



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Efeito Confiscatório  
na Execução Fiscal

Juliane de Carvalho Martins Soares

Rio de Janeiro  
2014

JULIANE DE CARVALHO MARTINS SOARES

**Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o  
Efeito Confiscatório na Execução Fiscal**

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:  
Nelson C. Tavares Junior  
Rafael Iorio

Rio de Janeiro  
2014

## **IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E O EFEITO CONFISCATÓRIO NA EXECUÇÃO FISCAL**

Juliane de Carvalho Martins Soares

Advogada. Pós Graduada em Direito Tributário pela Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

**Resumo:** O Princípio da vedação ao confisco admite alíquotas elevadas aos casos de progressividade extrafiscal na cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano para compelir o cumprimento na função social da propriedade, entretanto, a progressividade fiscal, por vezes se depara com um efeito confiscatório, quando o contribuinte deixa de pagar este imposto não vinculado, e incide numa execução fiscal capaz de desapropriar até um único bem família.

**Palavras Chaves:** IPTU. Execução Fiscal. Desapropriação.

**Sumário:** Introdução. 1. Definição de IPTU. 2. Fato gerador e a base de calculo do IPTU. 3. O Poder de Tributar. 4. Capacidade Contributiva. 5. Princípio da Vedação ao Confisco. A Progressividade na Constituição de 1988. 7. Execução fiscal; Conclusão. Referências.

### **INTRODUÇÃO**

O Imposto Predial Territorial Urbano é de grande importância para a receita municipal, então, a política urbana prevista no Estatuto da Cidade estabelece normas de ordem pública e interesse social gerindo este imposto dotado de progressividade, aplicando alíquotas diferenciadas para obrigar que o imóvel exerça a função social da propriedade.

Entretanto, as vertentes aplicadas a forma de tributação sem que o fisco se atente a capacidade contributiva por vezes poderá trazer ao proprietário uma injustiça tributária ao sofrer uma execução fiscal e não ter o depósito garantidor para discutir a questão. Neste trabalho serão apresentados os efeitos positivos e negativos da progressividade extrafiscal e

fiscal do IPTU, e a necessidade em se manter o direito de propriedade acima do poder de tributar.

## **1. DEFINIÇÃO DE IPTU**

O IPTU é o imposto instituído sobre a propriedade predial e territorial urbana, que por sua terminologia pode-se extrair algumas diretrizes para entender sua incidência, que ocorre sobre a propriedade por acessão física ou a propriedade por natureza, necessitando apenas que a propriedade esteja situada na zona urbana delimitada pelo legislador municipal, comportando a tributação ocorra tanto ao domínio útil como também na posse.

A Constituição de 1988 atribuiu aos Municípios competência para instituir o Imposto Predial Territorial Urbana, em atendimento ao seu artigo 156,I , entretanto, o Código Tributário Nacional em seu artigo 32, expande a sua incidência na propriedade propriamente dita e na posse daquele que já é ou pode vir a ser proprietário do imóvel, quer para implantar uma tributação mais igualitária, progressiva segundo o critério da capacidade econômica, quer em razão da função social da propriedade.

Vale ressaltar, que em outras épocas o imposto predial era conhecido pelo nome de “décima urbana” surgindo em carta de 19 de maio de 1799, por meio da Rainha D. Maria, que instituiu a tributação dos imóveis edificados em supressão aos contratos de sal e pescaria de baleias e assim decidiu,“ atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe o suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me propondo a estabelecer o imposto da décima, nas casas da cidade marítimas e a extensão do tributo de papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa”.

Assim, caberá ao Município, mediante lei ordinária Municipal instituir ou isentar a obrigação tributária concernente ao IPTU, contudo, tal fenômeno ganha novos contornos

quando se adentra na competência tributaria cumulativa, do Distrito Federal pela competência dos impostos estadual e municipal, que legislará sobre sua instituição e isenção aos contribuintes.

O IPTU é um imposto que não incide sobre o patrimônio do contribuinte na sua plenitude, mas apenas sobre a propriedade imobiliária, sendo classificado doutrinariamente de forma majoritária como imposto real, por se referir a coisas. Entretanto, em contrapartida, existe o entendimento minoritário baseado na teoria Kelseniana, que se a relação jurídica acontece entre duas pessoas, ao passo que o imóvel é coisa, o imposto será pago pelo contribuinte, este deve ser considerado imposto que se refere a pessoa.

Com efeito, não tem importância jurídica a classificação dos impostos em reais ou pessoais, já que neste caso não existe a possibilidade de graduar as alíquotas do IPTU de acordo com a capacidade financeira do contribuinte e sim sobre o valor venal do imóvel.

