



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MANOEL FELIPE BORGES DE LIMA DANTAS

**A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO PREDIAL
TERRITORIAL URBANO – IPTU – SOB O ENFOQUE DO PRÍNCIPIO DA
VEDAÇÃO AO CONFISCO**

Salvador

2018

MANOEL FELIPE BORGES DE LIMA DANTAS

**A PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO PREDIAL
TERRITORIAL URBANO – IPTU – SOB O ENFOQUE DO PRÍNCIPIO DA
VEDAÇÃO AO CONFISCO**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para a
obtenção de grau de Especialista em Direito
Tributário.

Salvador

2018

RESUMO

A progressividade das alíquotas do IPTU sob o enfoque do princípio da vedação ao confisco será o tema objeto de trabalho de conclusão de curso. Seguindo uma lógica, o tema será analisado preliminarmente com assuntos introdutórios que servirão de escopo ao entendimento do assunto central. No primeiro capítulo, será abordado a importância da tributação com instrumento de financiamento dos objetivos e políticas públicas adotadas pelos entes tributantes. Nos capítulos seguintes serão feitos um breve estudo sobre o Direito Tributário e seus princípios como instrumentos necessários a regulação do Poder Público nas práticas que envolvam a tributação. Dentre os princípios, destaca-se a análise da vedação ao confisco, passando por sua origem, legislação e aplicabilidade. Após a parte "introdutória, passa-se a abordagem da estrutura do Sistema Tributário Nacional, perfazendo a conceituação, características e espécies dos tributos. Após esta abordagem, o IPTU será brevemente analisado nos seus aspectos materiais e formais, quais sejam: sujeitos da relação, fato gerador e base de cálculo. Desenvolvido este tema, as alíquotas e suas progressividades serão objeto de estudo. Por fim, haverá um paralelo traçado entre as progressividades das alíquotas do IPTU e o respeito ao princípio da vedação ao confisco, ponderando os aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais.

Palavras-chaves: Direito Tributário – Princípios – Vedação ao Confisco – IPTU – Alíquotas Progressivas.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. Artigo

CF/88 Constituição Federal da República

CTN Código Tributário Nacional

CC Código Civil

MS Mandado de Segurança

IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

TJ Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	06
2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO	07
2.1- Considerações Iniciais.	07
2.2- Princípios do Direito Tributário	10
2.2.1- Princípio da Legalidade	10
2.2.2- Princípio da Anterioridade	12
2.2.3- Princípio da Isonomia	14
2.2.4- Princípio da Irretroatividade	16
2.2.5- Princípio da Vedação ao Confisco	17
3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
3.1– Conceito de Tributo	23
3.2 – Classificação dos Tributos	26
4. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO – IPTU	31
4.1 – Sujeito Ativo	31
4.2- Sujeito Passivo	34
4.3 – Fato Gerador	37
4.4 – Base de Cálculo	41
4.5- Alíquota	46
5. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	49
5.1- Considerações Iniciais	49
5.2 – Das Progressividades das Alíquotas Permitidas no Ordenamento Pátrio	50
5.3 – A Progressividade Fiscal da Alíquota do IPTU sob o Prisma do Princípio da Vedação ao Confisco	54
5.4- A Progressividade Extrafiscal da Alíquota do IPTU sob o Prisma do Princípio da Vedação ao Confisco	61
6. CONCLUSÃO	67
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

1. INTRODUÇÃO:

A progressividade das alíquotas do IPTU sob o enfoque do princípio da vedação ao confisco será o tema objeto de trabalho de conclusão de curso. O IPTU, como será abordado, representa uma importante fonte de receita ao poder público municipal.

A priori, pelo IPTU ser considerado um imposto de competência municipal, a sua receita não é vinculada a uma atividade específica do poder público, possuindo esta a discricionariedade na decisão sobre o caminho final da citada arrecadação. Entretanto, para que isto ocorra, o poder estatal deverá observar regras e princípios atinentes ao direito tributário.

Dentre os princípios tributários consagrados no ordenamento pátrio, destaca-se no presente trabalho, a vedação ao confisco. O princípio em tela, com aplicabilidade nos mais diversos institutos no âmbito tributário, representa um grande instrumento limitador do poder de tributar.

Dentre essas limitações, haverá um enfoque do citado princípio e das situações que envolvem o IPTU, mais especificamente no que tange as progressividades das alíquotas. Nos temas abordados, serão expostas as posições doutrinárias, e por fim um posicionamento conclusivo em relação ao tema central.

2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO

2.1. *Considerações Iniciais.*

O Estado brasileiro, na sua conjectura político-social, necessita do aferimento de rendas e recursos que possibilitem o desenvolvimento dos objetivos anteriormente pactuados. O Estado usará como ferramenta para atingir os citados objetivos, a instituição das mais variadas espécies de tributos, como por exemplo: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições de melhorias.

Eduardo Sabbag (pág. 39, 2016), em sua obra, relata a importância do aferimento de receitas para fins de promoção dos objetivos preceituados constitucionalmente:

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor de necessidades coletivas

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atendimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3 da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. (SABBAG p. 39, 2016)

Na mesma linha de pensamento, Regina Helena Costa (pág 29, 2015) ressalta o papel dos tributos na concretização dos serviços públicos:

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Como sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. (COSTA p. 29, 2015)

Finalizando esse ponto, Hugo de Brito Machado (pág 23-24, 2013), além de ressaltar a importância da atividade financeira estatal para o custeio de

diversas atividades, traça um paralelo entre a adoção da carga tributária e o desenvolvimento das economias capitalistas:

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do direito tributário.

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inerente que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada no setor privado, no exercício de sua soberania.

A tributação é, sem sobre de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Com a tendência revelada pelas Nações Comunistas do Leste Europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada. Aliás, a absoluta ineficiência da economia estatizada já ficou demonstrada de forma eloquente, especialmente pela China, que vivia na mais absoluta miséria e passou a crescer depois que resolveu admitir a iniciativa privada nas atividades econômicas. E em Cuba, onde o Governo, se diz revolucionário, restou convencido da ineficácia do Estado no desempenho da atividade econômica, e está permitindo seu exercício por empresas privadas. São dois exemplos, mas na verdade é eloquente demonstração que o mundo inteiro já ofereceu da inabilidade do Estado para exercer atividade econômica." (MACHADO, p. 23-24, 2013)

Em um Estado Democrático de Direito, a tributação deverá respeitar as normas e princípios estabelecidos no ordenamento vigente no local. Na República Federativa Brasileira, essa questão é disciplinada essencialmente pelo Direito Tributário. Para Eduardo SABBAG (2017, pág. 41): " o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo e relações jurídicas que imantam o elo "Estado versus contribuinte", na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos".

Regina Helena Costa (2015, pág 36), em sua obra conceitua e delimita o objeto do Direito Tributário:

Invocando a clássica dicotomia de regimes jurídicos, verifica-se que o Direito Tributário situa-se no âmbito do Direito Público, vale dizer, insere-se no conjunto normativo que disciplina as relações jurídicas em que Estado é parte. Em outras palavras, a presença do Estado numa relação jurídica impõe a incidência do regramento composto por normas de direito público, restando afastada a aplicação de normas de direito privado, senão em caráter subsidiário.

E assim é no Direito Tributário, porquanto, nas relações jurídicas que tem por objeto, o Estado assume o papel de Fisco e figura sempre no polo ativo, ora para exigir tributos, ora para exigir a realização de determinados comportamentos dos sujeitos passivos, ora ainda, para aplicar-lhes sanções diante do descumprimento da lei tributária.

Desse modo, podemos definir conceito de Direito Tributário como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, arrecadação e a fiscalização de tributos. (COSTA, p. 36, 2015)

Para Luciano Amaro (2008, p.2), o Direito Tributário é "a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras de criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária".

Segundo Hugo de Brito Machado (2013, p. 51) conceitua o direito tributário como "o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder".

Já Sacha Calmon Navarro Coelho (2015, p.30) estabelece que o objeto do Direito Tributário é de "regular o relacionamento entre o Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e o recebimento de tributo. Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente."

Tendo em vista a exposição introdutória da importância do Direito Tributário nas relações entre contribuinte x Fisco, passa-se no próximo tópico, o estudo do Sistema Tributário Nacional adotado no ordenamento pátrio.

2.2 – PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios constituem estruturas basilares para o funcionamento primordial de um determinado ordenamento jurídico. É através destes, que cada matéria norteará seus fundamentos teóricos e suas práticas jurídicas.

Para MIGUEL REALE (2003): "princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis".

Evidentemente que cada matéria jurídica possui princípios específicos da respectiva cadeira. Neste capítulo o enfoque será dado nos princípios que regem a relação tributária.

2.2.1 – Princípio da Legalidade

Para Eduardo Sabbag (2016, p.64), o princípio da legalidade representa o vetor dos vetores no Direito Tributário, constituindo a base primordial da tributação brasileira. Explica que o princípio em questão corresponde a uma das mais importantes limitações do poder de tributar, consignando uma segurança jurídica aos contribuintes.

No âmbito tributário, o artigo 150, I da Constituição Federal é a base legal do princípio da legalidade. De acordo com o dispositivo, o tributo só poderá ser instituído ou majorado mediante previsão de lei do respectivo ente dotado de competência.

Nesse sentido expõe Guilherme Aires Guerra (2012):

Tomando como referência o conceito de legalidade para o direito, podemos dizer que no direito tributário, ninguém será obrigado a cumprir um dever instrumental tributário que não tenha sido criado por

meio de lei, pela pessoa política competente. Ou seja por meio de ato do legislativo, cria-se a lei (reserva formal), e tal lei descreve o tipo tributário (reserva material), que segundo Carrazza este, há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido e reforçador da segurança jurídica.

Observando os elementos que permitem a identificação do fato impositivo (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo), fica vedado o emprego de analogia (pelo judiciário), e da discricionariedade (pela administração pública). (Carrazza, 2005)

Diante do exposto, pode-se dizer que a legalidade para o direito tributário, é a exigência de lei para criar ou majorar tributos, sendo ainda que a lei deve trazer o tipo tributário, a este a doutrina chama de legalidade estrita. (GUERRA, 2012).

Joselito Dias Ferreira Júnior e Ronald Sampaio Serra e Silva (2016) relatam a importância do princípio da legalidade no planejamento tributário realizado pelos contribuintes:

Há quem diga que esse princípio é maior e mais importante princípio do estado democrático de direito. O princípio da legalidade vem perante a sociedade coibir os abusos do Estado e assegurar a sociedade que não terão surpresas sem o seu consentimento.

De modo que, o princípio da legalidade tributária é uma prevenção, acautelada para o contribuinte não pagar um tributo sem antes ter informação sobre ele.

(...)

Desta forma, um tributo só será criado ou seu valor majorado, posterior a promulgação de uma lei, votada pelo Poder Legislativo e respeitado o procedimento legislativo. (JÚNIOR E SILVA, 2016)

Rodrigo Aiache Ribeiro (2006) correlata o princípio da reserva legal previsto no artigo quinto da Carta Magna com o princípio tributário:

Como se pode notar – além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna – em nosso ordenamento jurídico há a estrita legalidade tributária, sendo sobremaneira importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária vai muito além de simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo.

O Princípio da Legalidade Tributária deve ser entendido de forma a abarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No atinente à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão Legiferante. (RIBEIRO, 2006)

Diante da exposição dos doutrinadores, evidencia-se que o princípio da legalidade tributária representa antes de tudo uma garantia aos contribuintes em relação as eventuais arbitrariedades cometidas pelos poderes executivos. A exigência da lei (procedimento mais complexo e burocrático se comparado aos atos do executivo) representa desta forma uma segurança jurídica ao planejamento adotado pelos contribuintes.

2.2.2 – Princípio da Anterioridade

Com previsão no artigo 150, III, b e c da Constituição Federal, o princípio da anterioridade prescreve que a lei criadora ou majorante de determinado tributo deverá ser produzida no exercício anterior da cobrança da respectiva exação, respeitando o lapso temporal de noventa dias entre a publicação legislativa e a sua aplicabilidade.

Eduardo Sabbag (2016, p.99) explica sobre o princípio:

Evidencia-se que o princípio da anterioridade, nas duas alíneas, dispõe sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla espera a ser cumprida no tempo: a anual e a nonagesimal. (SABBAG p. 99, 2016)

Marcelo de Araújo Aranha (2006) expõe:

O princípio da anterioridade no direito tributário está associado ao princípio da "não-surpresa tributária", evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se, pois também o contribuinte, empresário ou não, necessita de planejamento para dar continuidade a suas atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar.

(...)

Logo, o princípio da anterioridade consiste na necessidade de a lei, que institui ou que aumenta tributo já instituído, dever de ser publicada antes do início do exercício em que ela será aplicada; já o princípio da anualidade consiste na necessidade de as alterações na legislação tributaria, representadas pela instituição do novo tributo ou pela majoração do já existente, serem objetos de disposição da lei de diretrizes orçamentárias, sob pena de proibição para a aplicabilidade da respectiva norma, ainda que tenha sido publicada antes do início do exercício financeiro. (ARANHA, 2006)

Andrei Pitten Velloso (2010) destaca a importância do princípio em comento:

Antes de tudo, registramos que ele não se confunde com o extinto princípio da anualidade tributária, o qual condicionava a exigência dos tributos à sua prévia inclusão no bojo da lei orçamentária.

Atualmente, vige o princípio da anterioridade, que é consagrado nos arts. 150, III, b e c, e 195, § 6º, da CF.

Ele amplia a tutela à segurança jurídica conferida pelo princípio da irretroatividade tributária. Mas ao invés deste, que é voltado ao passado, dirige-se ao futuro, assegurando aos contribuintes interregnos mínimos para terem conhecimento das modificações na legislação tributária e para adequarem-se a elas, antes que a nova lei possa começar a incidir.

É certo que a Constituição veda aos entes políticos "cobrar" tributos antes de decorridos esses interregnos mínimos, mas o que ela realmente obsta, segundo pacífico entendimento doutrinário e jurisprudencial, é a própria incidência da norma tributária, impondo uma *vacatio legis* mínima às leis tributárias gravosas. (VELLOSO, 2010)

Apesar da comprovada segurança jurídica que a anterioridade tributária leva ao contribuinte, alguns tributos não se sujeitam a este ditame. Impostos ditos como extafiscais, como por exemplo: o Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto dos Produtos industrializados e; Imposto de Operação Financeira; são algumas das exações enumeradas no artigo 150, parágrafo primeiro da Carta Magna, que não necessitam respeitar o lapso temporal previsto nos parágrafos anteriores.

Vitor Antônio Oliveira Baia (2014) explica sobre a questão:

Os impostos de importação (II) e de exportação (IE), diante do caráter regulatório que exercem na economia de um país, constituem exceção ao princípio da anterioridade, conforme dispõe o art. 150, § 1º da Constituição da República de 1988, por serem revestidos de caráter extrafiscal.

(...)

Quanto ao imposto sobre operações de crédito (IOF), tem-se a mesma lógica aplicada aos dois anteriormente citados, ou seja, também constitui plena exceção à anterioridade tributária, nos mesmos moldes dos sobreditos art. 150, § 1º, e art. 62, § 2º, ambos da Constituição da República de 1988. (BAIA, 2014)

Gustavo Rodrigo Picolin (2007) resume a importância para o Fisco de haver estas exceções

Existem casos em que a própria Carta, objetivando dar maior flexibilidade a determinados tipos de impostos, que recebem a denominação de “extrafiscais”, afastou a aplicação do princípio sob enfoque. Outros em que, pela urgência da situação, excepciona-se o princípio (instituição de empréstimos compulsórios em caso de guerra externa ou calamidade pública). Mas é bom que se frise que são situações excepcionais, específicas e exaustivamente disciplinadas no texto constitucional. Para além delas todos os demais tributos estão submetidos ao princípio da anterioridade. A Constituição estabelece as exceções ao princípio da anterioridade da lei fiscal, tornando possível à cobrança de tributos como os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios por motivo de guerra ou em razão de calamidade pública, dada a urgência da situação a exigir imediatos recursos (art.148, I) e a concessão emitida ao poder executivo para alterar as alíquotas dentro dos limites impostos pela lei do Imposto de importação e exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários (art.153, §1º). (PICOLIN, 2007)

Mesmo com as exceções que exercem o caráter regulatória dos setores econômicos do Brasil, o princípio da anterioridade tributária, para fins de garantia ao contribuinte, representa uma importante ferramenta para o planejamento tributário dos governados face as instituições tributárias perpetradas pelos governantes.

2.2.3- Princípio da Isonomia

Disciplinado no artigo 150, III, da Constituição federal, o princípio da isonomia tributária proíbe o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. O preceito em tela, que tem como fundamentação primária o conteúdo correspondente ao princípio da isonomia previsto no artigo 5 da Carta Magna, evita que eventuais administrações favoreçam tributariamente determinados grupos, a partir das suas convicções particulares.

