

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

**COTEJO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO APLICADOS AO
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

CURITIBA
2005

LAURA FORMIGHIERI

**COTEJO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO APLICADOS AO
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Betina Treiger
Gruppenmacher.

CURITIBA

2005

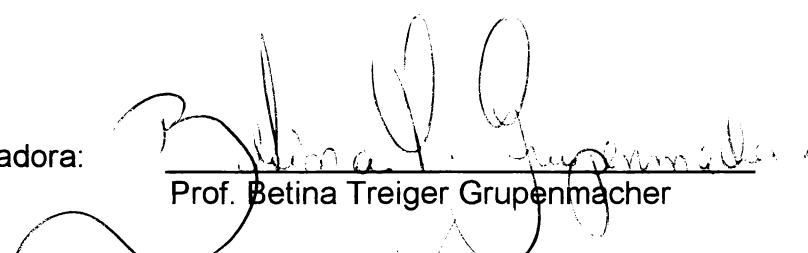
TERMO DE APROVAÇÃO

LAURA FORMIGHIERI

COTEJO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO APLICADOS AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora:


Prof. Betina Treiger Grupenmacher

Profº.:


Prof. José Roberto Vieira

Profº.:


Prof. Elizeu de Moraes Corrêa

RESUMO

Os princípios da igualdade, do não-confisco e da capacidade contributiva se encontram, na Constituição de 1988, expressos como direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. O princípio da igualdade é um dos pilares de sustentação do Ordenamento Jurídico Brasileiro. “Aquinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam” tornou-se imprescindível na tributação do país. Os princípios do não-confisco tributário e o da capacidade contributiva do indivíduo, se apresentam como elementos de efetiva aplicação da isonomia pretendida pelo legislador constitucional. Avulta a necessidade de manutenção do equilíbrio econômico dos contribuintes, impondo-lhes a tributação mas sem retirar-lhes da situação econômica em que se encontram. Devem pagar aquilo que devem, mas ao mesmo tempo, aquilo que podem. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU – deve, como a maioria dos tributos de mesma espécie, ser submetido a esses princípios, na objetivação do cumprimento da vontade constitucional quanto à tributação no país. Cada um dos princípios mostra, portanto, a sua “chave” de aplicação ao IPTU, para que sua aplicação não entre em contradição com a Magna Carta e os valores sociais por ela preservados. Relevante a exploração do tema tanto pela sua atualidade quanto pela sua polêmica, além de que é notório que se trata de tema intimamente relacionado à vida de grande parte de contribuintes dos municípios.

Palavras-chave: Princípio da igualdade tributária; Princípio da capacidade contributiva; Princípio do não-confisco; Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO AO TEMA	1
2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA	3
2.1 ASPECTOS GERAIS.....	3
2.2 BREVE HISTÓRICO SOBRE A COMPETÊNCIA.....	4
2.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	5
2.3.1 Critério Material	6
2.3.2 Critério Espacial.....	8
2.3.3 Critério Temporal	10
2.4 CONSEQUENTE NORMATIVO TRIBUTÁRIO.....	11
2.4.1 Critério Pessoal	11
2.4.2 Critério Quantitativo	12
2.4.2.1 Base de Cálculo e Alíquota	12
3 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	15
3.1 O CONCEITO DE IGUALDADE	17
3.2 DISCRIMINAÇÃO E DISTINÇÃO	17
3.3 DESTINATÁRIOS DO PRINCÍPIO	18
3.4 IGUALDADE E PROPORCIONALIDADE.....	19
3.5 DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	20
4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	22
4.1 CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	23
4.1.1 Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica	24
4.2 DA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO.....	27
4.3 PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS.....	28
4.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA	31
4.5 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA AO IPTU	33
5 PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO	36
5.1 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO COMO DECORRÊNCIA DA GARANTIA CONSTITUCIONAL DE PROPRIEDADE	41

5.2 A QUESTÃO DO MÍNIMO VITAL E A RAZOABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO	43
5.3 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO AOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	45
6 IPTU E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS	47
6.1 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE.....	48
6.2 A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS DE IPTU NO TEMPO.....	51
7 CONCLUSÃO	54
8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	56

1. INTRODUÇÃO AO TEMA

Os princípios da igualdade, do não-confisco e da capacidade contributiva se encontram, na Constituição de 1988, expressos como direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte.

O princípio da igualdade é um dos pilares de sustentação da atual Constituição. Partindo-se do velho e festejado conceito de igualdade no sentido de *"aquinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigualam"*, tem-se que a igualdade adentra aspectos bem mais intrusivos e profundos na atividade tributária do que uma mera aplicação conceitual e simbólica.

O princípio do não-confisco se apresenta como corolário do respeito à capacidade contributiva do indivíduo. Para tanto, a personalidade e a capacidade econômica são elementos que coadunam na aplicação dos princípios. Necessário é manter o equilíbrio econômico dos contribuintes, impondo-lhes a tributação mas sem retirar-lhes da situação econômica em que se encontram. É aí que se verifica o princípio do *"leave them as you find them"*.

Quanto ao cotejo destes princípios com o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, há a necessidade de vislumbrar-se, teoricamente, quais pontos são imprescindíveis ao cumprimento da vontade constitucional quanto à tributação no país, de modo que se possa apontar, na prática, aquilo em que ainda há "espaços" a serem preenchidos com conteúdos principiológicos. Adicione-se a isto a necessidade de apontar-se o que, na prática, está em contradição com a Magna Carta e com os valores sociais preservados. É pacífico na doutrina e jurisprudência que, quanto ao IPTU no sistema tributário nacional, trata-se de um imposto real, direto, incidente sobre o patrimônio, porquanto tem o IPTU como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor. Além disso, o Código Tributário

Nacional estabelece que os créditos tributários relativos a impostos cujos fatos geradores sejam a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes. O ônus tributário sempre segue o imóvel.

Diante do exposto, conclui-se ser relevante a exploração do tema tanto pela sua atualidade quanto pela sua polêmica, além de que é notório que se trata de tema intimamente relacionado à vida de grande parte de contribuintes dos municípios.

2. DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

2.1. ASPECTOS GERAIS

Diz a Constituição Federal, em seu art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I – propriedade predial e territorial urbana.

E preceitua o Código Tributário Nacional, em seu art. 32:

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

Faz-se aqui uma primeira análise do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Sua competência, tal como consta na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional é municipal, privativamente. Tem como papel primordial a arrecadação de recursos financeiros para o Município; por isso, é um típico tributo dito de função fiscal. Entretanto, notória é a extrafiscalidade refletida na possibilidade de progressividade – no tempo - de alíquotas deste imposto, tal como preceitua o art. 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal. É uma espécie de penalidade que a Constituição almeja aplicar sobre o proprietário que mantém terrenos urbanos não edificados, atravancando o normal crescimento das cidades, com fins meramente especulativos. É a função social da propriedade, conceito este tão festejado atualmente, que vem a informar e estimular tal dispositivo constitucional.

2.2. BREVE HISTÓRICO SOBRE A COMPETÊNCIA

O IPTU, como se apresenta hoje, é um imposto dito real¹ (pois incidente sobre a propriedade imobiliária), direto e de competência dos Municípios (consoante a Constituição Federal, art. 156, inciso I, e Código Tributário Nacional, art. 32).

É de longa data que ele consta nos montantes arrecadatários do Estado brasileiro; entretanto, desde a sua instituição, passou por várias modificações em sua estrutura normativa, até chegar aos aspectos em que se apresenta atualmente.

Seus primeiros registros datam de 1808, com a chegada da família real portuguesa, embora só tenha passado à competência dos Municípios em 1834².

Consoante a primeira Constituição da República, de 1891, o IPTU constava no rol de competência dos Estados Federados. Já pela Constituição de 1934, a competência sobre o imposto predial ficou a cargo dos Municípios, arrolado juntamente com o territorial urbano³.

A Constituição de 1937 tratou de repetir a sua predecessora e atribuiu competência aos Municípios para instituírem imposto predial e também o territorial urbano (art. 24, inciso II). A Carta Constitucional de 1946, mais precisamente através da Emenda Constitucional n.º18 de 1965⁴, unificou os impostos predial e territorial urbano, de modo que passaram a ser tratados como um só, de competência municipal.

Hoje o imposto não mais se divide naqueles dois segmentos; incide, direta e unicamente, tanto sobre o terreno quanto sobre as

1 A classificação dos impostos em reais e pessoais é preferida pela Ciência das Finanças. Para boa parte da doutrina no Direito, esta não é uma classificação correta, haja vista a relação jurídica só poder ocorrer entre dois sujeitos e nunca entre sujeito e coisa. Deste modo, todo imposto seria de caráter pessoal. (HORVATH, Estevão. In IPTU. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. p. 136. out/dez. 1991).

2 FERNANDES, Cíntia Estefânia. IPTU – Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005. ps. 226 e 227.

3 Os impostos sobre a propriedade predial e o territorial urbano eram tratados separadamente, sendo que aquele era cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda, conforme artigo 13, § 2º da Constituição de 1934.

4 Conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, *Apud* Cíntia E. Fernandes, Obra citada, p. 228.

edificações nele erigidas. O imposto recai sobre a propriedade imóvel urbana, sendo esta sua hipótese de incidência unificada.

2.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para o adequado estudo sobre os institutos tributários, é necessário que sejam traçados parâmetros de análise da norma jurídica tributária, no intuito de permitir que todos os aspectos na norma (ou imposto do qual trata-se) sejam bem observados e explicitados.

Geraldo Ataliba propõe a seguinte estruturação da norma jurídica tributária: HIPÓTESE + MANDAMENTO + SANÇÃO. Em sua concepção, a hipótese é una e indivisível, à qual relaciona aspectos: material, pessoal, espacial e temporal. No aspecto material estaria a base de cálculo, e no mandamento, a alíquota. A sanção integraria a estrutura estática da norma.⁵

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, adota a posição kelseniana da norma jurídica (Teoria Geral das Normas). Haveria a endonorma, qual seja, aquela que prevê a regra matriz de incidência, contendo o comportamento humano esperado, e a perinorma, que impõe a sanção. A norma seria composta da hipótese (conjunto de critérios para identificação do fato lícito: critério material, espacial e temporal) e do conseqüente. A hipótese comporta as indicações de qual é o fato – critério material - e o quando e que lugar do fato tributável – critérios temporal e espacial, respectivamente. O conseqüente da norma seria o conjunto de critérios para a identificação da relação jurídica – critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Opta-se, no presente trabalho, pela classificação da regra-matriz de incidência tributária trazida pelo professor Paulo de Barros Carvalho. O motivo pelo qual assim se escolhe é por ela ser, a nosso ver, a mais didática para o estudo do tributo em questão.