## **2. FATO GERADOR E A BASE DE CALCULO DO IPTU**

O fato gerador vinculado é caracterizado pela realização de atividade da própria administração pública num contra prestação de serviço, enquanto, o fato gerador não vinculado diz respeito ao contribuinte que é obrigado a recolher tributos independentes da contra prestação de serviço da Administração Pública, como é o caso do Imposto Predial Territorial Urbano.

Segundo o ilustre Aliomar Baleeiro<sup>1</sup>, “o fato gerador é a existência do imóvel a título de domínio, pleno ou útil (enfiteuse) e a simples posse do imóvel, sito na zona que o CTN define de urbana, no conceito de Direito Fiscal”.

Então, a incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, é lançado sobre a propriedade de imóveis, terrenos ou prédios urbanos, recaindo sobre todos

---

<sup>1</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*.Atual. 12.ed. Forense:2013,p.317.

aqueles que mantêm a titularidade do domínio útil como propriedade efetiva e econômica, inclusive a enfiteuse, e a posse com exteriorização de propriedade.

Podemos então concluir, que o Imposto Territorial Urbano atingirá tanto o imóvel por natureza, o solo conforme artigo 43,I, do Código Civil, quanto aquele por acessão física, artigo 32, da CTN, com artigo 43,II,Código Civil.

Como realça Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, „a base de cálculo do IPTU é o valor venal, assim, entendido ”aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”. A base de cálculo deve ser aquela apurada de acordo com os dados da realidade- nem ficta, nem presumida”.

### **3. O PODER DE TRIBUTAR**

O poder de tributar está embasado na soberania do Estado, em não se submeter a outro Estado, e impor-se a todos os que estão no seu território, sob a ótica de sobrepor a vontade da coletividade ao individual.

Contudo, esse poder realiza-se com a observância dos preceitos legais, abrangendo evidentemente a Carta Magna, nossa Lei maior, reunindo princípios do Estado Democrático de Direito formada pela República Federativa do Brasil.

O Poder Tributário é estabelecido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional que teve sua origem na Emenda Constitucional nº18 de 1965, onde a Lei Magna estatui a competência dos entes Federativos para instituição dos tributos, e o Código Tributário Nacional cria os tributos.

Vale enfatizar, segundo o entendimento do nobre Claudio Carneiro<sup>3</sup>, „as imunidades tributárias, os princípios e outras vedações constitucionais específicas surgiram como um mecanismo de proteção ao contribuinte no intuito de conter a “voracidade” do Estado em

---

<sup>2</sup>Ib.idem.p.325.

<sup>3</sup>CARNEIRO,Claudio, *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, 4ªed., Saraiva: Rio de Janeiro, p.385.

carrear recursos e cofres públicos (tributar)”. O poder de tributar não pode ser exercido de uma forma arbitrária, devendo ser observado as limitações constitucionais, o da legalidade tributária, da anterioridade tributária, capacidade tributária, da isonomia e principalmente a vedação do confisco.

#### 4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Cabe esclarecer que, os impostos sobre o patrimônio entre os quais se inclui o IPTU não são sinônimos de capacidade contributiva, podendo até ensejar numa situação sobre a riqueza da renda auferida pelo imóvel, mas a capacidade contributiva do tributo incide pelos princípios da proporcionalidade e da seletividade, fazendo com que a progressividade encontre fundamento apenas extrafiscal sem apoio na capacidade econômica do contribuinte.

O nosso novel Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>, divide a capacidade contributiva do IPTU, como “Proporcionalidade sendo o Princípio da Justiça, segundo o qual a incidência se faz sempre pela mesma alíquota, dependendo do débito do imposto do valor maior da base de cálculo do imóvel. Imóveis mais barato geram, a alíquota constante, *quantum debeatur* menor; bens mais caros produzem pela mesma alíquota, débito fiscal maior.”

E continua, a classificar outro subprincípio constitucional do IPTU vinculado a capacidade contributiva que é a da Seletividade, ”que sinaliza no sentido de que os impostos patrimoniais as alíquotas podem variar em razão da localização ou uso do bem (comercial ou residencial)”. Este princípio aparece explicitamente na EC29/2000, prevendo que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com sua localização e o uso do imóvel. Este subprincípio é a base da progressividade extrafiscal, pois excede a capacidade contributiva em prol do uso do bem, assim, a progressividade do tributo Municipal podem ser fixado de modo diferenciado para atender a motivos extrafiscais.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro Tributário*, Vol. IV, Renovar: 2007, p.339 e 347.

Insta salientar, a decisão do STF atalhou a progressividade extrafiscal do artigo 156,§único, na redação originária, à do art.182,IV, da CRFB, em casos desvinculados do reordenamento do espaço municipal, como mau uso da propriedade, o abandono do imóvel, a falta de pintura regular, a não conservação de imóveis em ruínas, a ausência de calçada.