Nesse ponto, Eduardo Sabbag (2016, p.141 e 142) expõe:

Daí se dizer que o legislador infraconstitucional, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária – e o decorrencial postulado da capacidade contributiva, a ser estudado adiante -, deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de

sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem. (SABBAG, p. 141 e 142, 2016)

Douglas Duarte Moura (2015) traça um paralelo entre a isonomia apresentada pelo artigo quinto da Carta Magna e a previsão específica do direito tributário:

A Constituição Federal consagrou esse princípio em termos amplos em seu artigo 5º, e firma, no campo da tributação, lei proibindo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem tratamento distinto entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Determinado contribuinte somente poderá ser tratado de maneira desigual em situações que a lei estabeleça tal diferenciação, como é o caso do atendimento ao princípio da capacidade contributiva, que deverá ser adotado sempre que possível, conforme preceitua a própria Carta Magna em seu artigo 145.

Na seara tributária, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Não deve exigir-se que todos paguem o mesmo tributo. Logo, na área da tributação o princípio da isonomia às vezes parece chocar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que não ocorre. Pelas próprias normas constitucionais estabelece-se que deverá ser adotado o princípio que garanta maior possibilidade de defesa e resguardo do patrimônio do cidadão contribuinte. (MOURA, 2015)

Kiyoshi Harada (2007) atenta que o princípio da isonomia somente será aplicado se os sujeitos nelas inseridos façam parte da mesma relação fática. Caso haja motivo lógico pelo tratamento diferencial previsto em determinada lei, não há que se falar de desrespeito ao princípio em questão. Eis o exemplo:

Convém não confundir, também, o princípio jurídico da isonomia, voltado para o legislador, com a errônea interpretação ou aplicação de texto legal, gerando situação de desigualdade em confronto com as soluções dadas aos vários outros casos concretos sobre o mesmo assunto. Na prática é muito comum depararmos com situações que aparentemente estariam afrontando o princípio da igualdade. Por exemplo, às vezes, sobrados germinados de idêntico padrão, tamanho e idade aparente têm os valores venais fixados de forma diferente para efeito de lançamento de IPTU provocando impugnação daquele proprietário contemplado como valor maior em relação ao prédio do vizinho (R\$400.000,00 x R\$300.000,00). Pode-se afirmar que no caso houve violação do princípio da igualdade? A resposta negativa se impõe, porquanto a legislação municipal que elege critérios objetivos para apuração do valor venal de cada imóvel não permite distinguir imóveis em situações iguais. O que houve, no caso, é o erro do lançador que extrapolou o valor venal ou subavaliou o imóvel. Outro exemplo: limite de potencial construtivo para efeito de expedição do alvará de edificação. Proprietário de terreno pleiteia a concessão do mesmo índice de potencial construtivo fazendo prova documental de que seu vizinho obtivera alvará autorizando construção de área maior do em relação ao terreno de sua propriedade de idêntico tamanho com as mesmas características. Não há na legislação municipal qualquer

preceito legal permitindo potencial construtivo maior ou menor baseado em critério subjetivo. O que existe neste caso é o erro do agente público responsável pela análise e expedição do alvará de edificação. (HARADA, 2007)

Diante da explicação dos citados autores, o princípio da isonomia tributária, diante de determinadas relações com pertinência fática, representa uma garantia individual aos contribuintes de não serem tratados de forma desproporcional pelo Fisco.

2.2.4 – Princípio da Irretroatividade

Com previsão no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, o princípio da irretroatividade tributária proíbe a exigência de tributos em relação a fatos geradores acontecidos anteriormente a vigência da lei que o instituiu ou majorou.

Nesse sentido expõe Adriano Martins Pinheiro (2010):

Como posto à vista, a Constituição Federal, objetivando a segurança jurídica, inseriu lineamentos que limitam o poder de tributar, submetendo todo o ordenamento infraconstitucional aos princípios balizadores. Dentre eles consagrou o princípio da irretroatividade da lei. Foi o que citamos inicialmente acerca da vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (artigo 150, III, “a”). (PINHEIRO, 2010)

Nota-se que o princípio da irretroatividade tributária caminha paralelamente com os aspectos atinentes a segurança jurídica. Assim Eduardo Sabbag (2016, p. 201 e 202) exemplifica a questão:

A irretroatividade conecta-se a própria ideia do Direito, trazendo o timbre da segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

(...)

Se o Estado de direito alia-se de modo íntimo a legalidade em prol da segurança jurídica, não se pode menosprezar o fato de que tal lei deve ser sempre aplicada para o futuro, sob pena de sua aplicação retroativa fazer ruir o Estado de Direito. (SABBAG, p. 201 e 202, 2016)

Caso a retroatividade tributária fosse regra no ordenamento pátrio, evidentemente que grande parte da massa contribuinte nacional enfrentaria diversos problemas na efetivação de seus respectivos planejamentos tributários.

A efetivação das exações sobre os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência a lei, geraria um grave atentado à segurança jurídica e afetaria diretamente a propriedade dos contribuintes envolvidos. Desta forma, a irretroatividade tributária representa uma importante ferramenta de garantia aos envolvidos.

2.2.5 – Princípio da Vedação ao Confisco

Foi visto que o tributo só poderá ser instituído ou majorado mediante previsão legislativa, de acordo com as regras constitucionais constantes nas competências dos entes tributantes. Observou-se que a citada lei provocará os efeitos após um determinado lapso temporal, conforme as disposições constitucionais atinentes ao princípio da anterioridade.

Paralelo a isso, determinou-se que a cobrança e a instituição do tributo deverá ser isonômica, respeitando a capacidade contributiva dos sujeitos passivos à respectiva exação. Por fim, analisou-se que a irretroatividade tributária representa um importante instrumento de segurança jurídica aos contribuintes, principalmente no que tange ao planejamento tributário.

Entretanto, apesar das citadas limitações ao poder de tributar, o princípio da vedação ao confisco surge como aparato essencial para que a carga tributária seja acessível ao pagamento do contribuinte. Com previsão expressa no artigo 150 (inciso IV) da Constituição Federal, veda-se ao poder estatal utilizar a máquina tributária para fins confiscatórios.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag (2016, p. 239-240) expõe:

Nesse passo, nota-se, igualmente, a recorrente menção ao aniquilamento total da propriedade particular como a demarcação do limite confiscatório – o que é deveras simplista –, na tentativa de bem definir o conceito. A dificuldade surge, por exemplo, quando se enfrentam os casos de mutilação parcial da propriedade, tornando fluida a indicação de qualquer parâmetro demarcatório da fronteira do confisco na tributação.

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o efeito de confisco, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade -, além de estribar-se na guarida do direito de propriedade, igualmente de matriz fundamental”, (SABBAG, p. 239-240, 2016)

Rodrigo Aiache Cordeiro (2006) complementa:

Esta vedação constitucional do confisco tributário nada mais representa senão a coibição, pela *Lex Legum*, de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. (CORDEIRO, 2006)

Eduardo Sabbag (2016, p.240) menciona que a prática confiscatória esteve presente desde a Roma Antiga, especificamente durante o período em que o poder estatal romano utilizava-se das guerras e de suas respectivas conquistas para se apropriar dos bens estrangeiros como forma de punição e restituição dos prejuízos sofridos com os custos das guerras.

Grande parte das obras relatam que a partir do século XI, os povos europeus, representados pela classe burguesa, movimentaram-se no sentido de criar limitações ao poder absolutista exercido pelos governantes na época. Na Inglaterra Antiga, obras como a Magna Carta, Petition of Right, Habeas Corpus act, Bill of Rights, entre outras, representaram o primeiro escopo legal do surgimento do não-confisco.

Nesse sentido, Evander de Oliveira Silva (2014) explica a importância da Magna Carta Inglesa como ferramenta limitadora dos abusos cometidos pelos governantes e seus sucessores:

A Magna Carta traz 63 cláusulas sobre diversas matérias, incluindo a posição da Igreja Católica na Inglaterra, que o Rei seria menos severo com os barões, várias disposições sobre o sistema jurídico inglês. Estabeleceu que as leis seriam boas e justas, que todos teriam acesso às cortes e que custos e dinheiro não deveriam ser um empecilho caso alguém quisesse discutir um problema nessas cortes. A nova lei dizia que o Rei não poderia mais criar impostos ou alterar as leis sem antes

consultar o Grande Conselho, órgão que seria integrado por representantes do clero e da nobreza. Também afirma nos dispositivos finais como ela seria posta em prática. 25 barões ficaram responsáveis de ter certeza que o Rei a respeitaria, e que poderiam usar da força se necessário.

A Magna Carta também é considerada um marco constitucional importante, o primeiro da história europeia, servindo inclusive de base para que outros países elaborassem suas próprias Constituições. Foi também o marco do sistema common law inglês. Ela foi continuamente revisada para adaptar-se ao contexto de cada época, mas até hoje algumas disposições originais integram as leis inglesas. (SILVA, 2014)

Interessante é o ponto relatado pelo tributarista Fernando Facury Scaff (2015) que denota o surgimento da Magna Carta como fator primordial ao início da limitação do poder estatal de tributar. Eis os trechos:

De todo modo, este é o primeiro documento para a consagração inicial do *status libertatis*, onde os governados delimitam o poder do soberano. Isto se deu também em face da limitação financeira da arrecadação, tendo sido criado um instrumento através do qual as receitas do Rei deveriam ser autorizadas pelo “Conselho Geral do Reino”, que equivaleria, na contemporaneidade, ao Parlamento. Trata-se do embrião do Princípio da Legalidade Tributária.

Pode-se verificar na fórmula acima transcrita alguns embriões de institutos jurídicos que se tornariam muito utilizados em épocas posteriores, tais como: (a) o da publicidade dos atos, (b) da necessária justificativa para os atos convocatórios, (c) da intimação pessoal dos convocados, e outros de importância crucial nas etapas posteriores de nossa civilização. A ideia é que se debatesse e, se fosse o caso, autorizasse a arrecadação extraordinária de receitas para a manutenção do Rei, que indiscutivelmente se encontrava submisso àquela assembleia feudal. E em todos esses casos a tributação deveria ser razoável — o que indica outro embrião de um preceito bastante comentado nos dias atuais, que é o da (d) razoabilidade ou da proporcionalidade. O Rei deveria se manter com suas *receitas patrimoniais*, isto é, daquelas que decorressem da exploração de suas terras e bens, dentre eles as *corveias*. Receitas adicionais, só se houvesse a aprovação daquela assembleia, o que indica um embrião do (e) Princípio da Legalidade Tributária. (SCAFF, 2015)

Com o surgimento da Idade Moderna, juntamente com a ascensão da burguesia no comando político das nações, as práticas costumeiras do período absolutista dão espaço a uma constituição escrita e garantidora dos direitos fundamentais da primeira geração. Esses direitos basicamente limitam o poder estatal, principalmente no que tange a matéria tributária.

Manoel Felipe Borges de Lima Dantas (2014) relata sobre o contexto histórico do surgimento da primeira geração dos direitos fundamentais:

A primeira geração é caracterizada pela promoção dos direitos a liberdade. Liberdade, no sentido de oposição ao excesso de poder estatal.

O Estado, naquela época, bem diferente do que é observado atualmente com a consagração do Estado Constitucional de Direito, apresentava uma égide absolutista. Como já observado no capítulo anterior, o chamado Antigo Regime, caracterizava-se pela centralização político-jurídica nas mãos do rei. A centralização incorre no poder ilimitado, na máxima interferência nos setores econômicos e de produção (alto grau de intervencionismo), na criação indiscriminada de leis e tributos, entre outras arbitrariedades.

As camadas populares (nesse contexto mais especificamente a burguesia) necessitavam de aparatos que diminuíssem a intervenção estatal no seu dia-a-dia. Assim, com a ascensão dos ideais liberais, juntamente com as correlatas revoluções (destaca-se principalmente a francesa), surgem as primeiras manifestações que dão ensejo ao advento dos direitos de primeira geração.

Desta forma, cria-se mecanismos de resistências ao Poder Público. Consubstancia-se a obrigação negativa estatal em prol dos direitos civis e políticos do homem.

Com a consolidação do Estado Liberal e dos direitos de primeira geração, a limitação do Estado era algo perfeitamente factível. A limitação era tanta, que em diversas sociedades, principalmente as de cunho ideológico liberal, a intervenção era mínima, incidindo apenas em setores essenciais da sociedade. (DANTAS, 2014)

Diante do contexto apresentado, que as limitações da atuação estatal atingiam principalmente a cobrança dos tributos, o princípio do não confisco, ao decorrer do tempo, apresentou instrumento essencial nas constituições e eis das sociedades posteriores.

No Brasil, mesmo em tempos anteriores ao período constitucional contemporâneo, já havia indícios, em alguns decretos e leis esparsas, o esboço do não confisco em algumas situações concretas. Eduardo Sabbag (2016, p.241 e 242) traz um breve resumo cronológico do instituto em comento, eis o trecho:

“1. Constituição de 1824 (art. 179, n.20): o texto constitucional do Império, ainda que calcado em disposição protetiva – “(...) *não haverá em caso algum confiscação de bens, (...)*” -, foi idealizado por representantes da aristocracia rural, os mais interessados em coibir o confisco de bens, que surgia com inequívoca ideia de penalização, como resultado da prática de um ato ilegal;

2. Constituição de 1934 (art. 113, n.29): à semelhança da previsão constante da Carta anterior, o confisco continuava sendo vedado, agora em dispositivo igualmente proibitivo de outras situações, v.g, pena de morte, pena de banimento e de caráter perpétuo. Frise-se que

na Carta Magna de 1934, estabeleceu-se, pela primeira vez, a indicação de parâmetros objetivos para a caracterização do efeito do confisco na tributação, conforme se lê no art. 185: *“Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.”*;

3. Constituição de 1946 (art. 141, § 31): seguindo a trilha da proibição do confisco, da Carta Política pretérita, este texto, continuando a associar o confisco à apropriação de bens, trouxe a possibilidade de sequestro e perdimento de bens nos casos de enriquecimento ilícito na função pública;

4. Constituição de 1967 (art. 150, § 11) e Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 153, § 11 e § 12): acabou por reproduzir a ideia do texto precedente, com pequenas alterações;

5. Emenda Constitucional n. 11/78 (art. 153, § 11) : afastou o vocábulo confisco do dispositivo anterior, que tratava da proibição da pena de morte, banimento e caráter perpétuo.” (SABBAG, p. 241 e 242, 2016)

Com o advento da Constituição de 1988, as disposições acerca da proibição do confisco ganham contornos de princípio. Como visto anteriormente, é latente a posição doutrinária referente a consolidação do não confisco na seara financeira e tributária. A jurisprudência é harmônica neste sentido.

No Agravo Legal de n. 3117995, interposto perante o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, a turma julgadora considerou inconstitucional o estabelecimento da multa no valor de 100% (cem por cento) do tributo inadimplido:

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. MULTA FISCAL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. EXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO STF. 1. O cerne da questão reside na existência de efeito confiscatório em multa fixada no valor de 100% (cem por cento) do montante do imposto devido a título de ICMS. 2. Aplicabilidade do princípio do não confisco à multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. Entendimento jurisprudencial da Suprema Corte no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido. 4. Precedentes: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. 5. Agravo improvido, por maioria. (TJ-PE - Agravo AGV 3117995 PE (TJ-PE), Data de publicação: 31/10/2013).

No Agravo Regimental de n. 3517668, interposto perante o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, a turma julgadora, mantendo o precedente interpretativa, considerou improcedente o recurso interposto pelo Estado de Pernambuco contra a decisão que diminui o valor da multa de 200% (duzentos

por cento) para 100% (cem por cento), decorrente ao desrespeito ao princípio do não confisco:

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. REDUÇÃO DE MULTA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. PRECEDENTES UNÂNIMES DOS TRIBUNAIS. 1. Constata-se a interposição de Recurso de Agravo interposto pelo Estado de Pernambuco contra decisão monocrática proferida por esta relatoria nos autos dos Embargos à Execução que, com supedâneo no art. 557, caput, e §1º do CPC, c/c o art. 74, VIII, do RI/TJ-PE, deu provimento parcial a apelação, reformando a sentença apenas para reduzir a multa aplicada de 200% para 100%, mantendo a sentença monocrática nos seus demais termos. 2. A multa de 200% mostrou-se violadora dos princípios do não-confisco, da razoabilidade e proporcionalidade, visto que equivale à montante maior do que o valor integral da dívida. 3. O princípio constitucional da vedação de confisco aplica-se também às multas decorrentes de obrigações tributárias. 4. Uma vez que a multa moratória, no direito tributário, não substitui a obrigação principal - pagar o tributo - mas, com ela coexiste, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória do direito privado. Sua natureza é estritamente punitiva. 5. Com a inexistência de fato novo relevante, a simples rediscussão da matéria foge a alçada do recurso intentado, a jurisprudência é uníssona não albergando a recorribilidade das decisões já apreciadas fora do recurso específico para tal. Manifestam-se neste sentido tanto o Tribunal local como os Tribunais Superiores. 6. Agravo conhecido e não provido. (TJ/PE AGV 3517668 - Data de publicação: 06/01/2016).

Em virtude do posicionamento adotado tanto pela doutrina quanto a jurisprudência, o princípio do não confisco tributário tem o condão de evitar eventuais arbitrariedades do poder público sobre o patrimônio particular dos contribuintes sujeitos a exação.