⁵ Conforme FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 264

Antes de tudo, faz-se necessário apontar a impropriedade da expressão “fato gerador”, de Gaston Jèze, adotada pelo CTN.

Segundo Geraldo Ataliba⁶, fato gerador refere-se a duas realidades distintas, quais sejam, a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária (hipótese de incidência) e o próprio acontecimento fático enquanto evento do mundo físico (fato imponível). Diz o mestre que “não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome”. Por isso, não nos parece que a expressão fato gerador seja a mais apropriada para tratarmos do tributo em questão. Melhor seria a divisão entre hipótese de incidência e fato imponível.

2.3.1. Critério Material

Trata-se de critério, e não de elemento. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, aquilo que lhe dará, de fato, os contornos específicos para que seja o tributo reconhecido como tal; no nosso caso, o IPTU.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “o fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é 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 (CTN, art. 32)”⁷.

Segundo Geraldo Ataliba, o aspecto material “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva” e “é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência”.⁸ Tanto este professor quanto Alfredo Augusto Becker determinam a inclusão da base de cálculo do tributo neste critério.

6 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 53 – 58.

7 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 363.

8 ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 106.

Para Paulo de Barros Carvalho⁹, o critério material é composto por um comportamento, ação pessoal, que nada mais é do que um verbo, seguido de seu respectivo complemento, que descrevem a conduta passível de tributação.

Da análise dos artigos 156, inciso I, da CF e 32 do CTN, Cíntia Estefania Fernandes conclui que “o aspecto material do IPTU é ser proprietário, ser detentor do domínio útil ou da posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana”.¹⁰

Art. 156, CF. compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I – propriedade predial territorial urbana.

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

Cumpramos ressaltar ainda a conclusão da autora a respeito da dúvida sobre ter o CTN ampliado ou não a materialidade da hipótese de incidência do IPTU ao contemplar também a posse e o domínio útil, para além da mera propriedade. Diz, citando entendimento de Valéria Cristina Pereira Furlan, que, de fato, “não só o titular da propriedade, mas todo aquele que detiver algum dos poderes a ela inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária em foco”.¹¹

Por fim, impossível a criação de dois impostos distintos, um concernente à propriedade de terrenos urbanos e outro sobre a propriedade de edifícios urbanos. Ambos estão encerrados no IPTU e não se cogita da possibilidade de aplicação de um mas não do outro:

9 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. ps. 250 – 253.

10 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. ps. 303 e 304.

11 Idem. ps. 304 e 305.

“... Não é possível seccionar o prédio do solo onde é edificado para fins fiscais”.^{12 e 13}

2.3.2. Critério Espacial

O critério espacial da hipótese de incidência corresponde ao *locus* físico em que é determinado que ocorra o fato tributável, sendo que aí a relação jurídica tributária tomará corpo e forma. É o local onde deve ocorrer o fato descrito na hipótese. O critério espacial da hipótese de incidência do IPTU é a zona urbana do Município.

Diz Geraldo Ataliba:

Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a hipótese de incidência só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.¹⁴

Leciona Paulo de Barros Carvalho¹⁵, que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei, sendo que possíveis coincidências são atos puramente opcionais do legislador.

No caso do IPTU, a lei que o regulamenta é válida para toda a área que constitui o Município. Contudo, não há que se falar em IPTU para além das áreas urbanas do Município, como para a área rural, que dele faz parte, mas onde as propriedades imobiliárias são tributadas pela União, através do ITR.

12 DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982. p. 139.

13 Contrário é o entendimento de Aires Fernandino Barreto, para quem a constituição não impõe a criação de um único imposto, podendo a lei municipal optar tanto por criar dois impostos nos quais um contemple somente os terrenos urbanos e outro somente os edifícios urbanos, quanto por criar um único imposto que abranja a ambos.

14 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 104.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 253 – 257.

Ainda que bem especificado, a real noção de área urbana e área rural pode causar dúvidas. Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 32 (...)

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

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância mínima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Antônio José da Costa assume a posição de que cada Município deve legislar acerca do que é área urbana ou não, dadas as grandes discrepâncias sociais, econômicas e de desenvolvimento entre uma região e outra do país.¹⁶

Cíntia Estefania Fernandes entende válida a disposição do art. 32 e parágrafos 1º e 2º do CTN, por estar em consonância com o artigo 146¹⁷ da Constituição Federal.¹⁸

Na visão de Hugo de Brito Machado¹⁹, a delimitação entre área urbana e rural “implica em disciplinar a própria discriminação de

16 COSTA, Antônio José. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

17 “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(...)”

18 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 315.

19 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 363.

competências tributárias”. E que um possível conflito de competências deveria ser sanado por lei complementar, para que fosse consoante ao art. 146 da Constituição Federal.

2.3.3. Critério Temporal

Por critério temporal entende-se o momento em que se considera consumado o fato tributável, nascendo aí a obrigação tributária.

Sob a óptica de Paulo de Barros Carvalho²⁰, critério temporal é “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.

A fixação do aspecto temporal da hipótese requer certos limites. Inconstitucional é a antecipação dos tributos. Não é possível estabelecer-se uma data de nascimento da relação jurídica tributária anterior ao acontecimento (consumação) do fato imponible por completo. Isso se configuraria, como diz Geraldo Ataliba²¹, numa violação ao princípio da irretroatividade da lei (art. 150, inciso III, alínea “a”, Constituição Federal).

O critério temporal do IPTU marca o momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário.

Conforme Cíntia E. Fernandes²², a regra do ano civil é a adotada, via de regra, pelos Municípios, que costumam especificar o dia 1º de janeiro como a data em que será verificada a situação do

20 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 257 – 261.

21 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 95.

22 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 310.

imóvel, e sua possível tributação. É, por exemplo, a regra adotada pelo Município de Curitiba²³, como bem ressalta a autora.

Contudo, é critério do legislador municipal estabelecer o momento em que será estabelecida a relação jurídica tributária.

2.4. CONSEQUENTE NORMATIVO TRIBUTÁRIO

2.4.1. Critério Pessoal

É neste critério que se apresentam os pólos da relação jurídica tributária. De um lado, o pólo ativo, credor de uma prestação (tributo) do devedor, este, pólo passivo da relação tributária. O sujeito ativo vem prescrito na norma constitucional, identificável através de sua competência para instituir tributos – ou na norma infraconstitucional, quando transferida for a capacidade ativa para a cobrança de determinado tributo. Já a identificação do sujeito passivo da relação vai requerer, para além da análise da norma, a singularização do indivíduo que pratica o fato tributável previsto na hipótese de incidência. Entretanto, tal sujeito já está previsto, de maneira geral e abstrata, no texto constitucional, como o “destinatário constitucional tributário²⁴”.

O Município é o detentor da competência para instituir ou majorar, mediante lei expressa, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, pelo que apregoa o art. 156, inciso I, da Constituição Federal. E se a lei não prever sujeito ativo diverso, será ele (Município) assim considerado.

No caso de determinada região de Território Federal não ser subdividida em Municípios, será a própria União o sujeito ativo em relação ao IPTU (art. 147 da Constituição Federal).

A sujeição passiva refere-se ao contribuinte, que praticou ou participou do fato descrito na hipótese de incidência. Ainda podem

23 Lei Complementar n.º 40, de 18 de dezembro de 2001 – Código Tributário Municipal.

24 Expressão constituída por JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

estar no lugar de sujeitos passivos da relação tributária aqueles assim apregoados pelo CTN (artigos 121, inciso II, 123 e 128), de obrigatoriedade por transferência ou substituição.

Prescreve o artigo 121 do CTN:

Art. 121 (...)

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Diz o art. 34 do Código Tributário Nacional:

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

Deste modo, consoante às disposições legais, o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o detentor de seu domínio útil ou ainda o detentor de sua posse.

2.4.2 Critério Quantitativo

Segundo José Roberto Vieira²⁵, “o critério quantitativo é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota”. Desta feita, passa-se à análise destes dois elementos do critério quantitativo.

2.4.2.1 Base de Cálculo e Alíquota

Base de cálculo, segundo Geraldo Ataliba²⁶ (ou base imponible), é “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de

²⁵ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 66.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108 - 113.

incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*". Em sua concepção, esta base estaria dentro do critério material da hipótese de incidência.

Paulo de Barros Carvalho²⁷ sustenta que base de cálculo é "a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária".

A base de cálculo deve ser expressamente prevista em lei, observado o princípio da estrita legalidade tributária.

Segundo previsto no Código Tributário Nacional, art.33, a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Valor venal, segundo Hugo de Brito Machado²⁸, "é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais". Ressalta que o preço seria o de condições de venda com pagamento à vista (sem encargos de financiamento).

Diz Cíntia E. Fernandes²⁹ que são valores apurados anualmente, "através de lançamento individual ou por presunções relativas", que são efetuadas por meio de plantas genéricas de valores. Menciona ainda a autora que, em cidades grandes, como Curitiba, adota-se a edição de plantas de valores no lugar da apuração individual.

27 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 324.

28 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. pág 366.

29 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 336.

Entretanto, o próprio Código Tributário Nacional (art. 148) dá ao contribuinte a possibilidade de questionar tais avaliações de valores.

A alíquota perfaz-se como o outro elemento necessário à fixação do *quantum debeat*. E tal como a base de cálculo, também está adstrita ao princípio da legalidade tributária.

Dizem Ives Gandra e Aires Barreto³⁰ que “alíquota é o fator que, aplicado à base de cálculo fática (base calculada), possibilita a obtenção da dívida tributária”. Para Ricardo Mariz de Oliveira³¹: o primeiro fator (base de cálculo) é o multiplicando de uma operação aritmética de multiplicação, sendo uma expressão numérica sobre a qual se aplica o segundo fator, que é o multiplicador (alíquota), estabelecido em razão proporcional ou numeração absoluta. O resultado dessa operação aritmética é o *quantum debeat*”.

As alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios, sendo que nem a Constituição nem o CTN lhe fixam limites.

30 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 116.