Assim, o Estatuto da Cidade regido pela Lei 10.257de 10.07.01, em seu artigo 7º regulamentou o artigo 182,§§2º e 4º CRFB, estabelecendo diversas regras para progressividade extrafiscal.

Pode-se, afirmar que não cabe progressividade do ITPU alicerçada na capacidade contributiva ou com base nas características inerentes ao bem imóvel, como localização, tamanho, valor entre outros, porém a questão desemboca em duas situações, a uma, a progressividade fiscal subordinada à capacidade contributiva e ojuízo de justiça tributária, a duas, progressividade extrafiscal vinculada a função social da propriedade.

## 5. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO NÃO CONFISCO

Cabe esclarecer, que a vedação ao não confisco surgiu ao lado da concepção da legalidade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade, além de balizar-se no direito fundamente da propriedade.

Frise-se que Montesquieu<sup>5</sup>, já no século XVIII, advertia que” não há nada que a sabedoria e a prudência devam regular tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos”.

Nesse diapasão, o principio da Vedação ao Confisco deriva do principio da capacidade contributiva, que se traduz na capacidade econômica de suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial.

<sup>5</sup>MONTESQUIEU.*Do Espirito da Leis*. São Paulo: Martim Claret,2002,p.221.

Sendo assim para o ilustre Eduardo Sabbag<sup>6</sup>, “o efeito do confisco pode aparecer aquém da capacidade contributiva, de um lado, e além dela, de outro. No primeiro caso, furando-se o bloqueio imposto pelo mínimo existencial, o confisco agredirá a dignidade da pessoa; na outra situação, extrapolando-se o limite do tributo razoável e „atingindo valor que exceda a capacidade contributiva“ mutilar-se-á propriedade particular, podendo até mesmo levar a sua completa aniquilação”.

Então, é imperioso ressaltar o liame entre o princípio da vedação ao não confisco e o direito de propriedade, em vigilância pela Constituição que veda a pretensão do Estatal tendente a injusta apropriação do patrimônio particular.

No entanto, é comum que a tributação do IPTU nos moldes adotados da fiscalidade e extra fiscalidade, por vezes obsta o cidadão de exercitar seu direito de propriedade sobre o próprio patrimônio, obrigando-o a se livrar do próprio bem.

É importante ressaltar, que a propriedade privada coloca-se no centro de convergentes propósitos, pois ao mesmo tempo em que executa a sua função social, acaba sendo atingido por carga tributária exacerbada ao poder econômico do contribuinte, ou seja, mesmo atingindo os interesses extrafiscal.

Este contribuinte acaba vendo o Estado confiscando seu único bem de família se não conseguir adimplir com sua obrigação legal de pagar o imposto do referido imóvel, e este bem não fica isento do Princípio da vedação ao confisco, por se tratar de uma exceção a lei 8009 de 1999, em seu artigo 1º,IV, permitindo a penhora do imóvel residencial familiar em caso de cobrança de Imposto Predial Territorial Urbano.

Deve-se ater que o legislador criou a figura das garantias e privilégios do Crédito Tributário em prol da supremacia do interesse público, esclarecendo que os privilégios são as preferências do crédito, e a garantia é uma medida assecuratória do exercício de um direito, previstos no artigo 183 a 185 e 191 a 193 do CTN.

<sup>6</sup>SABBAG,Eduardo.*Manual do Direito Tributário*.5.ed. Saraiva:2013,p.239.

Outrossim, o Princípio da Universalidade dos bens, prescrita no artigo 184 do CTN, garante que todos os bens devem responder pelo crédito tributário, mesmo que gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, devendo ser explanado que todos os bens e rendas do contribuinte, espólio ou massa falida respondem pelo crédito tributário.

Entretanto, caso a dívida tributária não seja referente ao Imposto Predial Territorial Urbano, contribuições de melhorias, Imposto Territorial Rural deve ser enfatizado o Princípio da vedação do confisco e a proteção ao bem de família previsto na Lei 8009/90, que define os bens absolutamente impenhoráveis.

Nesse diapasão, a proteção ao bem de família afasta a sua penhorabilidade mesmo em sede de execução fiscal, porém, esta proteção não beneficia a todos indistintamente, pois a própria lei em seu artigo 3º, hipóteses em que, mesmo sendo considerado bem de família, sendo elas: i. Execuções fiscais em relação ao não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração creditada aos trabalhadores da própria residência; ii. Execuções fiscais para a cobrança de imposto predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em funções do imóvel familiar; iii. Execuções fiscais por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação; iv. Execuções fiscais, quando o devedor adquire de má-fé, sabendo-se insolvente.

