente constitucionalidade não o é, em decorrência de outras duas disposições consagradas na Magna Carta: a vedação ao confisco tributário (art. 150, IV) e o direito a propriedade (art. 5º, inc. XXII).

O IPTU poderá ser progressivo em decorrência do valor do imóvel, o que se denomina progressividade fiscal, e ao mesmo tempo ter alíquotas diferentes em decorrência da localização e uso do bem. Note-se, portanto, que partindo-se da localização do imóvel institui-se dois gravames sobre ele, posto que aquela circunstância também é considerada para efeito da estipulação do seu valor. Há, assim, violação ao princípio do não-confisco, segundo o qual, veda-se que a tributação exija do contribuinte uma colaboração maior do que pode para com as despesas públicas, ou seja, impede o ingresso da tributação no patrimônio do contribuinte além do que a sua condição econômica permite.

O princípio do não-confisco limita o direito que as pessoas políticas possuem de expropriar bens privados. Exige também que a fixação dos tributos seja feita de modo que ele não incida sobre as fontes de riqueza do contribuinte e, tampouco, acabe com a riqueza tributável do sujeito passivo do tributo. É, portanto, confiscatório o tributo que não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte; atinge sua riqueza tributável; determina a tributação em montante superior ao qual o sujeito passivo pode suportar

economicamente; atinge o direito de propriedade; impede o exercício de uma atividade lícita; ou que aniquile empresa do contribuinte.

Observe, que no caso dessa dupla incidência, progressividade fiscal e alíquotas diferentes sobre o bem imóvel, o Estado está efetuando transferência compulsória de recursos do indivíduo para si, fora dos limites da razoabilidade, deixando assim, de ser aquela legítima. Ocorre, portanto, absorção de parcela considerável da propriedade privada diante da duplicidade de incidência do critério "localização do bem" para efeitos da incidência dos gravames.

Por constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável ao contribuinte, não podendo servir como forma de aumento de arrecadação e conseqüente satisfação das necessidades do Estado, tampouco como meio de aquisição da propriedade, vez que ao efetuar esta tributação confiscatória, o Estado acaba por retirar parcela substancial do bem imóvel, o que, não raras vezes, obsta que o cidadão exercite seu direito fundamental de propriedade, sobre o próprio patrimônio, obrigando-o a se livrar, muitas das vezes, do próprio bem, por não suportar os encargos financeiros que sobre ele recaem.

Não se pode tolerar que o Estado use do seu poder de tributar como forma de adquirir a propriedade ou usá-la para retirar recursos para o pagamento de seus encargos, tampouco que tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna. É necessário limitar este poder de tributar do Estado e não deixar assim, que a máxima trazida por Montesquieu: "todo aquele que detêm o poder e não encontra limites tende dele abusar", permeie nosso ordenamento, sob o pseudo respaldo constitucional.

Referência

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário Brasileiro*. 11.ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998; 2ed. rev. 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2010.

COMPARATO, Fábio Konder. *Função social da propriedade dos bens de produção*. RDM 63. São Paulo: Revista dos tribunais.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Imposto de renda e capacidade contributiva. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, p. 873-882.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito das Coisas. Coleção sinopses Jurídicas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 3.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.ed. Salvador: JusPodivm, 2013.

MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed.. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.jus.br>