31 Ricardo Mariz de Oliveira. *Apud* FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 293.

3. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Concretizado no caput do artigo 5º da Constituição da República, o princípio da igualdade guarda em si boa parte da essência que nosso Ordenamento Jurídico mantém (ou ao menos pretende manter), para o qual “todos são iguais perante a lei”. E foi de tal *preceito que Rui Barbosa*³² retirou a sua máxima, de base aristotélica e já tão difundida, que “igualdade (ou isonomia) consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”.

A Declaração dos direitos do Homem, feita em 26 de agosto de 1789, na França, previa em seu art. 1º: “*Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune*”.³³

Em nossa Constituição Federal, prevê o artigo 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

É possível inclusive indagar-se se a igualdade como princípio norteador do sistema é decorrente de um Estado Democrático de Direito ou se este é que foi alcançado através da fixação da isonomia.³⁴

Este princípio é, em nosso entendimento, basilar para o Ordem Tributária, servindo-lhe como verdadeira fonte axiológica, dando-se a sua aplicação da maneira que melhor convier a cada caso concreto.

Na aplicação do IPTU deve-se sempre levar em consideração o princípio da igualdade, de modo a servir-lhe como começo de qualquer interpretação tributária.

32 BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Martin Claret, 2003.

33 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 76.

34 Elizabeth Nazar Carrazza menciona, muito pertinentemente, o papel que a separação dos Poderes do Estado teve quanto a atual concepção nossa de isonomia, a partir das idéias de Montesquieu na Revolução Francesa.

Kelsen³⁵ analisa o tema aduzindo que igualdade perante a lei não é igualdade, mas conformidade com a norma, posto que para ele igualdade é todos serem tratados da mesma forma, não se levando em conta nenhuma das desigualdades que entre eles possa existir.

Habermas³⁶, por sua vez, e consoante à maioria dos autores, afirma que a igualdade figura-se em tratar os indivíduos como iguais, mas não que para isso seja preciso tratá-los igualmente (ou de forma igual). Ou seja, a igualdade estaria no valor intrínseco de cada indivíduo.

Celso Antônio Bandeira de Mello³⁷ explica que a própria lei não pode ser editada em desconforme com a isonomia. Diz o mestre que “há o ferimento à isonomia quando a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada”.

Em sua obra IPTU – Texto e Contexto, Cíntia Estefânia Fernandes³⁸, diferenciando igualdade formal de igualdade material, explicita que a igualdade que vem compreendida na Constituição de 1988 – como aquela que de fato trará a igualdade - é a igualdade material, o que se vislumbra pela análise dos artigos 3º, III e IV, 5º, I, 7º, XXX e XXXI, 170, 193, 196 e 205. O princípio, portanto, teria contornos especiais, por ser derivado de uma Constituição de um Estado Democrático de Direito, e somente a igualdade material, segundo Cíntia, realiza o Estado Social Democrático de Direito.

35 KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

36 *Apud* FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 117.

37 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

38 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 119 e 120.

3.1. O CONCEITO DE IGUALDADE

Segundo os ensinamentos de Elizabeth N. Carrazza³⁹, a concepção de igualdade como fonte de privilégios para as classes sociais mais abastadas está hoje superado, não mais sendo o princípio aceito como instrumento de discriminação “gratuita” e imotivada de razões e valores significativas constitucionalmente. Na tentativa de traçar contornos claros à igualdade, a autora não concorda com a existência de uma igualdade absoluta, como transmite Misabel Derzi: “o injusto é o desigual e o justo é o igual”. Elizabeth acredita que as diferenças naturais existem e persistem, mas devem ser amenizadas pelo Estado, como nas palavras de Pontes de Miranda:

Nenhum homem é exatamente igual ao outro, no executar o mesmo trabalho. Todavia, fora dos casos excepcionais, ditos geniais, todos os homens são substituíveis entre si, dentro de certo número, com aptidões profissionais semelhantes. Se a noção de desigualdade é errada, não o é menos a de igualdade perfeita.

3.2. DISCRIMINAÇÃO E DISTINÇÃO

A discriminação é vedada pelo ordenamento jurídico que adota o princípio da isonomia.

A igualdade preconizada pela Carta Constitucional não é apenas aquela perante à lei, meramente formal, mas igualdade que se deve espriar para os casos concretos, para o mundo dos fatos. Contudo, não basta uma mera igualdade material ou formal (conceitos sobre os quais os autores não estão em consenso), mas igualdade vista como igualdade de possibilidades⁴⁰.

Surge a necessidade, portanto, de comparação entre indivíduos para que seja possível a aferição de suas características próprias, suas diferenças, a modo de distingui-los.

39 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 23-43.

40 Conceito este dado por Dalmo de Abreu Dalari.

Consoante à doutrina de Elizabeth Nazar Carrazza⁴¹, o princípio da isonomia não se coloca simplesmente como a proibição de distinguir; por vezes, exige-se que se distinga para que os desiguais não sejam tratados da mesma maneira, especialmente, remarca a autora, em matéria tributária.

Ives Gandra e Aires Barreto⁴² falam em “desigualdade seletiva”, pela qual o tratamento tributário poderá ser preferencial e distintivo em razão de determinadas situações.

De maneira que, como se vive em uma sociedade com tantos contrastes, tantas diferenças, sobretudo econômicas, a discriminação vem em seu sentido positivo, como uma distinção daquilo que difere, para que possam ser igualadas as oportunidades e privilégios entre uma pessoa e outra.

3.3 DESTINATÁRIOS DO PRINCÍPIO

Como destinatários do princípio, Hugo de Brito Machado⁴³ afirma que, para além do aplicador da norma, o princípio também deve atingir o legislador ordinário. Este, por sua vez, tem um determinado âmbito de atuação pelo qual lhe é permitido estabelecer certas hipóteses discriminatórias, que venham a disciplinar as desigualdades naturais entre as pessoas. Contudo, o critério de discrimine utilizado deve manter com a finalidade da norma um “nexo plausível”.⁴⁴

Outro não é o pensamento de Elizabeth Carrazza⁴⁵, que ressalta ainda a necessidade de a lei sempre fazer as devidas distinções quando houver desigualdades, para que, desta forma, o Estado possa

41 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 38 e 39.

42 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 53.

43 MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

44 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 51.

45 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 41.

vir a elidi-las na medida do possível e razoável. Interessante o pensamento de Meirelles Teixeira, acerca do princípio, trazido pela autora:

... se refere tanto à lei feita, isto é, à aplicação da lei, aos órgãos e autoridades encarregados de interpretar e aplicar a lei, como à lei *in fieri*, à lei a fazer, à lei a ser elaborada, dirigindo-se, portanto, ao próprio legislador ordinário.

3.4. IGUALDADE E PROPORCIONALIDADE

Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁶, tal como Elizabeth Carrazza, não existe igualdade absoluta, ou esta não pode ser um conceito absoluto; a verdadeira igualdade estaria na proporcionalidade, que no campo da tributação, estaria na capacidade econômica.

Retomando o pensamento de base aristotélica, faz-se necessário que se igualem os iguais e se distingam os desiguais. E cabe tanto ao aplicador da norma quanto ao legislador ordinário a aplicação desta. Contudo, é neste último que estaria a maior dificuldade para a concretização do princípio, pois aí seria necessário estabelecer os critérios de discriminação para os tantos casos. Mas como poderia isto ser feito de maneira, digamos, justa? Quem são os iguais?

Celso Antonio Bandeira de Mello⁴⁷, em conclusão de sua obra *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, traz alguns critérios nos quais deve se basear o legislador para fazer tais distinções, critérios estes que, por motivo de brevidade, não serão aqui transcritos, mas sintetizam-se em não singularização do destinatário, sem abranger categoria de pessoas; elementos discriminatórios que de fato estejam presentes no indivíduo/coisa e a devida correlação lógica do elemento e do fator de discrimen; interpretação coerente com as possíveis situações abrangidas pela norma.

⁴⁶ Obra Citada, p. 51.

⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 47.

3.5. DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Como visto, é através da aplicação de igualdade no plano dos fatos que a isonomia é completamente satisfeita. E uma das maneiras de aplicar-se o princípio é justamente através da igualdade na aplicação das normas tributárias.

Prevê a Constituição da República, em seus artigos 145 e 150:

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

I - ...

II - ...

III - ...

§ 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.

E ainda:

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

(...)

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A igualdade tributária é garantia de tratamento uniforme, sendo que uma de suas manifestações é a regra de uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.⁴⁸

Em relação ao IPTU, a isonomia é seletiva e condicionada a situações fáticas, ou seja, dada uma determinada situação, pode o Poder Público fixar tratamentos diferenciados entre contribuintes (tal como isenções, descontos, etc) para que se faça paridade de condições entre os indivíduos contribuintes.

Roque Antônio Carraza⁴⁹ explicita que, tanto a aplicação quanto a elaboração da norma tributária requer que: " (a) se não discriminem

⁴⁸ Conforme MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 50.

os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e (b) discrimine, na medida de suas igualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente”.

Elizabeth Nazar Carrazza⁵⁰ afirma que: “em matéria tributária, a generalidade e a universalidade da tributação, o respeito à capacidade econômica do contribuinte e a progressividade (e não mera proporcionalidade) da tributação são os principais instrumentos de atuação do princípio da igualdade”.

Ainda segundo a autora, o princípio da isonomia tributária é instrumento da justiça tributária, e acaba por traduzir-se, deste modo, no princípio da capacidade contributiva. Ou seja, estes dois princípios se complementam nas suas atuações. Deste modo, um dos melhores caminhos para que se consiga a justiça tributária é o da graduação dos impostos, com observância da capacidade contributiva. E isto se dá através da progressividade (ou regressão) de alíquotas.

A igualdade material na tributação só pode ser atingida se, concomitantemente ao princípio da igualdade, for observada e aplicada a capacidade contributiva. E acrescente-se a isto, a progressividade. E para além disto, como diz Fernando Aurélio Zilveti⁵¹, “é preciso que o legislador tenha condições de apreciar de modo abrangente as relações jurídicas e suas conseqüências”, de modo que deve formar seu juízo de valor sobre o tributo “a ser utilizado com finalidade financeira ou social, no âmbito da justiça fiscal e da justiça social”.

Como conclusão, arremata Zilveti⁵² que “a defesa da igualdade na tributação, mediante a eqüitativa repartição da carga fiscal, é um pressuposto de justiça”. Deve, deste modo, o contribuinte, ter a oportunidade de participar do processo que o leva à tributação.