3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 – Conceito de Tributo

A conceituação do termo "tributo" apresenta-se como uma faceta primordial para o entendimento do sistema tributário nacional. O artigo 3 do Código Tributário Nacional conceitua da seguinte forma: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Apesar de o conceito legal possibilitar o entendimento objetivo do instituto, renomados doutrinadores utilizam da fragmentação conceitual para explicar detalhadamente a estrutura matriz do tributo na égide do ordenamento nacional. Para facilitar a compreensão do tema, torna-se necessário a adoção da mesma didática doutrinária.

a) Prestação Pecuniária:

Eduardo Sabbag (2017, p.418) explica que o tributo só poderá ser pago mediante dinheiro (moeda corrente nacional) sendo vedada a prestação por bens.

Eis o mencionado trecho:

O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. O art. 3 do CTN, em sua parte inicial, dispõe que "o tributo é prestação pecuniária em moeda (...)". Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o tributo in natura (em bens) ou o tributo in labore (em trabalho ou em serviço).

(...)

A pecúnia representa a prestação em dinheiro, em moeda corrente (Real, no Brasil). (SABBAG, p. 418, 2017)

b) Compulsória:

Hugo de Brito Machado (2013, p.57-58) expõe que a compulsoriedade representa a ausência do fator vontade na incidência da tributação. O citado autor ainda relata que as prestações compulsórias não podem ser limitadas

apenas a obrigatoriedade do cumprimento da obrigação, exemplificando que as obrigações contratuais também são de observância obrigatória pelas partes envolvidas. A diferença decorre que a compulsoriedade das obrigações tributárias decorrem por lei e as contratuais pela autonomia da vontade dos contraentes:

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

(...)

Não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou ex lege, e contratuais, ou decorrentes da vontade.

(...)

É certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. (MACHADO, p. 57-58, 2013)

c) Diversa de Sanção:

Neste ponto, o legislador resolveu separar o tributo da multa. Sacha Calmon (2015, p.377) expõe:

É notável a cláusula 'que não constitua sanção de ato ilícito' porque permite extremar o tributo das multas. Se não se fizesse essa ressalva, o conceito ficaria ambíguo -e, pois cientificamente inútil - por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa do direito público (CALMON, p. 377, 2015)

Eduardo Sabbag (2016, p.420 e 421) delimita estrutura conceitual entre tributo e multa. Para o nobre doutrinador, a tributação decorre do poder fiscal, enquanto a multa fundamenta-se no poder sancionatório decorrente de um descumprimento. Complementando seu ponto, no âmbito tributário, o tributo

é devido após a ocorrência do fato gerador e a multa é recolhida após o descumprimento da obrigação tributária. Eis o trecho da explicação:

Tal comando vem corroborar a distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária. O primeiro, id est, o tributo, funda-se no poder fiscal; a multa, por sua vez, no poder de punir. São, igualmente, prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo suportar as duas consequências patrimoniais. Noutra vertente, dir-se-ia que o pagamento do tributo, se realizado a destempo, não inibe a incidência de multa, exceto no contexto de denúncia espontânea (art. 138 do CTN) (SABBAG, p. 420 e 421, 2016)

Face a exposição apresentada pelos doutrinadores, percebe-se que a expressão "prestação diversa de sanção" é distinguir os dois institutos em apreço.

d) Instituída por Lei:

O termo é decorrência direta do princípio da legalidade. A representação impõe que as relações tributária serão regidas essencialmente pela norma legislativa, indicando assim uma obrigação ex lege.

Eduardo Sabbag (2016, pág 422) falando sobre o tributo, expõe que o "seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante".

Hugo de Brito Machado (2013, pág 61) relata o tipo de lei que institui o tributo:

A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que há de exigir lei complementar para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, III, a, da CF, traçado normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto. (MACHADO, p. 61, 2013)

e) Atividade Administrativa Plenamente Vinculada:

Corresponde que a exigibilidade do tributo, além da necessidade de previsão expressa por lei, deverá respeitar um procedimento instituído por esta através de uma pessoa jurídica dotada de referida competência.

Parafraseando Eduardo Sabbag (2016, p. 422 e 423), o referido autor informa que o lançamento é o instrumento para esse procedimento. Eis o trecho:

(...) o lançamento mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (quantum debeantur) e qualificar (an debeatur) a obrigação tributária que lhe é preexistente. (SABBAG, p. 422 e 423, 2016)

3.2 – Classificação dos Tributos

A classificação das espécies tributárias é um tema de bastante debate e divergência entre os doutrinadores brasileiros. A divergência começa na contradição existente entre as normatizações que tratam o tema.

De um lado temos o artigo 145 da Constituição Federal e o artigo 5 do Código Tributário Nacional que só consideram como tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

CF/Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

CTN/Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Do outro lado temos o artigo 149 e 149-A da Constituição Federal, que além das espécies citadas, considera-se como tributo também as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Eis o dispositivo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das

categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[..]

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).

Face a dicotomia apresentada nos dispositivos em comento, a doutrina reagiu de forma semelhante em estabelecer diversas classificações, a saber: bipartite, tripartite, quadripartite e quimpartite.

Os teóricos da bipartição consideram como tributos, os vinculados e os não vinculados. Os tributos vinculados são aqueles em que necessariamente o fato gerador dele deverá estar necessariamente ligado a uma ação estatal, enquanto os 'não vinculados' não tem seu fato gerador ligado a uma determinada ação estatal. Na visão de Rafael Mendes de Souza (2009):

A divisão bipartida, bipartite, dicotômica, dualista ou clássica leva em consideração a relação do tributo com a atividade estatal. Estando o tributo vinculado a uma atividade estatal podemos chamá-lo de tributo vinculado. Fazem parte deste grupo as taxas e as contribuições de melhoria. No caso das taxas temos a prestação de serviços específicos e divisíveis ao contribuinte ou o exercício do poder de polícia. Na contribuição de melhoria temos a realização de uma obra pública que gera valorização do imóvel do contribuinte. Nesses casos é possível constatar que existe uma atuação Estatal relativa ao contribuinte, a exigência do tributo só é viável nessa hipótese. Os impostos são exemplos do segundo conjunto da teoria dicotômica, o grupo de tributos não vinculados a uma atividade Estatal. A cobrança dos impostos não guarda relação com uma atuação do Estado, e sim como uma grandeza mensurável relativa ao contribuinte. (SOUZA, 2009)

A teoria tripartite, baseada nos artigos 145 da Constituição Federal e 5 do Código Tributário Nacional, consideram como tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Importante destacar que os teóricos desta corrente não abominam a existência dos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais; para eles estas duas espécies, poderão ser enquadradas como taxa ou imposto, a depender do fato gerador relacionado.

Para Alan Saldana Luck (2011):

A segunda teoria é a chamada tripartite, também conhecida como tripartida ou tricotômica, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal classificação se lastreia, sobretudo, na própria redação da Constituição Federal, (art. 145) e do Código Tributário Nacional – CTN (art. 5º). Ressalte-se que tal teoria acaba sendo um desdobramento da teoria bipartida, vez que ou o tributo é vinculado (ao serviço público ou ao poder de polícia, no caso de taxas ou à obra pública, nos caso das contribuições de melhoria) ou não é vinculado a qualquer atividade estatal. Dentro dessa lógica, o fato gerador é o único elemento capaz de determinar as espécies tributárias, inexistindo quarta espécie de fato gerador. Donde se conclui que, para os adeptos da tripartição dos tributos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, enquadrados nas espécies taxa ou imposto, dependendo da análise do correspondente fato gerador. (LUCK, 2011)

A corrente quadripartite é a menos aceita doutrinariamente. Hugo de Brito Machado, grande percussor desta teoria, nega a classificação do empréstimo compulsório em tributo, pois ao contrário dos outros tributos onde o Estado recebe definitivamente o recurso; no empréstimo compulsório, diante do seu caráter restitutivo, o Estado acaba não adquirindo de forma definitiva o recurso inicialmente pretendido.

Arthur Urbano Ermoli (2014) disserta:

Outra teoria presente na doutrina, é a classificação de tributos segundo um critério de 4 espécies, ou seja, teoria quadripartite ou quadripartida, que classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. O nobre doutrinador Luciano Amaro, também adepto dessa teoria, destaca-se por uma observação peculiar que outros autores normalmente não fazem no tocante à classificação, que é o fato de classificar as contribuições de melhoria como pertencentes à categoria das taxas, deixando a classificação de tributos da seguinte forma: “impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. (ERMOLI, 2014)

A teoria quimpartite, abraçada majoritariamente pela doutrina pátria e lastreada no artigo 149 e 149-A da Constituição Federal, incluem no rol dos tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Arthur Urbano Ermoli (2014) expõe:

Também adere a quimpartida Eduardo Sabbag que faz a seguinte observação: “É importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art.149, CF) -, ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como

ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.” Assim, é possível concluir que há muitas variações doutrinárias quanto ao critério de classificação dos tributos e que as mesmas poderão mudar com o passar do tempo, conforme o nível de aprofundamento que cada doutrinador adotar. (ERMOLI, 2014)

Marly Moreira Couto Criaes (2013) relata, através dos precedentes adotados pelo Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, que a teoria quipartite é considerada a mais harmônica tendo em vista a interpretação adotada pela jurisprudência brasileira. Eis os trechos:

No Recurso Extraordinário n°. 138.284/CE, voto do Ministro CARLOS VELLOSO, foi à primeira vez que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre as espécies tributárias na sistemática da Constituição Federal de 1988. Vejamos:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4°), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4°), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5°, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)”[44].

Esclarece o Ministro CARLOS VELLOSO, no seu voto, que a contribuição de melhoria é espécie do gênero contribuições.

No Recurso Extraordinário n°. 146.733/SP, no voto do Relator Ministro Moreira Alves, as espécies tributárias são:

“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”[45]. (sublinhado do autor)

O entendimento do Recurso Extraordinário n°. 138.284/CE foi reiterado na ADI n°. 447-6/DF[46], e se manteve em julgados[47], sendo o

entendimento que predomina e o qual entendemos ser a posição do Supremo Tribunal Federal^[48].

Desta exposição, denota-se que o Supremo Tribunal Federal adota a teoria quadripartite, em que as espécies de tributo são: impostos, taxas, contribuições, e o empréstimo compulsório. As contribuições são gênero que tem como espécies: de melhoria, sociais, que compreende a de seguridade social, outras de seguridade social e sociais gerais, e as especiais, que compreende, de intervenção no domínio econômico e as corporativas.

Utilizou como critério a hipótese de incidência. (CRIALES, 2013)

Tendo em vista o posicionamento adotado pelos tribunais superiores do Brasil, parece correto a adoção da teoria quipartite no âmbito da classificação dos tributos. Desta forma, são considerados tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

4. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO – IPTU

4.1 – Sujeito Ativo

Antes de analisarmos a sujeição ativa e passiva do IPTU, necessário se faz o estudo preliminar dos sujeitos dentro do contexto tributário. O sujeito ativo e o sujeito passivo, quando se trata de matéria tributária, referem-se as partes integrantes da obrigação tributária.

Conforme ensinamento de Eduardo Sabbag (2016, p. 756), a obrigação tributária é composta de quatro elementos, são eles: o sujeito passivo, o sujeito ativo, o objeto e a causa.

O sujeito ativo da relação tributária corresponde ao credor desta obrigação, materializado, em regra geral, nos entes tributantes da administração Direta (união, estados, Distrito Federal e Municípios), conforme interpretação legislativa do artigo 119 do Código Tributário Nacional.

Eduardo Sabbag (2016, p. 756 e 757), indo além do conceito estabelecido pelo artigo 119 do CTN, expõe que o sujeito ativo é dividido entre o sujeito ativo direto e o indireto. O sujeito ativo direto representa os entes tributantes detentores da competência de instituir o tributo, enquanto o sujeito ativo indireto corresponde as entidades dotadas de capacidade para arrecadar e fiscalizar os tributos. Eis o trecho:

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.

(...)

As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7 do CTN).

Posto isto, há dois tipos de sujeitos ativos: o direto e o indireto.

- a) Sujeito ativo direto: são os entes tributantes – União, estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código civil, lei n. 10.406/2002) – detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição do tributo.

- b) Sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização do tributo.” (SABBAG, p. 756 e 757, 2016)

Miguel Sacha Calmon Navarro Coelho (2015, p.599) critica veementemente a conceituação trazida pelo legislador e expressada no Código Tributário Nacional. Segundo o renomado autor, o conceito sucinto de capacidade ativa trazida pelos artigos em comento, é insuficiente no diagnóstico de todas as relações jurídicas tributárias:

A insuficiência do artigo é gritante. Por primeiro, ignora a diferença entre a competência para legislar sobre relações jurídico-tributárias e a capacidade para lançar e receber tributos na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária (que se instaura como ocorrência do fato gerador a teor do art. 133, S 1,c/c o art. 139do CTN). São categorias bem diversas. A competência tributária revela uma aptidão legislativa ou regulamentar (emissão de comandos normativos). A capacidade tributária desvela relação jurídica entre os sujeitos ativos e passivos em cópula obrigacional. Obviamente, o ente político investido da competência para legislar pode ser, ao mesmo tempo, o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. A União, v.g, compete legislar sobre o imposto de renda. A um só tempo ela é o sujeito ativo, o *accipiens* da obrigação tributária deste imposto. Todavia, nem sempre é assim. A competência para instituir contribuições sociais previdenciárias é da União Federal, mas a capacidade tributária ativa para exigí-las e recebê-las é da autarquia previdenciária responsável pela seguridade social, ente diverso, portanto, do que detém a competência legislativa, do que institui e, por isso, torna exigíveis tais contribuições. (COELHO, p. 599, 2015)

Diante deste trecho, o autor exemplifica situações em que nem sempre o ente será detentor da competência legislativa do para instituir o tributo e para exigí-lo. Desta forma, Sacha Calmon (2015, p.599 e 600) finaliza:

De resto, por serem as contribuições especiais, inclusive as sociais, tributos finalísticos, quase sempre atribuídos a entes paraestatais, públicos e privados, o desvio das receitas delas advindas para as burras da União caracteriza desvio de finalidade, acarretando para o administrador público, autor da trestinação, o enquadramento no crime de responsabilidade. Não há, necessariamente, identidade entre competência legislativa que institui o tributo e a capacidade para figurar no polo ativo da relação (obrigação) tributária. Em segundo lugar, muitas vezes, pessoas jurídicas de Direito Privado (SESI, SESC, SENAI, etc) e até mesmo pessoas naturais (titulares de tabelionatos) se apresentam como sujeitos ativos de obrigações tributárias. E, no entanto, não são: (a) pessoas jurídicas de Direito Público e, muito menos, (b) titulares de competência para exigir em sentido legislativo o cumprimento das obrigações nas quais figuram como sujeitos ativos. (COELHO, p. 599, 2015)

Nesse passo, Hugo de Brito Machado (2013, p.142) leciona:

Na verdade, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do CTN, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. (MACHADO, p. 142, 2013)

Seguindo a mesma linha, Regina Helena Costa (2015, p. 212) expõe:

A norma contida no art. 119 encontra-se defasada a vista do ordenamento jurídico atual, e em dissonância com o próprio art. 7 do CTN, especialmente seu parágrafo terceiro. Isto porque o sujeito ativo da obrigação tributária não se resume a pessoa jurídica de direito público. Como já examinado quando do trato dos temas da competência tributária e da capacidade tributária ativa, sujeitos ativos da obrigação tributária são as pessoas físicas e também as pessoas que delas receberam a capacidade tributária ativa mediante delegação. (COSTA, p. 212, 2015)

A luz do entendimento doutrinário, parece mais correto interpretar o artigo 119 do Código Tributário Nacional em sintonia com o artigo sétimo do mesmo diploma. Desta forma, o sujeito ativo da obrigação tributária será a pessoa titular do direito de exigir ou cobrar o tributo, independentemente se esta tiver a personalidade jurídica de direito público.

No âmbito do IPTU, à luz do artigo 156, I da Constituição Federal e das regras constitucionais de competência tributária, o sujeito ativo desta exação será dos Municípios e do Distrito Federal (por conta deste ente atrair os impostos estaduais e municipais). Nesse sentido, Regina Helena Costa (2015, p. 405) expõe:

O art. 156 estatui competir aos Municípios sua instituição, sendo que seu S 1, na redação dada pela EC n.29, de 2000, preceitua:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana (COSTA, p. 405, 2015)

Interessante é o questionamento levado pelo professor Eduardo Sabbag (2016, p. 1116) sobre a possibilidade da União figurar na polo ativo das relações tributárias que envolvam o IPTU. Fundamentando no artigo 147 da Carta Magna, ele expõe que os territórios federais não divididos em Municípios deverá ter seu IPTU instituído pela União. Eis o trecho em comento:

No entanto, no caso de o IPTU ser instituído por um hipotético território não dividido em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, conforme determina o art. 147, parte inicial, da CF, com a edição de uma oportuna lei federal. (SABBAG, P.1116, 2016)

Levando como base a explicação de Eduardo Sabbag (2016, p.1116), o IPTU é em regra um imposto de competência municipal, podendo ser instituído pelo Distrito Federal em decorrência da competência cumulativa e eventualmente pela União nas hipóteses de serem criados territórios federais não divididos em municípios.