49 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84.

50 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

51 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 129 e 130.

52 Idem. p. 80.

4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

“Foi-se o tempo em que prevaleciam as palavras do Bispo dirigidas ao Cardeal Richelieu segundo as quais a nobreza deveria contribuir com seu sangue, o clero com suas preces e o povo com seus impostos”.⁵³

Este princípio já estava presente na Carta Constitucional anterior e foi novamente inserido na atual Constituição de 1988.

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

I - ...

II - ...

III - ...

§ 1º. **Sempre que possível**⁵⁴, 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.

A idéia de capacidade contributiva existe desde os primeiros registros que se têm sobre tributação, como em Roma e Grécia, na idéia que cada um contribuísse de maneira proporcional às suas posses, ou, como dizia Adam Smith, “na razão de seus haveres”, o que seria a chamada igualdade tributária. No Brasil, o primeiro documento a fazer expressa menção à capacidade contributiva foi a Constituição de 1946, em seu artigo 202 – eliminado, contudo, por Emenda Constitucional de 1965. A Carta Constitucional de 1988 reapresentou a capacidade contributiva como um de seus princípios tributários.

Como bem salienta Aliomar Baleeiro⁵⁵, hoje só se chega à justiça tributária por meio da personalização e da graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

53 BARRETO, Aires. **Capacidade contributiva – progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. p. 176. out/dez. 1991.

54 Grifei.

55 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

O princípio da capacidade contributiva, segundo o próprio artigo constitucional, só é aplicável aos impostos.

4.1. CONCEITO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A conceituação do princípio da capacidade contributiva não é algo simples, muito menos pacífico, na doutrina.

Cíntia Estefania Fernandes explica, baseada em Derzi, que “a igualdade e a capacidade contributiva são conceitos condicionados por um determinado ordenamento jurídico, se analisados fora dele conduzem ao subjetivismo ideológico, gerando incertezas e impraticabilidade”⁵⁶. Conforme Misabel, “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Surge, então, a necessidade de um conceito jurídico para o princípio.

O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário. Deve este, ainda, fixar a hipótese de incidência em fatos que façam presumir a capacidade econômica do indivíduo, e de modo atual.

Fernando Aurélio Zilveti⁵⁷ trata de capacidade contributiva como “princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”. Também como “a divisão eqüitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal”, ou traduz-se ainda na “necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio das despesas públicas”.

56 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 129

57 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

Para uma fiel conceituação de capacidade contributiva é imperativo que esta seja distinta da capacidade econômica, muitas vezes tomadas por sinônimos.

4.1.1. Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica

Faz-se necessária uma breve passagem quanto à diferenciação trazida pela doutrina entre capacidade contributiva e capacidade econômica. É certo que vários autores utilizam-se dos termos como se fossem perfeitamente equivalentes e como se quisessem transmitir a mesma idéia. A própria Constituição Federal fala em capacidade econômica. Contudo, cabe-nos estabelecer a distinção destes dois termos e a conclusão sobre qual é o mais adequado para os fins jurídicos a que se destina.

A norma que impõe a observância sobre a capacidade contributiva é um verdadeiro princípio jurídico, que reflete em toda a atividade legislativa tributária. Por sua vez, a capacidade econômica é um termo e elemento que tem origem especificamente nas ciências das finanças e, por isso, não pode ser utilizado pelo Direito sem que lhe sejam feitas algumas considerações de transposição.⁵⁸

Não que se negue um fundo econômico para o princípio da capacidade contributiva: tal qualidade do princípio jurídico não poderia ser simplesmente desvinculada. Entretanto, a idéia de capacidade econômica é muito mais vaga, e está estreitamente ligada ao conceito de renda ou patrimônio tomados singularmente. Ou seja, um sujeito pode ter capacidade econômica pois tem renda, mas não tem a capacidade de contribuir tributariamente. A capacidade contributiva pressupõe, portanto, a capacidade econômica, mas o inverso não é válido.⁵⁹

⁵⁸ Conforme COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 32 e 33.

⁵⁹ Conforme COSTA, Regina Helena. Obra citada p. 32 e 33.

Geraldo Ataliba entende como capacidade contributiva “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza como lastro à tributação”.⁶⁰

Ensina Alberto Xavier:

Pode o legislador escolher livremente as manifestações da riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimita-las por uma que outra forma – mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade econômica e sempre a esta se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo”. E ainda: “O conceito de fato tributário caracteriza-se, assim, por um requisito formal e por um requisito material: o primeiro consiste na tipicidade; o segundo, na capacidade contributiva. Analogamente ao que sucede com o crime ou fato punível, que se define como o fato típico ilícito e culposo, pode definir-se o fato tributário como o fato típico revelador de capacidade contributiva.”⁶¹

Elizabeth Carrazza tece considerações acerca da evolução do conceito de capacidade contributiva. Tido inicialmente como aptidão do cidadão para contribuir por meio de tributos ao abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das necessidades suas e de sua família, este conceito foi, na visão da autora, superado. Considerando a Constituição Federal como tributáveis os fatos signo-presuntivos de riqueza, e tais fatos seriam a real demonstração da capacidade contributiva do indivíduo. Seria o ideal que a lei tratasse de maneira específica cada pessoa, dispensando-lhe o tratamento segundo suas condições singulares. Tal hipótese é, numa primeira impressão, impossível e inatingível, por razões lógicas (imensa diversidade de situações fáticas). Deste modo, a “saída” encontrada pelo legislador é a edição de leis genéricas, dando especificidade a uma determinada classe de pessoas, tomando por base aquilo que há de mais comum, que mais acontece na sociedade. Ou seja, estabelece o legislador um “denominador comum”, que guia a elaboração de novas leis. Estas, por

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **IPU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93. p. 233. jan/mar. 1990.

⁶¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 76 e 77.

sua vez, atingirão não uma pessoa em especial, mas um número x de pessoas, indeterminadas ou determináveis, que se encontram ou se encontrarão na situação relatada pelo texto da lei^{62 63}.

Elizabeth Carrazza⁶⁴ acrescenta ainda que não é relevante a disponibilidade financeira do indivíduo para se aferir sua capacidade contributiva; assim como Roque Carrazza, ela entende que a Constituição elegeu os fatos signo-presuntivos de riqueza para avaliar a capacidade contributiva do contribuinte, sem levar em consideração a dita capacidade subjetiva. Isso aconteceria com impostos ditos reais, tal como o IPTU. A ressalva para tanto ficaria na seara dos impostos ditos pessoais, tal como o Imposto sobre a Renda, nos quais a alíquota é fixada de acordo com seus reais rendimentos, e não sobre suas posses.

Para Regina Helena Costa⁶⁵, a capacidade contributiva pode ser sintetizada em três planos de compreensão, quais sejam, o jurídico-positivo, o ético-econômico e o técnico-econômico, de tal modo que teriam capacidade econômica aqueles que: a) constituíssem unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza; b) fossem facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e c) estivessem em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo.

Aliomar Baleeiro⁶⁶ parte do conceito dado por Moschetti e define a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrança, da capacidade econômica real do contribuinte, sua "idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a

62 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

63 Ressalta a autora, neste ponto, que é dever do poder Legislativo editar ordenamentos genéricos, ficando a cargo dos poderes Executivo e Judiciário as normas específicas e individuais (como regulamentos e sentenças).

64 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.

65 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 25.

66 Aliomar Baleeiro. Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 54.

dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

4.2. DA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO

Quanto à sua eficácia, as atuais correntes doutrinárias são uníssonas em dizer que não se trata de mera norma programática. Assim o pensam Roque Antônio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho, entre outros, sob a égide dos ensinamentos de José Afonso da Silva sobre a eficácia das normas constitucionais. Diz o mestre: “... princípios gerais são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, auto-aplicáveis”⁶⁷. Ou seja, há um vínculo de obrigatoriedade entre a norma e o seu o aplicador.

Misabel Abreu Machado Derzi afirma que este princípio, unido aos da igualdade e da vedação do confisco, são de eficácia plena e imediata, como norma fundamental e imodificável.⁶⁸ Afirma sua força vinculante desde a Constituição de 1946, conforme Aliomar Baleeiro.

Elizabeth Carrazza⁶⁹ sustenta que, sendo inegável a existência de desigualdades econômicas, somente com a juridicização do princípio da capacidade contributiva é que este se tornou efetivo, e salienta a narrativa de Misabel Derzi: “o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades”.

Roque Antônio Carrazza⁷⁰ tece importantes comentários a respeito da capacidade contributiva. Afirma o ilustre professor que ela está intrinsecamente ligada aos princípios da igualdade e o republicano, sendo um verdadeiro desdobramento daquele. Aduz ser um dos mecanismos mais eficazes para o alcance da “Justiça Fiscal”.

67 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

68 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

69 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 67

70 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros. 2004. p. 80 – 83.

Atentar para as diferenças entre contribuintes, em razão do potencial econômico de cada um é ato indispensável para dar-se eficácia ao princípio.

Sustenta o nobre professor que a progressividade (e não apenas a proporcionalidade) nos impostos é o elemento capaz de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva e, por conseqüência, a igualdade tributária.

Ainda, a capacidade teria de ser relevada de maneira objetiva, ou seja, levando-se em conta os haveres de cada um, ou aquilo que Alfredo Augusto Becker chamou de “fatos signo-presuntivos de riqueza”⁷¹. Para o autor, nos impostos sobre a propriedade, a capacidade contributiva revela-se no próprio bem.

No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho⁷², a capacidade contributiva trazida pela Constituição está intimamente ligada à personalidade, ou seja, no sentido de determinar a capacidade do que a pessoa pode, de fato, pagar. Entretanto, o legislador constitucional acabou por optar pela tributação indireta do consumo e a impessoalidade (mas que não é o caso do IPTU).

4.3. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

Os conceitos de proporcionalidade e progressividade na tributação não se confundem. Misabel Derzi⁷³ explica estas duas concepções: “a proporcionalidade é princípio neutro, que não objetiva atenuar as grandes disparidades econômicas advindas dos fatos”; já “por progressividade entende-se a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável”. A proporcionalidade não dá cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que faz

71 Ao contrário de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem tal percepção deve ser subjetiva, ou seja, observar os aspectos pessoais do indivíduo, como uma situação de desemprego superveniente.

72 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 47.

73 DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982. P. 68.

com que pessoas de diferente poder econômico sujeitem-se a impostos de mesma alíquota.

Já pela progressividade, as alíquotas aumentam em razão do maior valor de suas bases de cálculo. Desta maneira, quem tem mais, paga mais, haja vista que o proprietário de um imóvel luxuoso será submetido a uma alíquota de IPTU maior que a do proprietário de uma casa modesta.

Deste modo, faz-se indispensável a aplicação da progressividade de alíquotas para que estejam presentes tanto o princípio da isonomia tributária (se estará desigualando os desiguais) e o da capacidade contributiva (pois aquele que é detentor de maior riqueza, pode contribuir mais para com os cofres do Estado e de fato pagará mais tributo).

Outro não é o pensamento de Régis Fernandes de Oliveira, citado por Elizabeth Carrazza⁷⁴:

Embora existam inúmeras teorias a justificar a progressividade dos impostos, basta a afirmação que existem, em realidade, diferenças patrimoniais, para que se torne lógica a desequiparação uniforme.

Desta maneira, segundo a autora, afasta-se a possibilidade de tributação meramente proporcional, tendo em conta que as diferenças patrimoniais entre contribuintes levam a estipulação de variadas alíquotas para as variadas bases de cálculo. Sob os mesmos fundamentos, admite a autora a possibilidade de regressão – em vez de progressão - de alíquotas. Ou seja, a proporcionalidade nos impostos se dá através da progressividade, ou mesmo regressividade, de alíquotas.

Assim, a progressividade tende a aplicar a maior carga tributária àquele que, em tese, teria melhores condições econômicas para custear o Estado. É um meio de distribuição de riqueza e justiça social. Deve

74 Obra citada. p. 56

respeitar o mínimo existencial do cidadão e não assumir caráter confiscatório.⁷⁵

Necessário falar-se ainda sobre a seletividade. Esta foi trazida pela Constituição Federal no intuito de controlar a tributação de determinados produtos e mercadorias em razão da sua essencialidade, visando a proteção da população mais carente de recursos. Ou seja, quando determinado produto é considerado essencial à subsistência do indivíduo, ele será menos tributado, para que seu valor não fique demais onerado e a população de baixa renda possa adquiri-lo. Tal seletividade não se dá, portanto, em razão das possibilidades do contribuinte/consumidor, mas da essencialidade do produto⁷⁶.

Trata-se, na verdade, de justiça tributária, visando proteger o contribuinte de fato – consumidor final.

Tópico pertinente ao tema é, ainda, a análise da expressão “sempre que possível”, constante do artigo 145, § 1º, 1ª parte, da Constituição Federal. Qual seria o seu real significado? Retiraria, a expressão, a obrigatoriedade de aplicação do preceito constitucional? Tal expressão pode trazer dúvidas quanto à obrigatoriedade de sua aplicação, mas que, na verdade, não procedem.

Diz Hugo de Brito Machado⁷⁷ que sempre é possível a observância do princípio e que a expressão “sempre que possível” refere-se, sim, ao caráter pessoal dos tributos, já que nem sempre é possível um tributo com caráter pessoal.

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza⁷⁸, não se trata de mera recomendação mas, “se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Ou seja, os impostos que

75 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 185 e 186.

76 Consoante CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 58.

77 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 95.

comportem o aferimento da capacidade contributiva do contribuinte devem submeter-se, obrigatoriamente, ao preceito constitucional, tal como os impostos ditos diretos⁷⁹. O “possível” que a Constituição Federal apregoa seria justamente nesses casos. E, para o autor, o IPTU é um desses casos.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁰ afirma que:

... a cláusula inicial – sempre que possível – é totalmente despicienda. As normas jurídicas, por força da própria região ôntica sobre que incidem, não podem operar no campo das condutas necessárias ou impossíveis, remanescendo o intervalo do possível como espaço único e exclusivo para o impacto da incidência. Como decorrência inevitável, a citada cláusula é algo que deve estar presente sempre, ali onde houver uma regra de direito.

4.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E SUBJETIVA

São vários os autores que distinguem capacidade contributiva objetiva (absoluta) da subjetiva (relativa/pessoal). Derzi⁸¹ menciona o conceito trazido por Emilio Giardina para capacidade absoluta como aquela que obriga o legislador a eleger fatos que realmente expressem capacidade econômica do contribuinte como hipóteses de incidência para tributos, sendo que a capacidade subjetiva (pessoal) refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de certo imposto, previamente descontados os encargos pessoais inafastáveis, para a sua própria manutenção. Alude, ainda, à necessidade de o legislador levar em conta o custo da manutenção destes fatos que indicam riqueza, ao estabelecer os impostos.

79 Já os impostos ditos indiretos não comportariam a averiguação da capacidade contributiva, posto que seu ônus simplesmente é repassado ao preço final do produto, sem a possibilidade de distinguir se uma pessoa rica ou uma pobre irá adquiri-lo. É o caso do ICMS.

80 CARVALHO, Paulo de Barros. **Legalidade**. Separata da RTD, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991. p. 57.

81 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atualiz. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.690-692.

Regina Helena Costa⁸² foi extremamente feliz na identificação destas duas faces da capacidade contributiva. Para a autora, capacidade absoluta ou objetiva refere-se a um fato que seja uma manifestação de riqueza, e que aponte para a existência de um “sujeito passivo em potencial”, sendo que estaria a cargo do legislador indicar quais destes eventos identificariam o indivíduo apto a concorrer com as despesas públicas. Já pela capacidade relativa ou subjetiva, seria considerado um determinado indivíduo, e sua particular aptidão de contribuir, na medida de suas possibilidades econômicas. Seria o potencial sujeito passivo que se torna um efetivo contribuinte, capaz de absorver o “impacto tributário”.

Ou seja, do ponto de vista objetivo pelo princípio da capacidade contributiva, o legislador autoriza as despesas necessárias à produção de renda pela tributação dos fatos que fazem gerar o rendimento. Já do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva corresponde a um patrimônio livre, desonerado de obrigações para com o sustento da vida do contribuinte e de sua família.

Para Roque Antônio Carrazza, apenas a capacidade objetiva está abarcada pelo artigo 145, § 1º da Constituição, sendo que o legislador, ao elaborar os tributos, deve levar em consideração os fatos dos quais se presume riqueza, e não a condição econômica real pessoal, analisada, do contribuinte⁸³.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁴ tem, por sua vez, opinião divergente da de Carrazza. Afirma que “o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiro”. Afirma acreditar que o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do

82 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

83 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 84.

84 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 51.

contribuinte. Entende a capacidade contributiva como um valor caro para a sociedade, pois além de jurídico, é constitucional.

4.5. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA APLICADA AO IPTU

Trata-se o IPTU de imposto que incide sobre a propriedade imóvel urbana.

Desde a nova Carta Constitucional, o IPTU - como todo e qualquer imposto - deve submeter-se à capacidade contributiva, devendo proporcionalmente pagar mais (maior alíquota) quem possua imóvel de maior valor. Do contrário não se estaria observando a capacidade do contribuinte, nem mesmo a igualdade, posto que dois contribuintes, em situações diferentes (quais sejam, o imóvel de um é de valor muito superior ao do outro) estariam sendo submetidos à mesma alíquota.

A capacidade contributiva não é atingida somente através da proporcionalidade. A progressividade, na visão de Hugo de Brito Machado⁸⁵, é o elemento que perfaz a capacidade contributiva. E, também nos impostos reais diretos, como o IPTU, a progressividade é a chave para a aplicação do princípio da capacidade econômica. Já Fernando Aurélio Zilveti⁸⁶, em menção à postura do Supremo Tribunal Federal, acredita não ter a progressividade relação com a capacidade contributiva e com a justiça fiscal. “Trata-se de tributação regulatória de condutas do contribuinte”, diz o autor, “visando desestimular a especulação imobiliária ou o mau aproveitamento da propriedade, no cumprimento do mandamento constitucional da função social da propriedade”.

85 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.p. 63.

86 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 374 e 375.

Segundo os ensinamentos de Elizabeth Nazar Carrazza⁸⁷, a capacidade contributiva aludida pela Constituição Federal, em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, é a de natureza objetiva, pois incide sobre o direito de propriedade, sobre o imóvel do contribuinte. É uma presunção absoluta de que quem o possui tem capacidade contributiva. Deste modo, aquele que possui imóvel de alto padrão, em área residencial, deve ser submetido a uma alíquota maior de IPTU do que aquele que mora na periferia da cidade, em casa modesta.

Carazza⁸⁸ sustenta que o imóvel luxuoso encerra uma presunção absoluta de que o contribuinte possui capacidade econômica para arcar com os custos do IPTU; e que, se caso fosse, um proprietário ter adquirido imóvel luxuoso no período em que trabalhava e, agora aposentado, já não pudesse pagar o imposto, teria que dele se desfazer para honrar seu compromisso. Do contrário, instaurado estaria, como ele mesmo diz, *o império da incerteza e da insegurança* se a situação econômica individual do contribuinte tivesse de ser relevada para fins de cálculo do valor da sua alíquota de IPTU. Ou seja, a título de exemplo que cita o autor, dois proprietários de imóveis idênticos, um deles um rico industrial, outro um aposentado de escassos recursos, acabariam por pagar alíquotas diferenciadas do imposto, o que não perfaria a vontade da Constituição.

Como já mencionado anteriormente, a progressividade é um dos – senão o melhor – meios de aplicação do princípio da capacidade contributiva. E a referência à progressividade no IPTU está no artigo 156, § 1º da constituição Federal. Também no artigo 182 da Carta explicita-se a progressividade como elemento para a “proteção” da política urbana. Esta hipótese do artigo 182 tem sido indevidamente chamada de progressividade sancionatória. Na visão de Regina Helena

87 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 94 e 95.

88 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 100.

Costa⁸⁹ trata-se, na verdade, de disciplina extrafiscal do IPTU, “transformado em instrumento para compelir os administrados ao atendimento da função social da propriedade urbana”.

Contudo, ressalta a autora, ainda que se trate de técnica extrafiscal, deve haver um sério controle em sua aplicação, sob o risco de que se institua, efetivamente, um verdadeiro confisco.

89 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 92.

5. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO

Trata-se de princípio que não constava na Carta Constitucional anterior (a não ser como implícito), e de difícil configuração. A vedação que se faz ao confisco é genérica, pois fala-se em tributos em geral, e não apenas impostos, como refere-se o enunciado do princípio da capacidade contributiva.