4.2- Sujeito Passivo

O polo passivo da relação tributária é representado pela parte devedora da obrigação tributária. O devedor será especificamente a pessoa ou o ente designado ao pagamento da prestação tributária, seja ela principal ou decorrente de uma obrigação acessória.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag (2016, p.761) disserta:

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico - tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação interasubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos. (SABBAG, p. 761, 2016)

Hugo de Brito Machado (2013, p. 145) complementa:

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto. (MACHADO, p. 145, 2013)

O parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional delimita o sujeito passivo em duas vertentes: o contribuinte e o responsável. Grande parte da doutrina classifica o contribuinte como sujeito passivo direto e o responsável como sujeito passivo indireto.

Eis a explicação de Eduardo Sabbag (2016, p.762):

Prosseguindo-se no estudo da sujeição passiva, impende frisar que há dois tipos de sujeitos passivos: o direto (contribuinte) e o indireto (responsável)

a) Sujeito passivo direto (art. 121, parágrafo único, I, do CTN): é o "contribuinte", ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplos: o proprietário do bem imóvel ou o possuidor com ânimo de domínio, quanto ao IPTU; o adquirente do bem imóvel transmitido com onerosidade, quanto ao ITBI, entre outros.

b) Sujeito passivo indireto (art. 121, parágrafo único, II, do CTN): é o responsável, ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar

o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador. (SABBAG, 2016, p. 762)

Regina Helena Costa (2015, p.214) finaliza:

O Código concentra sua disciplina na sujeição passiva da obrigação principal, distinguindo entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto.

Sujeito passivo direto ou contribuinte, na dicção legal, é aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, CTN).

Em outras palavras, é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária, vale dizer, o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele que tirou proveito econômico do fato jurídico.

Já o sujeito passivo indireto, que o Código denomina genericamente responsável, está presente quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra da disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, II, CTN). É um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mas o eleito pela lei para responder pelo pagamento do tributo. (COSTA, p. 214, 2015)

No âmbito do Imposto Predial Territorial e Urbano, Eduardo Sabbag peticiona:

são “sujeitos passivos do IPTU” o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (posse ad usucapionem, por exemplo, como aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião). (SABBAG, 2016)

No diploma civil brasileiro, proprietário é considerado a pessoa que detém o pleno uso, fruição e disponibilidade do bem. Já usufrutuário é a pessoa autorizada a utilizar o bem de terceiro, podendo perceber os frutos provenientes dele. O possuidor por sua vez é aquele que exerce pelo menos um das disposições atinentes ao proprietário. O domínio útil, por sua vez, refere-se a relação entre o foreiro e os bens sujeitos a enfiteuse.

Kiyoshi Harada (2017), seguindo a mesma linha de Eduardo Sabbag, disserta sobre a sujeição passiva do IPTU:

Uma das questões não bem definidas na doutrina e na jurisprudência diz respeito à eleição do sujeito passivo no lançamento do IPTU, conforme assinalado em nossa obra específica.[1] O sujeito passivo natural do IPTU está definido no art. 34 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Portanto, podem ser contribuinte do imposto, tanto o proprietário do imóvel, como o seu titular de domínio ou o possuidor a qualquer título, desde que detentor de posse de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a posse de mero locatário. (HARADA, 2017)

Mônica da Silva Leite (2015), finaliza relatando que são contribuintes do IPTU o proprietário, o superficiário, o titular do domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

Questão interessante diz respeito a situação do locatário. Apesar da pessoa investida nesta situação possa ser considerada possuidora do bem objeto da locação, tanto grande parte da doutrina quanto da jurisprudência, não considera o locatário como sujeito passivo das obrigações provenientes do IPTU.

Mônica da Silva Leite (2015) relata:

O locatário, embora possuidor, não é contribuinte e nem responsável tributário do IPTU. Por não possuir o *animus dominis*, é estranho a relação jurídico-tributária adstrita ao imposto em comento.

Caso o locatário venha a ser incluído no polo passivo de uma execução fiscal para cobrança de IPTU ou o mesmo queira ser sujeito ativo de uma relação jurídica tributária, para impugnar um lançamento de IPTU, faltará-lhe legitimidade, tendo em vista o locatário ser apenas um mero detentor de coisa alheia.

Tal entendimento encontra-se solidificado pelo Superior Tribunal de Justiça consoante o julgado abaixo transcrito.

IPTU - LANÇAMENTO - IMPUGNAÇÃO - LEGITIMIDADE. O IPTU SÓ PODE SER COBRADO DO PROPRIETÁRIO E NÃO DO LOCATÁRIO, CUJA POSSE DIRETA NÃO EXTERIORIZA A PROPRIEDADE. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 119.515/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/1997, DJ 15/12/1997, p. 66230). (LEITE, 2015)

Desta forma, nas situações em que o locatário esteja presente, tanto a doutrina quanto a Fazenda Pública, excluem do polo passivo o locatário destas relações, sendo responsabilizado o proprietário do bem imóvel.

Getúlio Cosra Melo (2014) explica a situação do locatário sobre a égide da cobrança do IPTU:

Forçoso destacar que o locatário, caso venha expressa uma cláusula no contrato de aluguel, é o responsável pelo pagamento do IPTU do imóvel locado, contudo, esta obrigação particular (muito corriqueira nas atividades locatícias) vincula apenas as pessoas que estão arroladas no contrato de aluguel, ou seja, o pacto particular não força a Fazenda Pública Municipal cobrar o crédito tributário diretamente daquele que não possui o *animus domini* do imóvel (o locatário), conforme o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (MELO, 2014)

Face ao exposto, poderão ser sujeitos passivos do IPTU, o proprietário, o superficiário, o titular do domínio útil ou seu possuidor, excluindo-se o locatário.

4.3- Fato Gerador

O fato gerador é caracterizado pela ocorrência de um determinado comportamento previsto em lei. A partir da ocorrência do fato gerador, o respectivo tributo poderá ser exigido.

Eduardo Sabbag assim disciplina (2016, p. 748):

Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de fato. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno”

É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro a relação intersubjetiva tributária.

Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na linha do tempo, uma vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria), consoante a dicção do art. 4, I, do CTN, valendo lembrar que o nome ou denominação do tributo são irrelevantes. (SABBAG, p. 748, 2016)

Hugo de Brito Machado relata o momento da ocorrência do fato gerador (2013, p. 132):

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o ato gerador, e existentes os seus efeitos, (a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do Direito aplicável. (MACHADO, P. 132, 2013)

Regina Helena Costa (2015, p. 202) conceitua desta forma:

Assim, ao mencionar-se a expressão fato gerador, faz-se necessário estabelecer em que sentido se a está empregando, especificando-o: fato gerador in abstracto, para a hipótese normativa, ou fato gerador in concreto, para situação efetivamente ocorrida.

Daí por que boa parte da doutrina utiliza outras expressões para designar tais situações.

Fato gerador in abstracto é assim, substituído pelas expressões hipótese de incidência ou hipótese tributária, que não deixam dúvidas quanto ao conceito a que se referem-no da situação hipotética.

E o fato gerador in concreto é designado por fato imponible ou fato jurídico tributário, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto. (COSTA, P. 202, 2015)

Caroline Ramalho (2014) finaliza, estabelecendo o paralelo entre a hipótese de incidência e o fato gerador:

Primeiramente é importante esclarecer que no direito tributário a relação jurídica tributária segue uma ordem cronológica de acontecimentos, que ao final vão evidenciar a maneira como o Estado se apropria do tributo.

Assim, no estudo dessa ordem de acontecimentos é possível estabelecer um panorama geral, qual seja tudo se inicia com a chamada hipótese de incidência, que se concretiza no fato gerador, este constitui a chamada obrigação tributária, a qual antecede o lançamento realizado pelos auditores fiscais, de forma a constituir o crédito tributário, dentro deste existe a cobrança administrativa do tributo, uma vez frustrada essa cobrança será inaugurada a cobrança judicial, sucedendo a cobrança administrativa. A cobrança judicial se inicia com a inscrição que promove a chamada dívida ativa, posteriormente será extraída uma certidão de dívida ativa, e com isso o Procurador vai promover a execução fiscal.

Para a realização da cobrança do tributo é necessário partir de um plano hipotético, previsto na norma, a qual vai elencar os casos em que ocorrerá o fenômeno da incidência tributária.

Sendo assim, inicialmente parte-se da chamada hipótese de incidência que pode ser igualada a auferir renda. Trata-se de uma hipótese, como o próprio nome diz, ou seja, uma situação que vai gerar a capacidade de tributar, vai haver uma aptidão para o tributo. Ademais, cumpre notar que a ilicitude não está presente nas hipóteses de incidência, portanto, todas são lícitas.

Partindo da hipótese de incidência, a concretização, materialização desta constitui o chamado fato gerador. A hipótese se concretiza no mundo real, em um plano fático, dessa forma é possível afirmar que o fato é uma hipótese acontecida. (RAMALHO, 2014)

No âmbito do IPTU, o artigo 32 do Código Tributário Nacional representa o instrumento legal disciplinador do tema. De acordo com o dispositivo, será considerado o fato gerador do IPTU “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.”

Daniela Vasconcellos Gomes (2006) conceitua a propriedade, estabelecendo uma relação entre ela e o princípio da função social:

A propriedade, antes considerada direito subjetivo absoluto, atualmente ressurgiu sob outra concepção, ao aliar-se a função social às suas faculdades inerentes de usar, gozar e dispor.

O princípio da função social relativiza o individualismo que marcou o tratamento do direito de propriedade na codificação oitocentista. A propriedade não deixou de ser direito subjetivo tutelado pelo ordenamento jurídico, mas a função social altera a estrutura e o regime jurídico do direito de propriedade, atuando sobre o seu conceito e o seu conteúdo.

Assim, o conceito de propriedade pode ser expresso atualmente como “direito que permite a um titular usar, gozar e dispor de certos bens, desde que ele o faça de modo a realizar a dignidade de pessoa humana. (GOMES, 2006)

Já o domínio útil está relacionado aos institutos do usufruto e da enfiteuse. Ademar Fioranelli conceitua o usufruto da seguinte forma:

Não fez o NCC, como no Código de 1.916, a conceituação desse importante e usual direito real, já fixado e solidificado pela doutrina e jurisprudência no decorrer dos tempos. A própria definição etimológica do termo já o identifica: o poder de fruir as utilidades e frutos de uma coisa enquanto temporariamente destacado da propriedade. Como restrição de vulto ao direito de propriedade, ao usufrutuário é conferido o uso e gozo da coisa (jus utendi e jus fruendi), retendo o titular de domínio o poder de disponibilidade (o jus abutendi). (FIORANELLI)

A enfiteuse, nas palavras de Henrique de Melo Secco (2014):

A enfiteuse é considerada direito real, transmissível por ato entre vivos ou por disposição de última vontade, por meio do qual o proprietário atribuía perpetuamente a outrem o domínio útil de sua propriedade. A título de sinalagma o enfiteuta deverá pagar ao senhorio um foro anual. A enfiteuse se mostra como um direito perpétuo, sendo que a concessão por tempo limitado na verdade era um arrendamento. (SECCO, 2014)

Questão interessante diz respeito a possibilidade da posse ser instrumento suficiente para a deflagração do fato gerador. Ao contrário do que a interpretação literal do artigo 32 do Código Tributário Nacional possa sugerir, o mero possuidor não poderá ser sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da cobrança do IPTU. De acordo com o entendimento doutrinário, o possuidor necessariamente deverá ter animus de proprietário, ou seja, aquele que poderá ser proprietário.

Nesse sentido, Marcelo Dias Ferreira (2008) expõe:

Numa primeira leitura do art. 32 e 34 somos levados a crer que a tributação da posse e domínio útil em se tratando de IPTU afigura-se

completamente absurda e disparatada, afrontando o art. 110, haja vista ser o conceito de propriedade, por excelência, de Direito Privado.

Todavia, perquirindo o propósito da Lei pode-se observar que a tributação não se queda para qualquer possuidor, mas tão somente àquele que poderá vir a ser o proprietário da coisa, ou seja, a posse e o domínio útil deverão estar intimamente ligados à propriedade.

A interpretação que vem sendo dada pela doutrina e jurisprudência é no sentido de que a posse, ventilada no dispositivo infraconstitucional, só poderia servir para a incidência como exteriorização da propriedade. Se contudo, essa posse não decorrer da propriedade, não incide o imposto. Posse é, segundo o art. 1.196 do NCC:

"Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade."

Com relação à hipótese de incidência sobre o domínio útil, tentou o CTN abarcar a situação da quase propriedade, do imóvel objeto de uma relação de enfiteuse.

A posse e o domínio útil, nestes casos, são considerados "signos presuntivos(1)" de um direito de propriedade tributável, conforme previsto na Constituição, até mesmo por configurarem não um domínio jurídico propriamente dito, mas um domínio econômico.

Dentro deste entendimento, o que se procura é alcançar um princípio constitucional muito caro a todos, qual seja o Princípio da Isonomia, que reza:

"Fazer justiça é tratar os iguais de maneira igual e os desiguais na medida em que se desigualem"

Para melhor ilustrar a questão, imaginemos o dono de um apartamento qualquer, que pague regularmente o IPTU relativo ao seu imóvel, e seu vizinho de porta, que embora não seja proprietário, detém posse mansa pacífica e continuada sobre o imóvel que ocupa esperando tornar-se brevemente o proprietário do mesmo. É evidente que a não tributação do possuidor geraria uma situação injusta, ferindo o Princípio da Igualdade. (FERREIRA, 2008)

Entretanto, parte da jurisprudência entende pela aplicabilidade literal do termo "possuidor a qualquer título", não distinguindo o mero possuidor do possuidor com animus de proprietário.

Eis a ementa do julgamento do Agravo de Instrumento AI 70057274110 RS (TJ-RS):

“ Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PENHORA DO IMÓVEL QUE DEU CAUSA À COBRANÇA DO TRIBUTO. CABIMENTO. Os agravantes figuram no feito executivo como devedores, respondendo pelo pagamento de IPTU, cujo fato gerador é a posse ou propriedade de imóvel. O sujeito passivo da

obrigação é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou sua obrigação decorra de expressa disposição de lei (art. 121 do CTN). A posse é fato gerador do IPTU, de acordo com o art. 32 do CTN . Desta forma, é cabível o oferecimento do bem possuído como garantia da execução, sendo dispensável a exibição de matrícula. Precedentes desta Corte. Agravo provido. (Agravo de Instrumento Nº 70057274110, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 26/02/2014)”

O Superior Tribunal de Justiça, seguindo a mesma linha, não fez qualquer menção entre as categorias de possuidor:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ERRO MATERIAL EXISTENTE. TRIBUTÁRIO. IPTU E TLP. CONDOMÍNIOS IRREGULARES. POSSE. FATO GERADOR. 1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omisso, contraditório ou obscuro, bem como para sanar eventual erro material na decisão. 2. No caso, houve erro material no acórdão embargado, porquanto o caso dos autos não se subsume aos precedentes que fundamentaram o decisum ora embargado. 3. A jurisprudência desta Corte Superior, à luz do art. 34 do CTN, é firme em que são contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. 4. No caso dos autos, o acórdão recorrido assentou que os moradores do condomínio horizontal Privê do Lago Norte II têm a posse dos imóveis, ainda que precária, de modo que a pretensão recursal em sentido contrário, no sentido de se afirmar que os ora recorrentes não possuem a posse com animus definitivo, a afastar a incidência do IPTU, implicaria inarredavelmente o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. 5. E mais. Não seria mesmo de se deferir a pretendida não incidência de IPTU na espécie, tratando-se, como se trata, de condomínios irregulares em que os recorrentes residem há tempos por força de cessão de direito de uso, e que pretendem a definitiva regularização do imóvel, não havendo como sustentar ser tal posse outra que não seja a com animus domini, a legitimar a cobrança da exação. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para, tornando nulo o acórdão embargado, negar provimento ao agravo em recurso especial. (STJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL EDcl no AgRg no AREsp 600366 DF 2014/0266785-6 (STJ))

4.4- Base de Cálculo:

Conforme determinação legal prevista no artigo 33 do Código Tributário Nacional, “a base de cálculo é o valor venal do imóvel”.

Para Eduardo Sabbag (2016, p.1131) a conceituação do termo “valor venal” perfaz da seguinte forma:

Quanto á dimensão semântica da expressão valor venal, pode-se afirmar que é crível considerar tal valor como o preço á vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário. (SABBAG, p. 1131, 2016)

Kiyoshi Harada (2008) explica o termo da seguinte forma:

Conceituamos o valor venal como sendo aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos (Cf. nosso *Direito financeiro-tributário*, 17ª edição, Atlas, 2008, p. 423).