A Constituição Brasileira de 1988 estabelece, expressamente, em seu artigo 150, IV⁹⁰, a proibição do tributo com efeito confiscatório. É portanto, a proibição do confisco, mais um preceito – princípio – constitucional tributário.

Sua origem é remota; surge do medo dos proprietários em verem-se destituídos de suas posses e riquezas por conta do pagamento de tributos muito elevados e insuportáveis financeiramente, cobrados pelo rei. No Brasil, o primeiro registro sobre a vedação do confisco foi o Decreto de 21 de maio de 1821 que proibiu “tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização”.⁹¹

A questão sobre o que é o confisco é deveras problemática, ainda mais quando se indaga sobre o que seria, o que constituiria um tributo com feições confiscatórias do particular. Qual é o limite para não confiscar?

Hugo de Brito Machado⁹² entende, a partir da lição de Cláudio Pacheco, que “tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”.

Estevão Horvath⁹³ leciona que o limite para configurar confisco refere-se “à relação da atividade legiferante criadora ou majoradora de

90 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

91 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 162.

92 MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 98.

93 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 38.

tributo com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária”.

Para Héctor Villegas⁹⁴ (citado por Hugo Brito), tem-se o confisco quando se está “ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado”.

Consoante a Roque Antonio Carrazza⁹⁵, “é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”. Explica o autor que os impostos devem ser submetidos à uma determinada graduação para que não cheguem a afetar a fonte produtora da riqueza do contribuinte, não atacando diretamente sua origem de ganho. Seria um limite às pessoas políticas do Estado de expropriar os bens do particular para a manutenção da máquina administrativa.

Ainda segundo Carrazza⁹⁶, devem os tributos atender a um *justo tributário*. Ou seja, para que se observe a norma que veda o confisco do particular, indispensável se faz o alume da razoabilidade e a valoração da livre iniciativa (valores estes presentes na nossa constituição Federal) na atividade de tributação. Esta não pode atingir a capacidade econômica das pessoas, de modo que tolha seus recursos destinados às necessidades básicas, como alimentação, moradia, vestuário, saúde, lazer, etc, estes constituintes de um mínimo vital, assegurado pela Constituição de 1988. E, no caso das empresas, como exemplifica o autor, seria exemplo de confisco quando a carga tributária afeta drasticamente, ou até mesmo inviabiliza o desempenho de suas atividades produtivas.

⁹⁴ *Apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 99.

⁹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. ps. 93 e 94.

⁹⁶ *Idem*. p. 94.

Elizabeth Nazar Carrazza⁹⁷ nos explica que a tributação é uma atividade-meio para que o Estado obtenha recursos financeiros para a manutenção sua e de seus projetos, sendo que é inadmissível a utilização do tributo como instrumento de expurgação da propriedade privada do particular, ou mesmo o “esmagamento” da livre concorrência, ambas protegidas pela Constituição Federal, posto que o tributo não pode gerar a extinção da própria atividade geradora de recursos.

Consoante aos ensinamentos de Estevão Horvath⁹⁸, esta “zona de penumbra” que envolve o conceito de confisco (e não-confisco) e de efeito confiscatório pode ser entendida de maneira simples. Entende o autor que confisco e efeito confiscatório são conceitos distintos, sendo que aquele é um ataque do Estado à propriedade privada, sem ressarcimento ao proprietário e só podendo se dar nos casos previstos pela Constituição Federal. Já o efeito confiscatório de um tributo refere-se a uma expressão ou desdobramento do confisco, abrangido por sua proibição genérica. E é o tributo com efeito de confisco o que é vedado pela Constituição, haja vista não constar entre as ressalvas feitas pela Constituição a expropriação mediante a cobrança de tributo não autorizado.

Diante de tais exposições, surge a pergunta: é razoável, nos casos de IPTU, ter o contribuinte de se desfazer do bem para que consiga cumprir com seu dever tributário para com o Município? Em que aspectos os princípios da igualdade, do não-confisco e da capacidade contributiva podem influir no tema?

A resposta para tal questionamento seria um limite muito tênue entre o dever de pagar o tributo, mesmo sem capacidade econômica/financeira para fazê-lo, e a concepção de justiça tributária, que pode ser extremamente variável na concepção de cada um. Como

97 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. pag. 70.

98 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 48 a 51.

já mencionado, Roque Carrazza é da opinião de que se o contribuinte não pode arcar com o ônus de pagar o IPTU de seu imóvel, deverá dele desfazer-se, haja vista que a capacidade contributiva no caso do IPTU é objetiva, ou seja, baseia-se no simples fato de ser o contribuinte proprietário de determinado imóvel.

Adentra-se aqui em uma seara que coaduna os princípios da capacidade contributiva e o da vedação do confisco. Em relação ao IPTU isto é bem visível, uma vez que o imposto de alíquota que ultrapasse os limites da capacidade contributiva de alguém acabará por obrigar o proprietário a se desfazer do imóvel, o que implica, de modo indireto, num confisco.

Hugo de Brito Machado⁹⁹ entende que o dispositivo constitucional da proibição do confisco possa ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo está lhe confiscando os bens. Claro que cabe ao Judiciário dizer se o imposto é confiscatório ou não. Desta maneira, em cada caso concreto poderia haver questionamento sobre a (excessiva) carga de IPTU que o contribuinte está tendo de suportar, e se esta situação está se configurando como confiscatória de seu bem.

Os casos concretos são muito variáveis. A posição de Roque Carrazza parece-nos, em um primeiro momento, muito acertada¹⁰⁰. Presume-se que cada um pode arcar com os ônus advindos do imóvel que possui, entre eles, os tributários. Se uma pessoa, em uma fase de prosperidade financeira em sua vida, adquire um imóvel luxuoso, mas chega determinada época em que, passada a fase das “vacas gordas” já não pode mais arcar com as despesas geradas pelo bem, deve vendê-lo. Talvez alguém diga que melhor seria se houvesse uma relevância, ou uma adequação do imposto nesta fase crítica das

99 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 53.

100 Repassemos aqui mais uma vez a opinião do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem a pessoalidade deve ser levada em conta mesmo nos tributos tidos como reais. A capacidade contributiva deve ser o real reflexo daquilo que cada indivíduo pode pagar a título de tributo, ou seja, a capacidade econômica do contribuinte. Tal como disse Moschetti, seria a força econômica idônea a concorrer com as despesas públicas, “e não qualquer manifestação de riqueza”.

finanças do contribuinte, para que este pudesse contribuir sem precisar se desfazer de seu bem, quem sabe, tão sonhado e comprado a tão duras penas. Ora, mas como fazê-lo? Seria preciso avaliar um número infindável de situações econômicas para então lançar-se o tributo mais adequado para a pessoa naquele momento. Isto seria, se não impossível, extremamente difícil e oneroso para o Poder Público e não nos parece, em nada, razoável.

De modo que a conclusão do professor Carrazza é ainda a que mais se adequa à realidade da tributação e sua fiscalização. Sem dúvida que haveria situações em que essa medida (a de desfazer-se do imóvel) não representaria a face da justiça tributária a que se deseja chegar, como ponto ótimo em um Sistema Tributário. Por exemplo, uma pessoa já de idade, aposentada com os parcos vencimentos da carreira de magistério, possui em seu nome um (único) antigo imóvel de família, que recebera através de herança deixada por seus pais. Sendo imóvel antigo, é de dimensões consideráveis, e situa-se em região central da cidade, muito valorizada. Portanto, a alíquota de IPTU é mais elevada, mas impossível de ser arcada pela pessoa, haja vista ganhar muito pouco de aposentadoria. Neste caso, seria lastimável que o contribuinte tivesse que se desfazer do bem, de valor sentimental inestimável por se tratar de imóvel que esteve em sua família por muito tempo.¹⁰¹

Em casos como este, restaria a dúvida: cumpriu-se o Direito, mas cumpriu-se a Justiça? Já disse Eduardo Couture¹⁰² que nem tudo que é de direito é de acordo com o justo, e que se o direito lhe parecer injusto, que se prefira a justiça. Cabe, no entanto, ao Poder Judiciário fazer o juízo de valor em casos concretos como este, dependendo do convencimento que o magistrado tiver da situação.

101 Interessante citar aqui as palavras de Estevão Horvath sobre o assunto: "Quem tem um imóvel mais luxuoso – a menos que demonstre que apesar do imóvel que ele recebeu de herança, por exemplo, não tem a capacidade econômica no momento, a chamada capacidade contributiva relativa, que ele não tem no momento de pagar aquele imposto – tem que pagar mais imposto". (HORVATH, Estevão. In IPTU. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. p. 139. out/dez. 1991).

102 COUTURE, Eduardo. **Os mandamentos do Advogado**. Trad. Ovídio S. Baptista Silva e Carlos Otávio Athayde. Porto Alegre: Fabris, 1979. Republicação em 1999.

Os impostos que gravam a propriedade imobiliária, ou a titularidade de bens móveis com características de durabilidade, constituem terreno muito fecundo para a fácil constatação do tributo que adquira a característica de confiscatório¹⁰³. De tal modo que, seja o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeito à alíquotas tão altas que, no prazo de, por exemplo, 5 ou mesmo 10 anos resultar num valor líquido igual ou aproximado ao valor do imóvel tributado em questão, não haveria dúvidas que se estaria diante de um real confisco¹⁰⁴.

Na opinião de Aires Barreto e Ives Gandra¹⁰⁵, o princípio do não confisco é de extrema importância para o IPTU, além de que muito perceptível, tendo em vista a possibilidade de um confisco indireto da propriedade do contribuinte.

5.1 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO COMO DECORRÊNCIA DA GARANTIA CONSTITUCIONAL DE PROPRIEDADE

O princípio da vedação do confisco é geralmente tomado em três diferentes acepções: uma, como decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva; duas, como componente da dita justiça tributária; e três, limite ao princípio da progressividade.¹⁰⁶

Para além disto, há ainda a questão de ser ou não o princípio da vedação do confisco tributário uma decorrência da garantia à propriedade contida na Constituição Federal, em seu artigo 5º, XXII.

Hugo de Brito Machado¹⁰⁷ analisa qual seria o significado da expressa proibição do tributo com efeito confiscatório, no artigo 150,

103 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 158.

104 Em relação a alíquotas "normais", ou seja, não sujeitas à tributação progressivas no tempo, conforme veremos adiante.

105 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 70.

106 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32

107 MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. ps. 101 e 102.

IV, da Constituição, se o direito à propriedade já restou previsto anteriormente, no artigo 5º. Para este ilustre doutrinador, é necessário considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição; tenha esta eleito o regime da livre iniciativa, a decorrência lógica é a de que o uso de tributo com efeito confiscatório, mesmo não estando expressamente previsto, está proibido.

Já Roque Antonio Carrazza¹⁰⁸, por sua vez, sustenta que o princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório é uma derivação do princípio da capacidade contributiva.

Também José Maurício Conti¹⁰⁹ acredita ser o princípio da vedação do confisco uma derivação direta do princípio da capacidade contributiva. Isto porque o tributo, quando atinge sua característica de confiscatório, estará ultrapassando a capacidade de contribuir do contribuinte.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹⁰, muito pertinentemente, assevera dois pontos que não podem ser esquecidos quando da análise deste princípio. Um, é que se admite a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (grava o direito à propriedade); e dois, o direito à propriedade não é mais algo intocável na esfera do particular, haja vista a “função social da propriedade” balizada pela Constituição Federal.

Conclui Cíntia Estefânia Fernandes¹¹¹ que “o confisco não se resume à apropriação de patrimônio seja esta parcial ou total, mas também ao fato de o tributo vir a atingir a renda resultante deste patrimônio, ..., estar-se-ia mediante um ato confiscatório”.

108 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 93.

109 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 55.

110 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 297 e 298.

111 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.p 167.

Estevão Horvath¹¹² posiciona-se no sentido de que a criação de um tributo inconstitucional fere, antes do princípio da legalidade, a própria proteção à propriedade privada, bem como o princípio de vedação do confisco. Entende que a tributação é permitida pela Constituição desde que não venha a ferir o direito de propriedade e nem tenha efeito confiscatório. Na mesma esteira deste autor, Jorge de Oliveira Vargas conclui que o princípio do não-confisco é uma garantia que surge do direito de propriedade.¹¹³

5.2. A QUESTÃO DO MÍNIMO VITAL E A RAZOABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO

O mínimo vital se impõe como corolário nos países que adotam o princípio da capacidade contributiva. É a isenção de um mínimo legal, em cada imposto. Este mínimo representa-se como uma parcela “intocável” (pela “mão da tributação”) do patrimônio do contribuinte.

Não está previsto expressamente na Constituição Federal de 1988, mas consta, segundo a doutrina de Zilveti¹¹⁴, na graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). Diz ainda que o mínimo vital (ou existencial, como prefere) “informa o princípio constitucional da capacidade contributiva, garantindo ao cidadão o direito de sofrer a tributação somente da parcela líquida de sua renda, salvaguardando os custos básicos de subsistência pessoal e familiar, ou seja, seu mínimo existencial”.

A questão sobre o mínimo vital é mencionada pela doutrina, via de regra, concomitantemente ao assunto sobre a capacidade contributiva. O motivo pelo qual insere-se o tema no capítulo sobre a vedação do confisco é a de acreditar-se estarem estes dois elementos

112 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 43.

113 VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 171.

114 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 223.

da tributação interligados. Ora, não agiria o confisco tributário justamente sobre aquilo que o mínimo vital visa preservar, qual seja, o mínimo à existência digna de um indivíduo e de sua família?

Quanto ao mínimo vital, diz José Maurício Conti¹¹⁵: “É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”.

A razoabilidade faz-se presente em diversos conceitos sobre o não confisco, em conjunto com o mínimo vital; parece-nos, pode ser contemplado de uma forma que, ao mesmo tempo em que parece simples via, é de definição e estipulação muito intrincados, que seria o conceito de tributação razoável. Quanto ao tema, diz Aliomar Baleeiro:

O problema reside na fixação de limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, é fácil provar, até com experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% - do que há fartos exemplos - sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica.

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo, é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal Brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio, etc.¹¹⁶

Estevão Horvath¹¹⁷ entende a razoabilidade como princípio constitucional implícito. Seria um limite ao poder de discricionariedade que a lei concede tanto ao administrador público quanto ao legislador. É a razoabilidade uma proibição à arbitrariedade. Leciona que, no que

115 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p 53.

116 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

117 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 53 a 59.

se refere ao legislador tributário, o dever de obedecer o princípio do não-confisco tributário é, em síntese, uma limitação à discricionariedade legislativa, devendo o legislador pautar-se em critérios como o da razoabilidade.

Disto tira-se que o conceito de tributação razoável é extremamente volátil; ou seja, numa dada época, em determinada região, a alíquota de um determinado imposto pode ser considerada abusiva (no caso do IPTU, expropriativa) e já em outro lugar e época, não. E veja-se que pela época não se quer dizer apenas a variação do valor da moeda de um país, mas o que seria considerado confiscatório em tal tempo.

De tal forma que a razoabilidade na tributação é a melhor saída para que não se dê o confisco com a exigência do IPTU, tendo-se em mente que a extrafiscalidade não seria uma forma de configuração do confisco. Isto é, deve-se preservar o direito à propriedade, sem que venha a tributação no sentido de exercer uma expropriação dissimulada, mas sempre observando-se o preceito constitucional da função social da propriedade.

A razoabilidade faz-se essencial, então, à aplicação do princípio do não-confisco tributário, uma vez que o limite do confisco será determinado em cada caso concreto.

5.3. O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO AO IMPOSTO SOBRE O PATRIMÔNIO

Os impostos se mostram com efeito confiscatório quando se utilizam de alíquotas excessivas, onerando substancialmente o patrimônio e a renda. O confisco, quando presente, pode ser bem observado nos impostos sobre o patrimônio, como o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Estevão Horvath¹¹⁸ exemplifica que um IPTU de alíquota de 20% do valor venal do imóvel expropria em cinco anos o proprietário do bem, mas seriam necessários 20 anos para que isto ocorresse com uma alíquota de 5%. Como já mencionado, seria o Poder Judiciário o apto a dizer se uma determinada alíquota em casos como esse é confiscatória da propriedade ou não. Este, por sua vez, levará em conta valores albergados pela constituição Federal, como a função social da propriedade e, em contrapartida, o direito à propriedade privada.

Hugo de Brito Machado¹¹⁹ pronuncia-se da seguinte forma:

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório.

118 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 124 e 125.

119 MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 99 e 100.

6. IPTU E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

O princípio da progressividade refere-se ao aumento da alíquota em proporção ao aumento da base de cálculo. A progressividade de alíquotas diminui as desigualdades, ao passo que faz pagar mais tributo quem tem mais dinheiro. A proporcionalidade mantém as desigualdades e a regressividade as aumenta.¹²⁰

A questão sobre a progressividade nos impostos sempre foi muito controvertida, sob todas as suas formas previstas.

A progressividade de alíquotas do IPTU não foge à esta regra e, tratando-se de imposto de competência municipal, é assunto que atinge a comunidade de maneira mais profunda, e passa por aquela espécie de “crivo popular de aceitação”. Por isso, sua aplicação requer profunda análise pelo Município, muito além da mera permissão constitucional concedida. Como dizem Ives Gandra e Aires Barreto¹²¹, “as conveniências políticas, econômicas ou sociais é que ditarão, em cada Município, a adequada graduação dos tributos. Esta constitui inegavelmente, meio hábil para a efetiva realização de moderna política fiscal”.

O Supremo Tribunal Federal, ainda sob a égide da Constituição anterior (Súmula n. 589, aprovada em 15/12/1976), pronunciou-se contra a progressividade de alíquotas do IPTU em razão do número de imóveis do contribuinte.¹²²

A Constituição Federal de 1988 previa, no texto original de seu artigo 156, § 1º, que o IPTU “poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Isto levou a várias interpretações de que a única forma

120 VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 170.

121 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 122.

122 Súmula n. 589. “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

de progressividade seria aquela prevista pela própria Constituição, em seu art. 182, § 4º, inciso II, em que se trata da política urbana.

Art.182. (...)

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;¹²³

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

A Emenda Constitucional n.º 29/2000 deu nova redação ao § 1º do art. 156 da CF¹²⁴, estabelecendo que o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a sua localização e o seu uso, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II.

6.1. FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

A progressividade de alíquotas tributárias pode ser de natureza tanto fiscal quanto extrafiscal. A progressividade fiscal, nas palavras de Geraldo Ataliba, seria aquela “inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social, como é o nosso. A progressividade extrafiscal tem em vista a promoção de diversos valores constitucionalmente consagrados (dentre os quais, os de cunho social são os mais relevantes)”¹²⁵. Ainda nas palavras do professor, a progressividade extrafiscal é compreendida como: “(a)

123 Grifo nosso.

124 Art. 156. (...)

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

125 ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991. p. 54.

realizadora de valores gerais constitucionalmente consagrados e (b especificamente instrumento de planejamento urbano; e se leva em conta que esta última é constitucionalmente condicionada e limitada. já se vê que a progressividade extrafiscal é perfeitamente lícita, além de tradicional”.

Ou seja, quanto à substancial diferença entre uma progressividade e outra é que, na fiscal, o objetivo a que se destina é aquele arrecadatório; já a extrafiscal reveste-se de uma roupagem traduzida pelos fins ordinatórios da vida social, premiados pela Constituição Federal, na intenção de estimular ou desestimular um determinado comportamento social.

Elizabeth Carrazza¹²⁶ entende como progressividade fiscal aquela apregoada pelo art. 145, § 1º da CF, vinculada ao princípio da capacidade contributiva, concernente à progressividade de alíquotas. Já a progressividade extrafiscal seria aquela trazida pelos artigos 156, § 1º (com redação ainda não alterada pela EC n.29/2000) e o 182, § 4º, inciso II. Esta seria a progressividade no tempo, em face da inobservância do plano diretor pelo proprietário do imóvel, e objetiva a adequação do uso da propriedade urbana segundo os interesses locais, delimitados pelo plano diretor.

Zilveti¹²⁷ dá um voto de descrédito à extrafiscalidade quando afirma que esta atinge o indivíduo quanto tal e não apura a efetiva disponibilidade econômica do contribuinte. Acredita o autor que a extrafiscalidade não guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, não podendo esta (capacidade) servir para justificar aquela.

Como mencionado anteriormente, a principal faceta do IPTU é de cunho fiscal, ou seja, é imposto que se destina precipuamente à arrecadação de fundos para custeamento das atividades estatais.