Dessa conceituação, da qual não discrepa a doutrina especializada, verifica-se que se trata de um mero parâmetro dirigido ao legislador, a quem incumbe a definição da base de cálculo, de sorte a não extrapolar o valor de mercado, admitindo-se a diferença aí apontada. Sendo o tributo um conceito determinado, o que é raro em Direito, resta evidente que descabe a cogitação de incidência de uma alíquota sobre um valor que não seja certo. Quem exige tributo deve apontar o seu exato valor, o que se obtém por meio do lançamento tributário, um procedimento administrativo vinculado, na forma do art. 142 do CTN. (HARADA, 2008)

Márcia Cristina Soares (2011) finaliza da seguinte forma:

Nada obstante essa realidade, sob o ponto de vista jurídico, valor venal de um imóvel resulta da ação do legislador, quando fixa por lei, o valor de cada imóvel, mediante critérios onde apura o valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno. Também participa da construção do valor venal de um imóvel (sob o ponto de vista jurídico) o Poder Executivo, que efetua uma pesquisa de mercado e, por vezes, atualiza-a, para se ajustar a nova realidade. Temos assim uma definição legal de valor venal de um imóvel, que outra coisa não é, do que a área de construção e do terreno. Nesse critério de apuração ficam de fora itens como: acabamento de uma construção, a qualidade dos materiais de construção, o investimento em melhorias internas do imóvel. (SOARES, 2011)

Considerando as explanações dos citados doutrinadores, tem-se que o termo “valor venal” relaciona-se diretamente na conjectura do imóvel e seu possível ou estimado valor econômico dentro do mundo imobiliário, pouco importando a estimação individual que o proprietário possa fazer sobre o valor da respectiva propriedade.

Por outro lado, o parágrafo único do artigo 33 do Código Tributário Nacional, é taxativo na vedação de se utilizar o valor dos bens móveis situados no imóvel para fins de ajuste ou determinação da base de cálculo.

Kiyoshi Harada (2011) disserta sobre o tema:

O parágrafo único do art. 33 determina a exclusão de bens imóveis por acessão intelectual da base de cálculo do imposto. Não procedem, ao nosso ver, as críticas que são feitas pela parcela da doutrina quanto à desnecessidade desse parágrafo único. É que o fato gerador do IPTU, conforme art. 32, do CTN abarca apenas o bem imóvel por natureza ou por acessão física como definidos na lei civil, sem incluir o bem imóvel por acessão intelectual. Os bens móveis mantidos no imóvel temporária ou permanentemente, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade são considerados bens imóveis por acessão intelectual, conforme art. 43, III do Código Civil anterior. Embora esse artigo não tenha correspondência no Código Civil vigente dúvida não há de que essa classificação ainda subsiste ao lado dos bens imóveis por natureza e por acessão física, considerando a definição genérica de bens imóveis constante do art. 79. Daí a regra expressa de sua exclusão da base de cálculo do imposto para harmonizar-se com o preceito legal definidor do fato gerador da obrigação tributária e evitar qualquer controvérsia a respeito. (HARADA, 2011)

Em relação a alteração da base de cálculo, respaldada no princípio da legalidade tributária, essa poderá ser alterada mediante edição de lei municipal.

São diversos precedentes que vedam expressamente a majoração/alteração da base de cálculo por ato infralegal. Eis o julgado da apelação 4255-3/2006 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. IMPLANTAÇÃO DE PLANTA BÁSICA DE VALORES. ALTERAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IPTU. DECRETO MUNICIPAL. SENTENÇA QUE CONCEDEU A SEGURANÇA.

1. Ao implantar, por meio de decreto, planta genérica de valores referentes aos imóveis cadastrados, o Município de Vitória da Conquista terminou por aumentar a base de cálculo do IPTU, sem, todavia, obedecer ao princípio da estrita legalidade, que rege o sistema tributário brasileiro.

2. Fazendo uma interpretação sistemática dos dispositivos normativos aplicáveis ao caso, juntamente com o entendimento manifestado pelo STJ, tem-se que o aumento da base de cálculo do imposto mediante decreto somente é permitido quando se tratar de mera correção monetária, realizada dentro dos limites dos índices oficiais. Qualquer outra situação que implique, como resultado final, na majoração do tributo, somente pode ser válida se veiculada mediante lei em sentido estrito. **APELO IMPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA, EM REEXAME NECESSÁRIO**. (TJ-BA - APL: 425532006 BA 4255-3/2006, Relator: MARIA DA PURIFICACAO DA SILVA, Data de Julgamento: 08/03/2010, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL).

No julgamento do Reexame Necessário n. 0010127087749, em sede de Mandado de Segurança, impetrado perante o Tribunal de Justiça do Estado de Roraima, o órgão colegiado, fundamentando na súmula 160 do Superior Tribunal

de Justiça, negou o reexame da matéria que possibilitaria a majoração da base de cálculo do IPTU por meio de decreto municipal. Eis a ementa:

REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - IPTU - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL DO IMÓVEL - ALTERAÇÃO POR DECRETO - IMPOSSIBILIDADE - SEGURANÇA CONCEDIDA - REEXAME NECESSÁRIO NÃO CONHECIDO.

1. O [§ 3º](#) do art. [475](#) do [CPC](#) estabelece que não é caso de reexame necessário, "[...] quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente".
2. Sobre a matéria discutida no mandado de segurança, o STJ editou a Súmula nº. 160, que diz: "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. (TJRR – RN 0010.12.708774-9, Rel. Des. ALMIRO PADILHA, Câmara Única, julg.: 25/02/2014, DJe 12/03/2014, p. 12).

Por outro lado, nada impede que a entidade municipal, através de um ato infralegal do executivo (como por exemplo um decreto municipal), proceda a atualização monetária da base de cálculo, desde que não excedente aos índices oficiais de correção monetária.

Nesse sentido, eis o precedente oriundo do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. VIABILIDADE DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA POR MEIO DE DECRETO. SÚMULA 160 DO STJ. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE PROVA DE QUE OS ÍNDICES APLICADOS EXCEDEM O VALOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA (IPCA).

1. Nos moldes do artigo 33 do Código Tributário Nacional, o IPTU é um tributo que tem como base de cálculo o valor venal do imóvel. O referido código e as Constituições estaduais e federal estabelecem que somente lei pode fixar a alíquota e sua base de cálculo.

2. Somente nos casos de correção do valor da moeda, isto é, atualização monetária, pode haver majoração da base de cálculo do IPTU através de decreto. Caso contrário, é imprescindível elaboração de lei.

3. O Município de Santa Rosa possui Lei Complementar (de número 34, de 2006) em que recepciona os valores definidos pela Comissão Municipal de valores, que ganharam status de lei.

4. A parte autora, que possui o ônus da prova (artigo [333, I](#), do [CPC](#)), não demonstra que os índices de reajuste empregados pela Administração foram além do valor da correção monetária (precisado pelo IPCA). RECURSO INOMINADO PROVIDO. UNANIME. (Recurso

Eis o precedente do Superior Tribunal de Justiça de corrobora a explicação:

TRIBUTÁRIO – EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL – IMPOSSIBILIDADE – IPTU – TESE DE QUE TERIA HAVIDO MERA ATUALIZAÇÃO DO VALOR VENAL – EXAME DE FATOS E PROVAS – SÚMULA77/STJ – TAXA DE LIMPEZA – DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE – EXAME DE DIREITO LOCAL – SÚMULA2800/STF. A decisão agravada negou seguimento ao recurso especial sob o fundamento de que o apelo não se enquadraria nas hipóteses do permissivo constitucional. No agravo de instrumento, sustenta-se que o apelo nobre merecia prosseguir, pois atende a todos os requisitos de admissibilidade. DECIDO: Atendidos os requisitos do art.54444§§ 1º, doCPCC quanto à formação do instrumento, passo a examinar o recurso especial, com amparo no§ 3º do referido dispositivo legal. Cuida-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo assim ementado : DECLARATÓRIA - Apelação - Taxa de limpeza - Serviço público geral e indivisível, prestado "uti univer (fl. 130 e-STJ) si" - Inexigibilidade por violação ao artigo1455, II, daConstituição Federall e artigos777 e799 doCódigo Tributário Nacional. IPTU PROGRESSIVO - Exercícios de 1994 a 2000 - Inconstitucionalidade reconhecida - Súmula6688 do STF. Por outro lado, a progressividade das alíquotas do IPTU introduzida pela E.C.299/00 é constitucional. Decisão vinculativa do E. Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo nesse sentido. **CORREÇÃO MONETÁRIA DO IPTU POR MEIO DE DECRETO - Adoção de percentuais superiores aos índices oficiais de correção monetária (grifos nossos)** - Nulidade dos lançamentos - Súmula1600, do C.STJ. Verba honorária mantida. Percentual estabelecido com base no artigo 20, § 4o, do CPC o qual não proíbe a fixação dos honorários entre o mínimo de 10% e o máximo de 20%. Recursos improvidos. Nas razões do apelo, fundado na alínea a da norma autorizadora, defende-se: **i) a legislação municipal relativa ao IPTU é plenamente constitucional; ii) não há falar em violação ao art. 197 do CTN na hipótese dos autos, pois a simples atualização do valor venal dos imóveis não se confunde com a majoração do tributo e, portanto, prescinde de lei em sentido estrito;(grifos nossos)** iii) nos termos do CTN, art. 79, I, b, é lícita a cobrança de taxa de limpeza pública, na medida em que a legislação municipal instituidora prevê critérios específicos e divisíveis. Apresentadas as contrarrazões.É o relatório. De início, saliento que a via do apelo nobre não é adequada para a defesa de lei municipal declarada inconstitucional pela instância de origem, máxime quando dita declaração tenha sido proferida em incidente de inconstitucionalidade, pelo Órgão Especial. O argumento de que teria havido simples atualização do valor venal dos imóveis, por sua vez, demanda incursão no acervo fático-probatório dos autos, expediente que encontra óbice na Súmula 7/STJ. A propósito, importa ressaltar que o Tribunal de origem não ignorou o teor da Súmula 160/STJ, transcrevendo-a explicitamente na fl. 139 e-STJ. A taxa de limpeza, por sua vez, tem sua legalidade condicionada ao respeito, por parte da legislação municipal instituidora, dos pressupostos de especificidade e divisibilidade, imprescindíveis para a configuração idônea da espécie tributária. Ocorre que, no caso dos autos, o acórdão recorrido explicitou categoricamente que não foram atendidos os pressupostos de divisibilidade e especificidade , de modo que o ex (fls. 132-133 e-STJ)

ame da pretensão recursal envolveria análise de direito local, expediente inviável na via do apelo nobre, consoante a Súmula 280/STF. Com essas considerações, nego provimento ao agravo de instrumento. (STJ - Ag: 1183776, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Publicação: DJe 09/08/2010)

Desta forma, diante da exposição do enunciado da súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça, qualquer alteração, majoração ou atualização que acresça a base de cálculo do IPTU, será imprescindível a edição de lei municipal para esse fim.

4.5- Alíquota

Antes de adentrarmos no tema objeto desta monografia, é importante que se esclareça o contexto que encontra-se o citado tema. Inicialmente, é de fundamental importância entender o significado a expressão alíquota.

No Direito Tributário, a alíquota está relacionada a um valor fixo ou percentual acrescido a base de cálculo de um determinado tributo. Haroldo Gueiros (2011), relata inicialmente que o conceito trazido pelo dicionário Aurélio é extremamente deficitário, na medida em que este só relaciona-se a aplicação das alíquotas nas mercadorias, excluindo-se as unidades de medidas estabelecidas por lei.

O citado autor, após a crítica relacionada ao conceito apresentado pelo dicionário Aurélio, citando o Guia Prático do Imposto de Renda, expõe que a alíquota é um acréscimo na base de cálculo de um tributo, representado ora por um valor fixo ou percentual, ambos estipulados em lei.

Para André Luiz Andrade dos Santos (2017):

As alíquotas são valores percentuais que incidem sobre a base de cálculo quando é praticado o fato gerador, resultando no aspecto quantitativo do imposto, no caso do IPTU as alíquotas são fixadas por lei de cada município, sendo observado o princípio do não confisco, assim é comum encontrar em um mesmo estado, municípios com alíquotas diferentes (SANTOS, 2017)

No mesmo sentido, explica Fernanda Dória da Silva (2015):

A alíquota é equivalente ao percentual de sobre a base de cálculo que irá definir o valor de um tributo a ser pago pelo sujeito passivo. Portanto, quando este percentual é zero - 0% - mesmo que tenha base de cálculo, o resultado da operação não terá valor do tributo devido. (SILVA, 2015)

Desta forma, pode-se conceituar o instituto da alíquota com sendo o valor (percentual ou fixo) que incidirá na base de cálculo, perfazendo o quantum total da exação tributária.

André Luiz Andrade dos Santos (2017) relata que as alíquotas poderão ser simples ou progressivas. As simples relacionam-se com valores fixos destinados a todos os contribuintes, enquanto as progressivas são caracterizadas pela variação da alíquota em relação a um fato gerador, considerando aspectos circunstanciais, como: uso, localização, destinação, entre outros que a lei fixar.

Carolina Guerra de Almeida (2007) relata sobre a importância da progressividade nos tributos brasileiros, alertando sobre o cuidado que este instituto não se confunda com eventual confisco perante aos bens dos contribuintes:

Trata-se de um Princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo. No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e, segundo o Supremo Tribunal Federal, também às taxas. Pelo princípio em tela, as alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada. Assim, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior

[...]

Todavia, cumpre ressaltar que o Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado pelo princípio constitucional que veda o confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal. O Princípio da Progressividade relaciona-se com o Princípio da Isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais. (ALMEIDA, 2007)

Marcello Lavenère Machado Neto e Valcir Gassen (2016), fazem uma relação entre a necessidade da progressividade para a redução da desigualdade social brasileiro dentro do sistema tributário nacional:

A tributação é um tema de extrema relevância para o Estado Democrático de Direito e pode ser concebida como um mecanismo de transferência de parte da riqueza produzida pela sociedade para

investimento em políticas públicas aptas a reduzir a desigualdade de acesso a bens jurídicos fundamentais, além do fornecimento de recursos ao aparato institucional responsável pela garantia efetiva dos direitos. Nesse sentido, a tributação é concebida como um instrumento de definição dos direitos de propriedade, pois nem toda a riqueza produzida permanece com a fonte produtiva. A progressividade da tributação e dos gastos públicos, nesse contexto, tem extrema relevância. A complexidade da tributação decorre necessariamente daquilo que ela envolve: o poder, o entendimento e o dinheiro. A justiça na tributação, nesse contexto, vai além da avaliação da justiça das cargas tributárias e daqueles que devem pagar os tributos. O modo como a arrecadação é aplicada é também um elemento de importância extrema quando se tem por objetivo a redução da desigualdade social.

[...]

Segundo o Observatório da Equidade, do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, a injustiça do sistema tributário brasileiro envolve a sua regressividade e o baixo retorno social da tributação no Brasil. A alta carga tributária sobre o consumo e sobre a renda dos assalariados, sem critérios justos de progressividade, faz com que o ônus tributário sufoque a base e o meio da hierarquia das rendas, enquanto que o topo segue livre de uma tributação mais severa.”

[...]

Um sistema tributário como o brasileiro, que dentre outros fatores privilegia a tributação do consumo, em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, contribui para que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo. A baixa progressividade da tributação ainda tem o condão de aumentar a desigualdade social. A discussão, acerca da Matriz Tributária, envolve essa questão fundamental para o Estado: a tributação e seu papel no âmbito da justiça social, sob o prisma da progressividade do sistema tributário como um todo e dos impostos individualmente. Sob esse prisma, a possibilidade de nossa Corte Constitucional estar dando a relevância que o princípio da progressividade tributária merece, conforme decorre do Informativo 832, traz esperança quanto à superação da crise do formalismo no direito tributário brasileiro nesse aspecto. (NETO e GASSEN, 2016)

Como será detalhado no próximo capítulo, no âmbito do IPTU, de acordo com a leitura dos artigos 156 e 182 da Constituição Federal, a progressividade é permitida diante de três fatores, a saber: *progressividade no tempo; progressividade em razão do valor do imóvel; e progressividade de acordo com a localização e o uso do imóvel.*

5. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

5.1- Considerações Iniciais;

Os governos brasileiros instalados ao decorrer da história (do período anterior a Constituição de 1988 aos dias atuais) tiveram como preocupação governamental a efetivação de suas políticas públicas. Esta efetivação, como visto no tópico inicial, se deu por intermédio dos financiamentos provenientes das receitas originárias e derivadas estatais.

As respectivas constituições eram responsáveis por nortear os objetivos a serem conseguidos pelos citados governos. Cada Carta Magna trazia elementos singulares que representavam a ideologia e costumes predominantes da época. De comum entre as administrações, era o fato destas utilizarem o tributo como ferramenta arrecadatória essencial ao custeio de seus programas políticos.

Com a importância em torno do tema da tributação, legisladores e doutrinadores vislumbraram a necessidade da criação de uma ciência responsável pelo estudo científico desta questão. Desta forma, o Direito Tributário surge como disciplina primordial as questões envolvendo os temas atinentes a tributação.

Papel fundamental na efetivação do Direito Tributário, os seus respectivos princípios funcionam como instrumento limitador do poder de tributar dos governantes, ocasionando proteção quanto ao planejamento fiscal e tributário adotado pelos governados.

Dentre os princípios estudados, merece destaque para o andamento do trabalho, o princípio da vedação ao confisco. Resumidamente este princípio impede que o poder estatal, através de sua máquina administrativa e de suas decisões discricionárias, utilize o tributo como instrumento expropriatório das propriedades particulares dos contribuintes.

Os impostos assim como as multas e as demais categorias classificadas como tributos devem ser instituídas e majoradas de forma razoável

e proporcional a capacidade contributiva dos sujeitos passivos a exação. O IPTU por se tratar da fonte de renda primordial ao custeio do plano governamental dos Municípios, muitos governantes aproveitam-se deste fato e ultrapassam a barreira preconizada pelo princípio em comento.

A falta de razoabilidade acerca da cobrança do IPTU perfaz diversos campos, seja no desrespeito anterioridade tributária no momento da exigência do imposto; seja no ato executivo ou legislativo inadequado na instituição ou majoração do tributo; ou na cobrança através de valores exorbitantes na base de cálculo, entre outras situações.

Como tema do trabalho, adiante será exposto a relação entre o princípio da vedação ao confisco e os limites acerca das alíquotas progressivas fiscais e extrafiscais do Imposto Predial Territorial Urbano.

5.2 – Das Progressividades das Alíquotas Permitidas no Ordenamento Pátrio

Como já analisado no trabalho, a progressividade corresponde ao aumento das alíquotas dentro de um paradigma pré-estabelecido. Para Henrique Rocha Braga (2009):

O princípio da progressividade é um princípio jurídico constitucional tributário, uma orientação geral de caráter diretivo sobre as normas tributárias, que tem como característica a elevação dos tributos de maneira gradual, segundo critérios estabelecidos em lei. Decorre do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, fundamentando-se nos mesmos.

O referido princípio pode ser usado para atendimento de finalidades fiscais, elevando-se a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte. Também pode ser usado com conotação extrafiscal, de forma que, com a elevação de alíquotas, se possa estimular ou desestimular determinados comportamentos. (BRAGA, 2009)

Já Larissa Souza Gomes Brito (2014) exterioriza da seguinte forma:

De todas as técnicas utilizadas para exteriorizar o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, o mais discutido e importante para nosso estudo, é a técnica da progressividade. Tal postulado traduz-se em técnica de aplicar alíquotas variadas, agravando-as, quando maior for a sua base de cálculo. (BRITO, 2014).

No ordenamento brasileiro, a técnica da progressividade é amplamente difundida e aplicada em diversos casos concretos, envolvendo tanto os tributos pessoais quanto os de natureza real. Entretanto, antes da publicação da Emenda Constitucional n. 29/200, a progressividade existente para o IPTU só era a extrafiscal prevista no artigo 182 da Constituição Federal.

Quanto às progressividades fiscais, os Tribunais Superiores adotavam precedentes que aqueles por se basearem na capacidade contributiva do sujeito passivo, só poderiam ser aplicados nos impostos de natureza pessoal, ficando excluídos desta técnica os impostos reais, mais especificamente o IPTU.

Kiyoshi Harada (2011), exemplificando a realidade da cidade de São Paulo, durante o período que antecedeu a EC 29/2000, relata o posicionamento jurisprudencial da época:

Anteriormente a essa Emenda a progressividade fiscal tinha amparo no art. 145, § 1º, da CF:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Essa progressividade tem amparo, pois, na capacidade contributiva do proprietário.

Entretanto, o STF apegando-se à antiga classificação dos impostos em reais e pessoais firmou posição no sentido da irrelevância da capacidade econômica do proprietário para dosagem da carga tributária, por se tratar de imposto de natureza real: RREE nºs. 153.771; 192.737; 193.997; 194.036; 197.676 e 204.827.

Em razão disso, o Município de São Paulo, a partir da Lei nº 12.782/98, passou a adotar alíquota fixa.

Uma coisa é o objeto do IPTU – bem imóvel; outra coisa é a obrigação tributária que é sempre pessoal. (HARADA 2011)

Victor Safatis Metta (2013) de forma bem concisa resume a situação fática deste período, eis os trechos:

Ainda sim, durante algum tempo discutiu-se acerca da aplicabilidade da progressividade para impostos reais. Era aceito que o art. 182 § 4º e respectivos incisos tratava de progressividade extrafiscal, com

caráter sancionatório. Já quanto à interpretação do § 1º do artigo 156, havia divergência quanto ao seu caráter fiscal ou extrafiscal.

Esse debate atingiu seu ápice com o julgamento no STF do Recurso Extraordinário 153.771-0, relatado pelo Min. Moreira Alves. Constatou no seu voto vencedor:

Naturalmente, não queremos dizer – nem o podemos – que todos os impostos devem ser indistintamente progressivos, porque sabemos como isso seria impossível ou cientificamente errado: porque bem sabemos que a progressão não condiz com os impostos reais e pode encontrar só inadequada e indireta aplicação nos impostos sobre consumos e nos impostos indiretos em geral.”

Assim, com essa decisão, o STF efetivamente proibiu a legislação de municípios de instituir IPTU progressivo em função de valor venal ou do tempo (nesse caso, por falta de lei complementar que regulamentasse o assunto).

(...)

Como já dito, antes da Emenda Constitucional nº 29 de 2000, a Constituição somente previa para o IPTU uma progressividade extrafiscal, consistente no aumento, de ano para ano, da alíquota para o imóvel que deixasse de cumprir sua função social (art. 182 da CF). Entendia-se que, para instituir o IPTU progressivo no tempo, o município deveria prever a hipótese no plano diretor e editar lei específica municipal, nos termos de lei federal. (METTA, 2013)

Tendo em vista a celeuma existente da impossibilidade de utilização da técnica progressiva no IPTU e as práticas adotadas pelo poder estatal municipal, o Congresso Nacional publicou a Emenda Constitucional número 29 em 2000, que permitiu a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor venal do imóvel e a diferenciação das alíquotas pela localização e pelo uso do imóvel.

Neste sentido expõe Eduardo Sabbag (2016, p.1133 – 1134):

Historicamente, a luz do art. 182, §4, II, da CF, sempre se admitiu ao IPTU a progressividade no tempo, para fins extrafiscais, como instrumento de pressão ao proprietário do bem imóvel que, devendo dar a ele o adequado aproveitamento, mantinha-se recalcitrante ao necessário cumprimento da função social da propriedade. Entretanto, após o advento da EC n. 29/2000, o IPTU passou a ter uma progressividade fiscal, conforme-se depreende do art. 156, § 1, I, CF. Tal comando prevê que o IPTU poderá ter uma progressividade em razão do valor do imóvel, além de dar margem a possibilidade de ter alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel, despontando aqui uma cogitação da seletividade. Frisamos a flexão verbal poderá (ter/ser), uma vez que é dessa forma que está previsto no texto constitucional, dando uma ideia de facultatividade (nessa progressividade fiscal), no lugar de obrigatoriedade. Em termos conclusivos, é possível assinalar uma progressividade dupla AP IPTU atual: a progressividade extrafiscal, que lhe é genuína e histórica, e a

progressividade fiscal, haurida da EC n.29/2000. (SABBAG, P. 1133-1134, 2016)

Eduardo Sabbag (2016, p.1134), continua a explanação relatando que o Supremo Tribunal Federal, ao editar a Súmula 668, considerou inconstitucional as práticas adotadas pelos municípios que instituíam alíquotas progressivas baseados em parâmetros fiscais. Eis a Súmula:

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.

Face a exposição trazida, o IPTU passou a ter, além de progressividade extrafiscal, a progressividade fiscal. Como já brevemente analisado, a progressividade extrafiscal vincula-se ao cumprimento da função social da propriedade, ou seja, com base no art. 182 da Constituição Federal e do Estatuto da Cidade, o proprietário que não dê a destinação social adequada ao seu imóvel estará sujeito as alíquotas progressivas no tempo.

Neste sentido expõe Victor Safatis Metta (2013):

A progressividade extrafiscal é determinada em função de um parâmetro externo ao direito tributário, com a finalidade de atingir algum objetivo social ou econômico. É a chamada progressividade no tempo do IPTU e é uma penalização imposta ao proprietário do imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, quando este se negar a dar um adequado aproveitamento a seu imóvel, de acordo com o estabelecido no plano diretor. Tal penalidade é aplicada por lei, após a imposição da penalidade de parcelamento ou edificação compulsória. (METTA, 2013)

Eduardo Sabbag (2016, p. 1133) complementa:

A propósito, em outubro de 2013, o STF ratificou essa visão, ao evidenciar que a progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. (SABBAG, p. 1133, 2016)

Já a progressividade fiscal do IPTU, prevista no art. 156 da CF, segundo Victor Safatis Metta (2013) tem a finalidade meramente arrecadatória e é fixada na base de cálculo (valor venal do imóvel).

Eduardo Sabbag (2016, p. 1135) finaliza o tema da seguinte forma:

Posto isso, atualmente, é nesses termos que a questão da progressividade do IPTU apresenta-se perante a doutrina e o STF, revelando-se por uma dupla progressividade:

1. A progressividade extrafiscal, que lhe é –e sempre foi – genuína, rotulada de progressividade no tempo (art. 182, §4, II, CF), única normatizada antes do texto constitucional de 1988;
2. A progressividade fiscal, prevista na EC. N. 29/200, com base no valor do imóvel (art. 156, §1, I, CF), sem embargos da seletividade, trazida pela diferenciação de alíquotas em razão da localização e uso do imóvel. (SABBAG, p. 1135, 2016)

5.3 – A Progressividade Fiscal da Alíquota do IPTU sob o Prisma do Princípio da Vedação ao Confisco

Passada a parte introdutória, o presente trabalho passará a analisar o tema objeto desta monografia. Qual o enfoque do princípio da vedação ao confisco diante das progressivas admitidas no ordenamento pátrio, quais sejam, as fiscais constantes da aprovação da Emenda Constitucional 29/2000 e a extrafiscal baseada na progressividade no tempo para fins de cumprimento da função social?

Pela leitura inicial dos dispositivos em comento, parece fácil a resposta da indagação. Na interpretação literal dos citados artigos, podemos vislumbrar nas progressividades fiscais, que a administração municipal, na aplicabilidade da citada técnica, poderia atentar de forma direta ou indireta ao princípio da vedação ao confisco, nos casos em que este exorbitasse a sua devida atuação e aplicasse as alíquotas de forma temerária, quais sejam: não respeitando a anterioridade exigida, utilização de mecanismos legislativos equivocados, alteração arbitrária na base de cálculo, entre outros.

Nesta situação, por se tratar de ofensa clara e manifesta aos princípios previstos na Constituição Federal, basta ao Judiciário, quando acionado, sanear as questões envolvendo as aplicabilidades abusivas das alíquotas do IPTU.

Thiago de Oliveira Andrade (2010) peticiona da seguinte forma:

Nosso sistema jurídico vem atribuindo aos princípios constitucionais uma maior importância na interpretação de direitos, com reconhecimento de sua força normativa⁹. Eles estão deixando de ser uma fonte subsidiária para transformar-se em ponto gerador de todas as normas; ou seja, todas as normas possuem uma identificação com os

princípios constitucionais, só adquirindo validade se não for contrária aos mesmos.

(...)

Como a jurisdição implica na exegese constitucional da lei (jurisdição constitucional), o julgador deverá submeter a lei à Carta Política e colocar em posição de efetiva superioridade os princípios fundamentais legitimadores de sua aplicação no caso concreto.

O neoconstitucionalismo exige a compreensão da lei à luz dos princípios constitucionais de justiça e dos direitos fundamentais; uma interpretação da lei calcada na Constituição a fim de não apenas reproduzir os ditames legais, mas produzir uma nova norma ao caso concreto.

(...)

A nova incumbência do operador do direito, em particular, do juiz, será construir e não mais fazer a simples revelação da norma; para tanto, o magistrado usará dos princípios fundamentais tanto com o intuito de dar luz à idéia constitucional de justiça quanto com o fito de atender os anseios legítimos da sociedade e do próprio Estado com sua postura ativa. (ANDRADE, 2010)

Gabriela Raduan Amaral e Giulia Samia de Vivo (2015), explorando a temática ambiental, relatam a importância do Judiciário na proteção aos princípios constitucionais atinentes a fauna nacional:

Ao se identificar a atuação do Ministério Público e do Poder Judiciário, concluiu-se, primeiramente, que ambos têm importância cerebral na tutela da fauna brasileira. A atuação isolada do Poder Executivo seria insuficiente para tamanha necessidade.

No entanto, importante destacar que, analisando a jurisprudência dos Tribunais brasileiros foi possível identificar algumas características pontuais.

Primeiramente, com relação à específica atuação do Poder Judiciário, até, aproximadamente, o ano de 2004 todas as decisões de proteção da fauna brasileira versavam sobre a condenação penal daqueles que praticavam crimes contra a fauna.

Após este período é possível perceber um movimento no sentido de, não só atuar após a ocorrência do dano, compensando-os, mas também, proteger os animais, dando efetividade à precaução e a prevenção. A ação civil pública foi o mecanismo utilizado para esta tarefa.

(...)

Assim, o Poder Judiciário, uma vez provocado pela Ação, passou a dar ampla interpretação e efetividade aos dois princípios, sempre visando evitar o risco ambiental a animais, principalmente os que se encontram em extinção.

No entanto, conclui-se que as decisões do Poder Judiciário ainda precisam evoluir e assumir o caráter normativo daqueles princípios, de forma que o desrespeito àqueles por parte da Administração Pública e

seus diversos órgãos, torna o ato administrativo, por si só, ilegal e passível de anulação. (AMARAL E VIVO, 2015)

KARINE DE AQUINO CÂMARA LEVY (2014) alerta sobre a importância do Judiciário como garantidor do respeito aos princípios inerentes a Constituição Federal e a consequente proteção aos direitos fundamentais:

Diante de todas estas posições acima expostas, vê-se que o afastamento do formalismo excessivo, e não a eliminação do formalismo, atributo inerente e indissociável do direito processual, é imprescindível para o alcance dos princípios e valores existentes no âmbito processual considerados à luz da Constituição, o que resulta na teoria da “constitucionalização do processo”, defendida ardentemente pela doutrina brasileira hodierna.

(...)

Hoje, percebe-se, portanto, que, não obstante o princípio do dispositivo ou da demanda constituir um limite formal para a atuação do Judiciário, este poder não se encontra mais atrelado à lei como outrora, podendo atuar com certa liberdade no julgamento de um caso concreto, desde que sempre guiado pelos direitos fundamentais e princípios constitucionais. Neste ponto, a argumentação jurídica pautada nos princípios constitucionais é de fundamental importância, a fim de possibilitar um controle dos atos processuais pela sociedade, evitando, dessa forma, uma atuação judicial arbitrária.

(...)

Entendo também que o Judiciário a priori não deve ser o principal agente transformador da sociedade, porém não se discute que sua atuação é imprescindível para a realização dos interesses e direitos fundamentais da comunidade. Na verdade, cabe ao Judiciário um controle, uma compatibilização das diretrizes políticas aos valores contemplados na Constituição, e não um esmagamento do Legislativo e do Executivo, poderes, por natureza, de índole democrática. (LEVY, 2014)

As três citações dos autores, apesar de não guardarem inicialmente uma pertinência temática com o tema, indicam que o Poder Judiciário, a partir da consolidação do neoconstitucionalismo no ordenamento brasileiro, passou a não só observar as normas constitucionais e infraconstitucionais, como passou a tutelar os princípios consagrados na Carta Magna, nas mais diversas matérias, dentro dos casos concretos provocados pela parte interessado no provimento jurisdicional.

Voltando ao âmbito do IPTU, Raul Haidar (2013) alerta sobre o eventual custo da discussão de valores exorbitantes na via judicial, o referido autor sugere inicialmente o debate da celeuma de forma extrajudicial (na seara

das administrações municipais), acrescenta que o custo a se arcar na via judicial poderá ser custoso ao contribuinte:

Há lançamentos registrando reajustes de mais de 100%, que em alguns casos chegam a ultrapassar 500%. Com isso, os contribuintes procuram as prefeituras para reclamar e ameaçam ir à Justiça contra o aumento que entendem abusivo.

Toda essa questão decorre em boa parte da omissão de prefeitos que não fizeram os reajustes da base de cálculo anualmente, permitindo que a defasagem entre ela e o valor lançado criasse uma diferença de grande monta, que deve ser eliminada.

(...)

Quem entender que o lançamento do IPTU está exagerado deve reclamar na administração municipal, o que está garantido pelo artigo 148 do CTN. Uma discussão judicial, contudo, só pode ser adequada em valores de grande monta, de preferência depositando-se o valor questionado para garantir proteção para os juros e a correção. Considere-se ainda que uma ação judicial implica em custas e honorários advocatícios a pagar, além de despesas que incluem eventual perícia de engenharia. (HAIDAR, 2013)

Ademir Aparecido Falque dos Santos e José Antônio Ferreira Filho (2000), saindo um pouco do setor jurisdicional, ao analisarem a possibilidade da aplicação da progressividade fiscal baseada no valor venal do imóvel, atenta que o reajuste deste, apesar de não ter um limite quantitativo exposto na legislação, deverá respeitar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sob pena do tributo configurar o confisco:

Os Municípios reiteradamente vêm reajustando as respectivas “tabelas de valores”, e justificam o fato relacionando o aumento inflacionário e adequação dos valores de mercado dos imóveis em geral lançando médias valorativas em relação a localização dos imóveis para a fixação dos valores venais da propriedade.