126 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. pág. 92 a 106.

127 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 199 e 200.

Entretanto, seu outro perfil, o da extrafiscalidade, é notório, especialmente após a Constituição de 1988, que deu extrema importância à função social da propriedade. A progressividade no tempo, prevista no art. 182, § 4º, inciso II da CF é que revela o caráter extrafiscal do imposto. Neste ínterim, o IPTU – em congruência com a progressividade de suas alíquotas, tem o fito de regular e ordenar o crescimento das cidades.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 29/2000, parecidos, ficou clara a possibilidade e também o dever dos Municípios em aplicar ambos os modos de progressividade ao IPTU, seja para dar aplicação à capacidade contributiva (progressividade fiscal, que, acrescentando-se ao pensamento de Elizabeth, também seria o do inciso I do art. 156), seja para dar cumprimento à função social da propriedade (progressividade extrafiscal, que seria o caso do inciso II do artigo modificado pela Emenda).

Trata-se o IPTU, pois, de imposto que convive com as duas modalidades de progressividade, posto que uma não exclui a outra, e aplicação de ambas faz-se necessária para as novas concepções para a propriedade imóvel, advindas com a Carta Constitucional de 1988.

A progressividade em função da base de cálculo tem por técnica levar em consideração o valor venal dos imóveis. É a fixação de alíquotas crescentes em proporção à variação, para maior, dos imóveis.

É absolutamente viável no âmbito do IPTU e a chave para a real aplicação do princípio da capacidade contributiva. No mesmo sentido é o pensamento do professor Geraldo Ataliba¹²⁸, para quem a progressividade é uma excelente maneira de aplicação da capacidade contributiva.

¹²⁸ ATALIBA, Geraldo. **IPTU - progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 56. p. 78. abr/jun. 1991.

6.2. A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IPTU NO TEMPO

O Estatuto da Cidade (Lei Federal n. 10.257/2001) representa uma inovação na matéria sobre a progressividade no tempo das alíquotas do IPTU. A lei regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelecendo diretrizes gerais de política urbana, e dirimiu as controvérsias a respeito da aplicação da progressividade.

Trata-se da progressividade prevista no art. 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal. É de cunho preponderantemente extrafiscal, para o proprietário que não tenha dado à sua propriedade a destinação preconizada pelo plano Diretor da cidade (seja pela sua não utilização, ou subutilização; ou seja, não cumprindo com a função social da propriedade).

A progressividade no tempo refere-se ao uso do imóvel frente à sua adequada edificação e questões espaciais do imóvel.¹²⁹ Ives Gandra e Aires Barreto¹³⁰ traduzem-na como sendo aquela que consistiria na “elevação gradativa da alíquota, exercício a exercício, segundo dadas condições. A variação progressiva no tempo, a intensificação da carga tributária, ano a ano, seria utilizada como instrumento minimizador da especulação imobiliária.” Adaptando-se o conceito aos atuais preceitos constitucionais, seria instrumento de concretização da função social da propriedade.

Não há sentido em falar-se de caráter sancionatório neste modo de progressividade, haja vista que não se trata de tributar um fato ilícito, pois o fato ensejador do IPTU é a propriedade imobiliária, que é um fato lícito. A sanção decorre do contínuo mau uso que o proprietário faz do seu imóvel.¹³¹ O próprio Código Tributário Nacional veda a

129 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 392.

130 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985. p. 123.

131 FERNANDES, Cíntia Estefânia. Obra citada. p. 393.

incidência de tributo como sanção, em seu art. 3º.¹³² É também este o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho¹³³, que opina como sendo o preceito constitucional, forma originária de aquisição da propriedade.

Na visão de Elizabeth Carrazza¹³⁴ “o caráter sancionatório da progressividade no tempo ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana”.

Seria o IPTU progressivo no tempo confiscatório? Segundo Elizabeth Carrazza¹³⁵, essa progressividade encontra seu limite na proibição do confisco. Ou seja, não de haver parâmetros de razoabilidade para a progressão das alíquotas de IPTU no tempo, a fim de que não se dê uma “expropriação às avessas”, sem nenhuma indenização. A extrafiscalidade deve ser utilizada dentro de limites de razoabilidade. Apenas os excessos explicitamente previstos na Constituição podem prosperar.

Este limite está intrinsecamente estabelecido no inciso III do § 4º do art. 182, uma vez que prevê a desapropriação do imóvel do o proprietário que teimar em se esquivar do cumprimento do plano diretor (ou norma municipal que o equivalha) mediante devida (mas não prévia) indenização.

Menciona Fernando Aurélio Zilveti¹³⁶ que “mesmo que extrafiscal, a progressão deve estar acompanhada de motivação, razoável e claramente definida na legislação”.

132 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

133 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 602.

134 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996. p. 101.

135 Obra citada. p. 72.

136 ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 187.

Estevão Horvath¹³⁷ entende que tributo extrafiscal é tributo, em natureza, e se sujeita às mesmas regras das demais exações, como o princípio da vedação do confisco tributário.

Já na opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁸, a progressividade no tempo não tem de ser suave, pois isto seria desdizer a eficácia do remédio. Acredita o eminente tributarista que o princípio do não-confisco licencia a extrafiscalidade e, se a tributação não for de fato insuportável ao proprietário, não terá o efeito extrafiscal a que se pretende – obrigando-o a seguir as indicações municipais de construção e urbanização.

137 HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 97 – 98.

138 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 600 a 604.

7. CONCLUSÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, Constituição de um Estado Democrático de Direito é rígida; por isso, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Encerra em seu texto todos os princípios desejados pela nação para que todos seus cidadãos possam viver e evoluir.

Passados mais de quinze anos de sua promulgação, estes princípios traduzem-se como vertentes de valores de um país, que devem ser seguidos por todos, do elaborador da lei ao seu aplicador. Entre eles estão os princípios constitucionais tributários, que têm por meta ordenar a tributação no país, em todos os seus níveis.

Neste trabalho tentou-se reunir os aspectos mais relevantes dos princípios constitucionais da igualdade (e igualdade tributária), da capacidade contributiva e da vedação do confisco. Tentou-se também tecer alguns comentários indispensáveis ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. E tentou-se, finalmente, fazer a coadunação entre eles.

Observa-se que o IPTU é o imposto de principal relevância no campo da competência municipal, e que, para além de sua característica arrecadatória de recursos financeiros (função fiscal), cresce a sua importância numa faceta tipicamente extrafiscal sua, como agente concretizador da função social da propriedade, preceito consolidado pela Constituição Federal de 1988.

Os princípios da igualdade e da igualdade tributária conduzem ao conceito de isonomia. É assunto que vem sendo tratado desde as primeiras civilizações, tendo em Aristóteles o seu ponto de partida e chegada. Só tem sentido falar-se em igualdade se esta for aplicada no plano factual. Portanto, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana deve ser informado pela igualdade material, visando-se uma tributação justa, com observância da capacidade contributiva, de modo que a equidade que se alcance seja aquela que melhor

represente os anseios da população contribuinte, numa real justiça distributiva.

Os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco se mostram, como elementos, os mais incisivos nas garantias do contribuinte. O princípio do não-confisco tributário fica bastante claro em relação ao IPTU naqueles casos em que a alíquota comete a expropriação em dois ou três anos; em outros casos, no entanto, em que a alíquota gira em torno de 10% do valor do imóvel, cabe ao Poder Judiciário a aferição do efeito confiscatório do tributo, vedado pela Constituição Federal. Por fim trata-se de princípio que vem a proteger o direito de propriedade, obstando a tributação para além da capacidade contributiva. Esta, por sua vez, deve se manifestar em todos os impostos, seja pela sua característica de capacidade objetiva ou de capacidade subjetiva. O IPTU será informado, precipuamente, pela capacidade contributiva objetiva, aferida a partir da propriedade do imóvel (fato signo-presuntivo de riqueza) e também pela capacidade contributiva subjetiva, no que concerne a aplicação da progressividade de suas alíquotas (com cunho fiscal ou extrafiscal).

Nesse viés, a progressividade faz-se instrumento de excelência para a aplicação não só da capacidade contributiva, como dos demais princípios aqui transcritos e analisados. Como bem escreve Cíntia Estefania Fernandes¹³⁹ “com o fim precípua de atingir o que estabelece o art. 3º, incisos I e III da Magna Carta, realizando o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, no sentido de construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais”.

Os princípios tributários são, para além de meros guias de valoração interpretativos da norma, direitos do contribuinte; direito a ver-se tratado de maneira equivalente ao seu igual, direito a contribuir de acordo com as suas capacidades econômicas, direito a não se ver destituído de suas posses pela tributação exorbitante.

¹³⁹ FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 355.

8. REFERÊNCIAS

- 1 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- 2 _____ **IPTU - progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 56. abr/jun. 1991.
- 3 _____ **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93. jan/mar. 1990.
- 4 _____ **Progressividade e Capacidade Contributiva**. Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991.
- 5 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- 6 _____ **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- 7 BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo: Martin Claret, 2003.
- 8 BARRETO, Aires. **Capacidade contributiva – progressividade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. out/dez. 1991.
- 9 _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.
- 10 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1996.
- 11 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

- 12 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- 13 CARVALHO, Paulo de Barros. **Legalidade**. Separata da RTD, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1991.
- 14 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Interdisciplinar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- 15 _____ **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 9. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- 16 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- 17 COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 55. jan/mar. 1991.
- 18 COSTA, Antônio José. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- 19 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- 20 COUTURE, Eduardo. **Os mandamentos do Advogado**. Trad. Ovídio S. Baptista Silva e Carlos Otávio Athayde. Porto Alegre: Fabris, 1979. Republicação em 1999.
- 21 DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo, Saraiva, 1982.
- 22 _____ **Notas de atualização**. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. compl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- 23 FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- 24 HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.
- 25 _____ **O princípio do não-confisco do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- 26 _____ **IPTU**. Revista de Direito Tributário. São Paulo. n. 58. out/dez. 1991.
- 27 JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- 28 KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- 29 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- 30 _____ **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- 31 _____ **Temas de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1994.
- 32 MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.
- 33 _____ **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.
- 34 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

- 35 SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo.** 14. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.
- 36 VARGAS, Jorge de Oliveira. Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa.** Curitiba: Juruá, 2003.
- 37 VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.
- 38 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- 39 ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.