Portanto, o valor venal deve ser arbitrado com parâmetros de razoabilidade, a fim de afastar-se distorções que acabem por supervalorizar a propriedade gerando um tributo excessivo caracterizador de verdadeiro confisco.

A pouco tempo vivíamos em uma economia inflacionária, outrossim atualmente estamos presenciando verdadeira deflação recessiva, ou seja, o fato é que a Administração Pública reajustava as “plantas de valores” quando da constatação de inflação, entretanto o mesmo não ocorre com a atual verificação da deflação recessiva.

Com a atual deflação recessiva é evidente que os valores atualmente atribuídos em mercado aos imóveis são bem menores aos praticados há tempos atrás, pelo que somando-se a esse fato as distorções normalmente detectadas quando da atualização da chamada “planta de valores” tem-se que alguns imóveis acabam por receber valor venal muito superior ao valor de venda ou “valor de mercado”,

caracterizando assim, verdadeiro confisco, que é vedado pela Constituição Federal e legislação tributária em vigor.

Portanto cabe ao Município quando da edição de normas concernentes à espécie tributária referida ater-se com especial cautela à ocorrência de eventuais distorções que possam ser impugnadas administrativamente ou judicialmente. (SANTOS E FILHO, 2000)

Apesar do dever que a administração municipal terá na atualização monetária das alíquotas e da base de cálculo, devemos considerar a impossibilidade logística do Fisco em harmonizar esta majoração de acordo com a capacidade contributiva de cada pessoa. Ora, em uma metrópole, com a densidade demográfica de uma capital do estado-membro, evidentemente que o poder municipal não terá a estrutura adequada de analisar detalhadamente a valorização de cada imóvel ou terreno.

No campo ideal, todos almejam que a administração municipal opere a modificação das alíquotas de forma razoável, levando em conta as especificidades de cada caso. Entretanto, em decorrência da impossibilidade estrutural, o município acaba por proceder o aumento das citadas alíquotas de acordo com uma perspectiva de valorização ou desvalorização deste terreno ou imóvel.

Desta forma, muitos contribuintes, após serem sujeitos a majoração fiscal do IPTU, sentem-se lesados por não entenderem como aquele terreno/imóvel possa ter se valorizado de uma forma dicotômica a sua capacidade contributiva.

Quanto ao posicionamento jurisprudencial, apesar de ter sido explanado anteriormente a consagração do princípio da vedação ao confisco tanto na doutrina quanto na jurisprudência, esta, por se tratar de um órgão jurisdicional responsável pela apreciação de uma suposta lesão ao direito subjetivo interpelado, nem sempre julga de forma "harmônica" aos interesses objetivados pelos contribuintes.

Observem por exemplo a Apelação Cível n. 70057592636 interposta perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. O contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sucumbente em primeira instância, recorreu da decisão originária alegando que a majoração do IPTU efetuado pela

administração municipal, configuraria uma limitação ao seu direito de propriedade diante das alíquotas consideradas por ele confiscatórias. Apesar do recurso preencher os requisitos formais, o mesmo teve o seu provimento negado pela câmara julgadora, eis a ementa:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. MAJORAÇÃO. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO CONCRETA DO COMPROMETIMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE PROPRIEDADE. - Conhecimento do recurso, porquanto suficientemente infirmados os fundamentos da sentença. - O princípio do não confisco em matéria tributária (art. 150, IV, da CRFB) constitui a interdição pela Constituição da República de qualquer pretensão governamental que possa conduzir à injusta apropriação estatal, ainda que parcial, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, o que significaria o comprometimento do exercício de direitos fundamentais diante da insuportabilidade da carga tributária. - A caracterização do vedado efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades. Hipótese em que não restou comprovado que o aumento da alíquota do IPTU, a atualização da base de cálculo e a redução de desconto por antecipação do pagamento à vista da exação implicam a aniquilação ou o esvaziamento de direito fundamental à propriedade. APELAÇÃO CONHECIDA E DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70057592636, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 27/02/2014)

Outro exemplo de insucesso no pleito do contribuinte pode ser observada na Apelação Cível em sede de Mandado de Segurança de n.2006.000373-6 impetrada no Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. Novamente na posição sucumbente, o apelante questionou o meio normativo inadequado utilizado pelo Município na alteração das alíquotas do IPTU, desrespeitando o princípio da legalidade e por tabela o da vedação ao confisco. A câmara julgadora não considerou os argumentos trazidos pelo apelante, e no acórdão citou a possibilidade da majoração da alíquota do IPTU em valores que não excedam a razoabilidade patrimonial:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - IPTU - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DEPOIS DA EC 29 /2000 - POSSIBILIDADE PARA ASSEGURAR A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA - REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE DECRETO - POSSIBILIDADE - ALEGAÇÃO DE AUMENTO DO VALOR VENAL DO IMÓVEL SEM AUTORIZAÇÃO LEGAL NÃO COMPROVADA - AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DA ALEGAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO SUSTENTADO - SEGURANÇA DENEGADA - RECURSO IMPROVIDO. A partir da promulgação da Emenda Constitucional 29 /00, tornou-se lícito aos municípios instituir Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo em face do valor do imóvel ou mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do bem.

As alíquotas não foram estabelecidas arbitrariamente por ato do Executivo, mas por meio de lei complementar que instituiu o Código Tributário Municipal, em obediência ao artigo 97 , IV , do Código Tributário Nacional . O Código Tributário Nacional permite que a atualização monetária da base de cálculo seja efetuada mediante decreto, não sendo necessária, assim, a edição de lei. Contudo essa atualização deve ser entendida como a simples correção do valor do imóvel com a aplicação dos índices oficiais que representam a inflação, caracterizando-se verdadeiro aumento da carga tributária qualquer quantia excedente. O mandado de segurança, por ser uma ação especial de rito sumário, não possibilita dilação probatória. Dessa forma, todos os documentos que embasam o direito líquido e certo alegado têm de acompanhar o feito desde a impetração. (Apelação Cível Nº 2006.000373-6, Terceira Turma Cível, Tribunal de Justiça do MS, Relator: Des. Hamilton Carli, Julgado em 13/07/2006).

Trazendo um precedente favorável ao contribuinte, O Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário 109538 MG, considerou arbitrária a alteração das alíquotas do IPTU provenientes de critérios não estabelecidos na lei municipal, ofendendo o princípio da vedação ao confisco:

Ementa: - IPTU. LEI N. 3.681/83, DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. AUMENTO DO VALOR DE IMPOSTO. ELEVAÇÃO DE ALIQUOTA, COMO PENALIDADE PELA NÃO CONSTRUÇÃO DE MUROS E PASSEIOS: IMPOSSIBILIDADE. TEM ENTENDIDO O S.T.F. QUE É POSSÍVEL A MAJORAÇÃO DO IPTU DOS IMÓVEIS DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, COM BASE NA SUA LEI N. 3.681 /83, EM FACE DE FIXAR ELA RIGIDOS CRITÉRIOS, QUE NÃO DEIXEM MARGEM A QUE A AUTORIDADE MUNICIPAL ARBITRARIAMENTE OS ELEVE. DE OUTRA PARTE, NÃO HÁ BASE PARA QUE, COMO PENALIDADE PELA FALTA DE MUROS E PASSEIOS NO IMÓVEL, SEJAM AUMENTADAS AS ALIQUOTAS DO IPTU. NÃO PODE TAL MAJORAÇÃO SERVIR COMO SUBSTITUTIVO DE MULTA ADMINISTRATIVA. (Recurso Extraordinário Nº 109538, Segunda Turma, Relator: Aldir Passarinho, Julgado em 30/08/1988)

Desta forma, apesar das progressividades fiscais serem disciplinadas constitucionalmente, faltam a elas maiores parâmetros objetivos de adequação a algumas situações demonstradas no trabalho, como por exemplo, a realidade econômica do país e critérios utilizados pelo Fisco municipal na atualização na base de cálculo.

Por outro lado, seria leviano atribuir em todas situações de equívoco, o caráter doloso na conduta da administração municipal na aplicação da progressividade fiscal. Como abordado, o Fisco, apesar de ter a obrigação de observar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade nas eventuais majorações, na maioria das vezes não possui meios adequados a concretizações deste preceito. Assim, os municípios adotam critérios

econômicos, que por muitas vezes, fogem da realidade da capacidade contributiva a ser suportada pela pessoa, configurando pela onerosidade, o confisco.

5.4 – A Progressividade Extrafiscal da Alíquota do IPTU sob o Prisma do Princípio da Vedação ao Confisco

No âmbito extrafiscal, fundamentada no cumprimento da função social da propriedade, a alíquota consiste na progressividade anual em razão do descumprimento do proprietário do imóvel subaproveitado. As disposições previstas na Constituição Federal e no Estatuto da Cidade representam diretrizes que visam o aproveitamento das propriedades de acordo com a vontade popular consignada nas citadas normas.

A primeira vista, a mera aplicabilidade da progressividade anual representa na visão de alguns autores uma "sanção" ao comportamento inerte do proprietário. Com o advento do Estatuto da Cidade e das políticas de moradia urbana, ficou clara a intenção do legislador em desestimular o comportamento ocioso do proprietário (ou possuidor) perante a sua propriedade. A administração municipal, segundo Paula Nascimento Martins Torres (2012), detém a obrigação e não a faculdade de aplicar a progressividade anual aos contribuintes que não cumprirem as disposições previstas na lei.

A questão debatida na doutrina é se os valores alcançados nas alíquotas por conta da progressividade podem ou não ofender o princípio da vedação ao confisco.

Dentro da ala defensora da aplicabilidade integral da progressividade prevista no art. 182 da Constituição Federal, evidencia-se o argumento a função primordial do IPTU é auxiliar na consagração dos objetivos trazidos pelas políticas urbanas.

Sandro Seixas Trentin e Taise Rabelo Dutra Trentin (2010) expõe o seguinte:

Observou-se também que a propriedade na atualidade e evolução social deve cumprir com a sua função social, exercendo na prática com o cuidado aprimorado do bem de sua titularidade. A função social da propriedade urbana tem como intenção e objetivo harmonizar os interesses sociais e privados de seu titular, tal direito individual, no entanto fica subordinado ao interesse da coletividade no que tange uma boa urbanização, sendo que o direito do proprietário está submetido à apreciação da Administração Pública.

O IPTU como determina a Constituição atual, possui um papel de destaque como instrumento de concretização de política urbana

nacional, tendo em vista que pode ser utilizado para estimular os proprietários, e demais possuidores de imóveis urbanos, a cumprir o estabelecido no plano diretor do Município e, fazer com que se atenda o princípio da função social da propriedade.

Importante ainda mencionar que a progressividade advém da Emenda Constitucional 29/2000, progressividade, tendo em vista o valor do imóvel. Sendo que a Emenda citada observa também a capacidade de contribuição pela capacidade econômica do contribuinte, mas no entendimento particular deste estudo a função social da propriedade também deveria absorver grande parte do fato gerador do IPTU. No que tange o IPTU progressivo existe uma diferenciação, sendo que os efeitos buscados consistem na concreção do que preceitua a Constituição, isto é, que a propriedade cumpra sua função social. O Estado exerce um papel decisivo e insubstituível na aplicação normativa. (TRENTIN e TRENTIN, 2010)

Andréa Cristina Correia de Souza Renault Baêta dos Santos (2015), em seu artigo, expõe sobre a importância que a extrafiscalidade é um instrumento essencial na concretização da política urbana, concluindo que a aplicabilidade representa um fator primordial para que os proprietários adotem o comportamento esperado no aproveitamento de seu respectivo solo:

A função social da propriedade precisa ser vista pela sociedade, sempre atrelada à ordem econômica e social, como um instrumento tendente a viabilizar a exploração racional do bem e não como um limitador de direitos. Ao mesmo tempo, a visão do direito de propriedade como absoluto, precisa ser transposta. O IPTU pode se revestir de duas funções: fiscal que é meramente arrecadatória e extrafiscal, que torna referido tributo um eficaz instrumento da Política Urbana, de modo a obrigar que os proprietários deem o adequado aproveitamento ao solo urbano. Neste campo, referido imposto vai apresentar alíquotas progressivas no tempo, ou seja, que aumentam enquanto o proprietário esteja desatendendo ao adequado aproveitamento do solo urbano.

Constitui, na atualidade, tarefa árdua cogitar um imposto que não possua caráter fiscal, entretanto, em um país com grande concentração de terras, muitas improdutivas com finalidade apenas especulativa, a extrafiscalidade é um instrumento a ser mais utilizado para que a concepção social de propriedade insculpida na Constituição Federal seja cumprida com maior eficácia.

Assim, a progressividade extrafiscal do IPTU constitui, na atualidade, um mecanismo a ser utilizado pelos municípios, essencial para o combate às propriedades especulativas que impedem o crescimento e desenvolvimento natural das cidades. (DOS SANTOS, 2015)

Maria Beatriz Lopes d'Albuquerque Castim (2017) é firme em afirmar que a progressividade extrafiscal não representa ofensa a vedação ao confisco, complementando, igual aos anteriores autores, a importância deste instituto no desenvolvimento da política urbana:

A ideia por trás da progressividade extrafiscal do IPTU não afronta os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, uma vez que não depende, tal tributação, de um parâmetro patrimonial e econômico do contribuinte – questão subjetiva – e sim de uma situação ocasionada por um comportamento contrário ao interesse público – questão objetiva –, ou seja, há na tributação extrafiscal uma mitigação dessas proteções e não a sua total ausência. O Estado pode intervir na propriedade privada e impor sua vontade, desde que se coadune com os fins sociais traçados pelas políticas urbanas, mas ele, o Estado, só faz isso até quando tal intervenção não venha a configurar tributação confisco

(...)

Portanto, é o IPTU progressivo norma tributária de natureza sancionatória e, conseqüentemente, indutora posta à disposição dos Municípios para que esses concretizem o dever que lhe foi atribuído pela Constituição Federal, notadamente, o de combater as desigualdades sociais, incentivando os proprietários de imóveis urbanos a dar a estes a função social que os mesmos devem ter, postos os fins perseguidos pelo Estado Social vigente, notadamente o de abrandar, nos grandes centros urbanos, a discrepância de condições sociais que cercam os seus habitantes, fruto da tardia percepção de que as cidades precisam de normas e políticas que auxiliem o seu saudável e equilibrado crescimento. (CASTIM, 2017)

Kiyoshi Harada (2017) faz uma crítica a doutrina que considera a extrafiscalidade como uma sanção ao contribuinte que não adota o comportamento previsto nas legislações, segundo o renomado autor, a alíquota progressiva representa legalmente uma forma de se alcançar ao aproveitamento adequado dos solos urbanos, eis a constatação:

O IPTU progressivo no tempo aparece como o segundo instrumento de intervenção urbanística. As condições e os limites dessa progressividade foram regulamentados pela Lei nº 10.257 de 10-7-2001, conhecida como Estatuto da Cidade (arts. 5º a 7º).

(...)

Dessa forma, a desapropriação referida no inciso III, do § 4º, do art. 182 da CF surge como derradeiro instrumento urbanístico para assegurar a função social da propriedade.

Por isso, essa desapropriação foi batizada pela doutrina, equivocadamente a nosso ver, de desapropriação-sanção. Está implícito nessa desapropriação a faculdade de revenda do imóvel desapropriado a quem se disponha a conferir função social à propriedade urbana, ou a obrigatoriedade do poder público expropriante de dar destinação que cumpra a função social da propriedade urbana. Incogitável a ideia de desapropriação, tão somente, para punir o proprietário recalcitrante. O móvel da desapropriação não é punir o proprietário, mas para fazer com que ela cumpra sua função social nos termos da Lei do Plano Diretor da cidade. (HARADA, 2017)

Parte contrária ao primeiro posicionamento, considera que em algumas situações, a técnica da progressividade extrafiscal poderá infringir o princípio da vedação ao confisco.

Milena Zampieri Sellmann, ao expor sobre a possibilidade de aplicação das alíquotas fiscais e extrafiscais sobre a mesma propriedade, relata que nestas situações configura o confisco pelo fato do Estado, imbutido no papel de administrador tributário, onerar de forma excessiva e desnecessária o contribuinte:

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. (SELLMAN)

Carolina Patricio Alencar Correa (2014. p. 33-37) alerta que apesar da extrafiscalidade esteja prevista constitucionalmente, esta não é isenta de respeitar os

direitos fundamentais e os princípios decorrentes dela, como é o caso da vedação ao confisco:

A extrafiscalidade não se apresenta como uma exceção à fiscalidade e nem tão pouco como seu oposto. A mesma faz parte da tributação e do Direito tributário, fazendo-se indispensável em um Estado que busca equilibrar forças econômicas e objetivos sociais em busca do bem comum.

Como parte do Direito Tributário a extrafiscalidade também se submete aos princípios que regem o Direito Público - supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público pela administração pública – e também se submete aos mesmos princípios que limitam o poder de tributar do Estado. (CORREA, 2014. p. 33-37)

Acrescenta Camila Sanchez (2016):

A hipótese tem sido chamada, indevidamente, de progressividade sancionatória. Na verdade, trata-se da disciplina extrafiscal do IPTU, transformando em instrumento para compelir os administradores ao atendimento da função social da propriedade urbana.

Essa progressividade extrafiscal especial, até então inédita no direito brasileiro, é objeto de regulamentação pelo Estatuto da Cidade, veiculado pela Lei 10.257/2001.

No entanto, tal técnica, a nosso ver, não poderá ser empregada indefinidamente, sob pena de instituir-se autêntico confisco, vedado expressamente (art. 150, IV). Discordamos, portanto, do entendimento segundo o qual, por tratar-se de tributação extrafiscal, o confisco estaria constitucionalmente autorizado por dois fundamentos. Primeiro, porque a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV) em qualquer hipótese, não distinguindo entre tributação fiscal e extrafiscal. Segundo, porque, como já assinalamos, o confisco é a 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. (SANCHEZ, 2016)

Face a celeuma apresentada a respeito da possibilidade de incidência do confisco na aplicação da progressividade extrafiscal das alíquotas do IPTU, parece-me mais razoável adotar o posicionamento que prevê em determinadas situações a incidência do confisco, tendo em vista que a depender da capacidade contributiva do cidadão (apesar deste instituto não se relacionar diretamente a natureza da extrafiscalidade), o mesmo não possa suportar o encargo determinado pelo Fisco.

Evidentemente que a concordância na argumentação trazidas pelas últimas três autoras, não invalida ou diminui a importância da progressividade extrafiscal na concretização do reaproveitamento do solo urbano. A política pública urbana representa um grande objetivo constitucional em todas as esferas governamentais no país. Negar este fato seria um retrocesso nos preceitos sociais consagrados pela carta magna.

Acontece, que a depender do caso concreto e principalmente da situação econômica em que se encontra o contribuinte em determinada situação, é razoável que haja ponderação entre a concretização da função social da propriedade e a seara financeira do proprietário d solo urbano.

6. CONCLUSÃO

Durante o trabalho, foi observado que as administrações dos entes federativos utilizam-se da tributação para custear os seus respectivos programas de governo e suas políticas públicas. Para isso, estes devem respeito a legislação tributária e os princípios decorrentes destas.

Dentre os princípios apresentados, destaca-se a vedação do tributo ao efeito de confisco, responsável por assegurar aos contribuintes a proteção do seu patrimônio particular face as exações praticadas pelos entes políticos.

Nas receitas das administrações municipais, o Imposto Predial e Territorial Urbano representa uma das mais primordiais fontes de receita. Após a análise dos sujeitos integrantes da relação tributária em volvendo este imposto, seu fato gerador e sua base de cálculo, passou-se ao estudo de suas alíquotas.

Com o advento da EC 29/2000, as alíquotas do IPTU passaram a ter a progressividade fiscal decorrente da sua base de cálculo (valor venal do imóvel), da seletividade pela localização e uso do imóvel e da extrafiscalidade fundamentada no cumprimento da função social da propriedade.

Por fim, adentrou-se no tema central do trabalho. No âmbito das progressividades fiscais, por falta de critérios objetivos facilitadores ao Fisco, muitas vezes este, não observando os fatores exógenos da economia ou por adotar critérios equivocados na alteração da base de cálculo, acabam ofendendo o princípio da vedação ao confisco.

Já, no campo da extrafiscalidade, apesar de parte da doutrina não considerar a possibilidade e incidência do confisco, ficou demonstrado, conforme entendimento da outra vertente doutrinária, que em alguns casos específicos, como por exemplo, a aplicação cumulativa das progressividades fiscais e extrafiscais, poderá gerar uma oneração exorbitante ao contribuinte que caracterize o confisco.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 8ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2016.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 5ª Ed., Editora Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 34ª Ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2013.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CÔELHO, Sacha Navarro Calmon, Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª. Ed. Rio de Janeiro, Impetra, 2015.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GUERRA, Guilherme Aires. O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11478>. Acesso em fev 2018.

JÚNIOR, Joselito Dias Ferreira, e **SILVA**, Ronald Sampaio Serra. Princípio da Legalidade no Direito Tributário. In: JusBrasil, Juazeiro do Norte – Ceará, Nov 2016. Disponível em: https://joselitojunior.jusbrasil.com.br/artigos/407084933/principio-da-legalidade-no-direito-tributario?ref=topic_feed. Acesso em Nov 2017.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio da legalidade tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 30, jun 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/mnt/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1176&revista_cade_rno=26>. Acesso em fev 2018.

ARANHA, Marcelo de Araújo. O princípio da Anterioridade Tributária. In: **DireitoNet**, 17 de ago 2006. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2821/O-Principio-da-Anterioridade-Tributaria>. Acesso em set 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da anterioridade tributária na constituição de 1988. In: **Carta Forense - Coluna**, mai 2010. Disponível em: www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/o-principio-da-anterioridade-tributaria-na-constituicao-de-1988>. Acesso em dez 2017.

BAIA, Vitor Antônio Oliveira. Exceções ao princípio da anterioridade tributária. In: JusBrasil, Pará, 2015. Disponível em: <https://baiazinho.jusbrasil.com.br/artigos/152734218/excecoes-ao-principio-da-anterioridade-tributaria>. Acesso em Nov 2017.

PICOLIN, Gustavo Rodrigo. Exceções ao princípio da anterioridade. In: Jurisway, , jan 207. Disponível em: https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=153. Acesso em Out 2017.

MOURA, Douglas Duarte. Princípios Constitucionais Tributários. In: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://douglasduartemoura.jusbrasil.com.br/artigos/197449777/principios-constitucionais-tributarios>. Acesso em Nov 2017.

HARADA, Kiyoshi. Princípios da igualdade e da irretroatividade. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1542, 21 set. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10435>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

PINHEIRO, Adriano Martins. Princípio da irretroatividade tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7041&revista_caderno=26>. Acesso em fev 2018.

SILVA, Evander de Oliveira. A Magna Carta de João Sem-Terra e o devido processo legal. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4455, 12 set. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33931>>. Acesso em: 19 fev. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. Magna Carta e Bill of Rights: entre o direito financeiro e o tributário. In: Conjur, 16 jun. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jun-16/contas-vista-magna-carta-bill-of-rights-entre-direito-financeiro-tributario>. Acesso em: 07 jun. 2017.

DANTAS, Manoel Felipe Borges de Lima. APLICABILIDADE DO DEVIDO PROCESSO LEGAL NAS EXCLUSÕES EXTRAJUDICIAIS DAS SOCIEDADES LIMITADAS. Monografia de Pós-Graduação em Processo Civil, Salvador-BA, 2014. Disponível no acervo acadêmico da Faculdade Baiana de Direito.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. Agravo Regimental no 3117995. Relator: Moreira Alves. Julgamento: 15/10/2013. Publicação: 31/10/2013. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-pe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/158602378/agravo-agv-3117995-pe>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. Agravo Regimental no 3517668. Relator: Rafael Machado de Cunha Cavacanti. Julgamento: 27/11/2015. Publicação: 06/01/2016. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-pe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/294128235/agravo-agv-3517668-pe>. Acesso em 03 de abril de 2017.

SOUZA, Rafael Mendes de. Classificação dos tributos brasileiros. Uma breve distinção entre as principais teorias. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2258, 6 set. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13464>>. Acesso em: 19 fev. 2018.

LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705>. Acesso em fev 2018.

ERMOLI, Arthur Urbano. A história e desenvolvimento do direito tributário e seus institutos. In: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://arthururbano.jusbrasil.com.br/artigos/151276776/a-historia-e-desenvolvimento-do-direito-tributario-e-seus-institutos>. Acesso em Nov 2017.

CRIALES, Marly Moreira Couto. Teorias das classificações dos tributos. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 119, dez 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13897>. Acesso em fev 2018.

HARADA, Kiyoshi. O sujeito passivo do IPTU. Artigos Tributário, 13 jan. 2017. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:dq1QCHFAr4J:genjuridico.com.br/2017/01/13/o-sujeito-passivo-do-iptu/+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 18 fev. 2018.

LEITE, Mônica da Silva. Considerações sobre o IPTU e seus sujeitos passivos. In: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://dramonicaleite.jusbrasil.com.br/artigos/191860530/consideracoes-sobre-o-iptu-e-seus-sujeitos-passivos>. Acesso em Nov 2017.

MELO, Getúlio Costa. Locador e locatário. Quem tem obrigação pelo pagamento do IPTU?. In: JusBrasil, 2014. Disponível em: <https://getulio.jusbrasil.com.br/artigos/123320843/locador-e-locatario-quem-tem-obrigacao-pelo-pagamento-do-iptu>. Acesso em Nov 2017.

RAMALHO, Caroline. Fato Gerador e Obrigação Tributária. In: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://carolineramalhodeazevedo.jusbrasil.com.br/artigos/174036173/fato-gerador-e-obrigacao-tributaria>. Acesso em Nov 2017.

GOMES, Daniela Vasconcellos. A noção de propriedade no Direito Civil contemporâneo. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 28, abr 2006. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1074. Acesso em fev 2018.

FIORANELI, Ademar. O USUFRUTO E O NOVO CÓDIGO CIVIL A proibição de alienar o direito. In: IRIB – Instituto de Registro Imobiliário do Brasil. Disponível em: <http://www.ibr.org.br/obras/ousofruto-e-o-novo-codigo-civil-a-proibicao-de-alienar-o-direito>. Acesso em nov 2017.

SECCO, Henrique de Melo. *Da enfiteuse*. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 22 nov. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.50910>. Acesso em: 19 fev. 2018.

FERREIRA, Marcelo Dias. O IPTU e a informalidade urbana. A tributação da posse em AEIS como ferramenta de regulação do mercado informal de terras. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1955, 7 nov. 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11905>. Acesso em: 19 fev. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Agravo de Instrumento no 70057274110. Relator: Marco Aurélio Heinz. Julgamento: 26/02/2014. Publicação: 17/03/2014. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/114097076/agravo-de-instrumento-ai-70057274110-rs>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos Declaratórios no 600366 DF 2014/0266785-6. Relator: Humberto Martins. Julgamento: 24/02/2015. Publicação: 03/03/2015. In: JusBrasil. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178118842/embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-edcl-no-agrignoaresp600366-df-2014-0266785-6>. Acesso em 03 de abril de 2017.

HARADA, Kiyoshi. Valor venal. Prevalência do conceito legal. In: Diário das Leis. Disponível em: <https://www.diariodasleis.com.br/bdi/18280-valor-venal-prevalencia-do-conceito-legal.html>. Acesso em: 30 jun. 2017.

SOARES, Márcia Cristina. Valor Venal - Conceito Legal. Gabinete Jurídico, Informativo Empresarial n. 08, ago 2011. Disponível em: <https://www.gabinetejuridico.com.br/informativo.php?id=78>. Acesso em: 17 ago. 2017.

HARADA, Kiyoshi. Base de cálculo do IPTU. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 84, jan 2011. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8817. Acesso em fev 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação no 4255-3/2006. Relator: Maria da Purificação da Silva. Julgamento: 08/03/2010. Publicação: 08/03/2010. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7981778/apelacao-apl-425532006-ba-4255-3-2006>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Roraima. Reexame Necessário em sede de Mandado de Segurança no 0010127087749. Relator: Almiro Padilha. Julgamento: 25/02/2014. Publicação: 12/03/2014. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-rr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/294667102/reexame-necessario-rn-10127087749?ref=juris-tabs>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Recurso Inominado no 71004814992. Relator: Ricardo Bernd. Julgamento: 14/11/2013. Publicação: 25/11/2013. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113345260/recurso-civel-71004688677-rs>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento no 1183776. Relator: Eliana Calmon. Publicação: 06/11/2009. In: JusBrasil. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6735042/ag-1177439>. Acesso em 03 de abril de 2017.

SANTOS, André Luiz Andrade. Base de cálculo, fato gerador e alíquotas do IPTU. In: DireitoNet, 15 mar 2017. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/10097/Base-de-calculo-fato-gerador-e-aliquotas-do-IPTU>. Acesso em: 19 fev. 2018.

SILVA, Fernanda Dória. A alíquota zero e o princípio da Legalidade. In: JusBrasil, 2015. Disponível em: <https://fernandadorias.jusbrasil.com.br/artigos/216307677/a-aliquota-zero-e-o-principio-da-legalidade>. Acesso em: 19 fev. 2018.

ALMEIDA, Carolina Guerra de O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 251. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876> Acesso em: 19 fev. 2018.

NETO, Marcelo Lavenere Machado e, **GASSEN,** Valcir. Matriz tributária e progressividade na tributação. In: Migalhas, 26 ago de 2016. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/MatrixTributaria/112,MI244590,11049Matrix+tributaria+e+progressividade+na+tributacao>. Acesso em 02 nov 2017.

FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2160, 31 maio 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12901>. Acesso em: 19 fev. 2018.

BRITO, Larissa Souza Gomes. A técnica da progressividade perante os impostos reais. In: Jurídico Certo, 02 set 2014. Disponível em: <https://juridicocerto.com/p/larissasgbrito/artigos/a-tecnica-da-progressividade-perante-os-impostos-reais-755>. Acesso em: 19 fev. 2018.

HARADA, Kiyoshi. Progressividade Fiscal do IPTU. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 90, jul 2011. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9905. Acesso em fev 2018.

METTA, Victor Sarfatis. A progressividade do IPTU e os direitos fundamentais. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3769, 26 out. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25294>. Acesso em: 19 fev. 2018.

ANDRADE, Thiago de Oliveira. A aplicação dos princípios constitucionais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7845. Acesso em fev 2018.

AMARAL, Gabriela Raudan e, **VIVO,** Giulia Samia. A Atuação do Sistema Judiciário para Tutela dos Animais. In: Jusbrasil, 2015. Disponível em: <https://giuliadevivo.jusbrasil.com.br/artigos/186917942/a-atuacao-do-sistema-judiciario-para-tutela-dos-animais>. Acesso em 02 nov 2017.

LEVY, Karine de Aquino Câmara. O papel do Poder Judiciário na concretização dos direitos humanos no estado democrático de direito. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 04 out. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.50073>. Acesso em: 19 fev. 2018.

Haidar, Raul. Discutir IPTU na Justiça pode ser uma briga perigosa. In: Consultor Jurídico, 21 jan. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jan-21/justica-tributaria-discutir-iptu-justica-briga-perigosa>. Acesso em: 19 fev. 2018.

Ferreira Filho, José Antonio; **Santos**, Ademir Aparecido Falque dos. Considerações sobre o iptu. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, I, n. 2, ago 2000. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4649. Acesso em fev 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação no 70057592636. Relator: Marilene Bonzanini. Julgamento: 27/02/2014. Publicação: 10/03/2014. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113795947/apelacao-civel-ac-70057592636-rs>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul. Apelação no 2006.000373-6. Relator: Hamilton Carli. Julgamento: 23/06/2006. Publicação: 13/07/2016. In: JusBrasil. Disponível em <https://tj-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4012123/apelacao-civel-ac-373>. Acesso em 03 de abril de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 109538. Relator: Aldir Passarinho. Julgamento: 30/08/1988. Publicação: 28/04/1989. In: JusBrasil. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/906485/recurso-extraordinario-re-109538-mg>. Acesso em 03 de abril de 2017.

Trentin, Sandro Seixas; **Trentin**, Taise Rabelo Dutra. A progressividade do imposto territorial urbano e sua incidência na efetivação da função social da propriedade. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 81, out 2010. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/%3Fn_link%3Drevista_artigos_leitura%26artigo_id%3D12559%26revista_caderno%3D28?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8330&revista_caderno=26. Acesso em fev 2018.

Santos, Andréa Cristina Correia de Souza Renault Baêta. Direito Tributário e Financeiro II. In: Conped, Florianópolis-SC: 2015. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/edfu2sd2/29n4OYBewwt25SHD.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2018.

Castim, Maria Beatriz Lopes d'Albuquerque. PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL TERRITORIAL E URBANA COMO INSTRUMENTO DE EFETIVIDADE DA POLÍTICA URBANA. Revista Direito Tributário n 38,: 2017. Disponível em: <http://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/12/Maria-Beatriz-Lopes-d%E2%80%99Albuquerque-Castim.pdf>.

Harada, Kiyoshi. IPTU. Progressividade extrafiscal. In: JusBrasil, 2017. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/423777896/iptu-progressividade-extrafiscal>. Acesso em jan 2018.

Sellman, Milena Zampieri. A VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE EM RAZÃO DA INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA PROGRESSIVIDADE FISCAL E DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS NO IPTU. In: Publicadireito - Artigos. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=c451b65ab758cd6d>. Acesso: dez 2017

Correa, Carolina Patricio Alencar. ASPECTOS DA EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO: A EXTRAFISCALIDADE COMO PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. In: IBET - Artigos. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Carolina-Patricio-de-Alencar-Corr%C3%AAa.pdf>. Acesso: dez 2017

SANCHEZ, Camilla. IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano. In: Jusbrasil, 2016. Disponível em: <https://cbsanchez.jusbrasil.com.br/artigos/247898116/iptu-imposto-predial-e-territorial-urbano>. Acesso: dez 2017.