## **6. PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Vale relembrar, que a Constituição Federal criou progressividade distinta, no primeiro momento para possibilitar os objetivos de uma justiça igualitária, de modo que os economicamente mais privilegiados paguem mais que os desfavorecidos economicamente.

O Legislador Constituinte considerou que as necessidades pessoais dos contribuintes, passando a reconhecer reduções e isenções em favor do Princípio da

Igualdade, que devem ser compensados por meio da progressividade, para desencadear uma arrecadação equilibrada.

O Supremo Tribunal Federal se pronunciou de formas diferentes sobre a progressividade, inicialmente o entendimento foi que o IPTU não pode ter suas alíquotas progressivas fixadas em razão da presumível capacidade econômica do contribuinte, admitindo apenas a progressividade extrafiscal, conforme artigos 156 e 182,§4º,II da CRFB, conjuntamente.

Posteriormente, após o advento da Emenda Constitucional 29/2000 que introduziu explicitamente as diversas formas de progressividade, ampliou no artigo 156 CRFB a competência dos Municípios para instituir imposto sobre propriedade predial territorial urbana sem acarretar prejuízo da progressividade no tempo que se refere o art.182,§4º,II, da CRFB, podendo ocorrer a progressividade em razão do valor do imóvel, e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

O STF ressaltou seu entendimento anterior, simulando a questão da seguinte forma: **Súmula n°668** ” É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

## **7. EXECUÇÃO FISCAL**

Uma vez ocorrido o lançamento pela notificação ao contribuinte e esgotado o prazo administrativo sem manifestação, conforme leciona o art.142, CTN, o crédito tributário torna-se exigível, porém ainda não executável, pois ainda se faz necessário a inscrição do crédito na dívida ativa, conforme aduz art.585, V, do CPC.

O Processo de Execução Fiscal tem suas dimensões amparadas pela Lei 6.830/1980, aplicando-se subsidiariamente, no que couber, o Código de Processo Civil.

As alterações promovidas com o advento das leis nº11.232/2005 e 11.382/2006 alterou a execução de título judicial, extrajudicial no que concerne a execução cível. Entretanto, por ser matéria de reserva de lei ainda vem sendo aplicada nas execuções fiscais as regras da LEF, e o Código de Processo Civil por ser infraconstitucional, é aplicada apenas subsidiariamente em caso de lacuna.

Nesse sentido, a defesa do contribuinte continua insurgindo contra a execução fiscal por meio de embargos à execução, que tem a natureza de ação autônoma, e sua admissibilidade permanece atrelado a garantia da exceção, em detrimento a um direito fundamental previsto no artigo 5º,XXXV, da CRFB, que garante a todos o acesso ao Poder Judiciário para apreciação de lesão ou ameaça a direito.

Desta forma, o art.737 do CPC dispõe que os embargos do devedor não eram admissíveis antes da garantia do Juízo, já a nova redação do art.736, estabelece que independentemente de penhora, depósito ou caução, o executado poderá opor-se à execução por meio de embargos.

Atualmente, foi pacificado, o entendimento do STF na **Súmula Vinculante nº 28** que determina: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.

Destacando a inexigibilidade de depósito prévio como requisito essencial para manipulações que violam o princípio do acesso à justiça, inspirado no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, o precedente básico da súmula que impõe o depósito prévio do valor supostamente devido como condição à propositura de eventual ação que tenha por objeto discutir a dívida com o Fisco é inconstitucional, e cria obstáculo a contribuinte de ter acesso a justiça.

Porém, a Súmula Vinculante 28 do STF não encontrou guarida para ser aplicado junto as ações de execução fiscal, que segundo parte dos julgados faz referência ao artigo 736 do CPC, e não propriamente dito a Execução fiscal, que ainda restrita a LEF com a taxatividade elencada no artigo 16, exigindo a comprovação do depósito da garantia da execução para analisar o presente embargos de execução

Em que pese, a exigência da garantia do juízo conceber a ideia de que a execução sem o devido processo legal surge como uma expropriação unilateral e irrefreável, trazendo uma grave lesão ao direito de propriedade, porém, a exigência da garantia do juízo, vem amparada na própria Constituição, que permiti a progressividade para obter a alcançar a função social do bem, mas fecha os olhos para violação do direito fundamental de ter acesso a justiça e como consequência viola o direito de propriedade.

## **CONCLUSÃO**

Vale esclarecer, que o direito de propriedade atinge sua plenitude quando é tido como direito absoluto exclusivo e perpétuo, porém, vem sendo afetado por limitações que podem chegar a desapropriação.

Então, devemos nos deprender ao fato de que a progressividade extrafiscal, depois de superadas tantas questões e aperfeiçoada pelo Estatuto da Cidade, fez surgir uma nova concepção ao direito de propriedade, onde o legislador buscou estimular comportamentos de acordo com os interesses da coletividade, em prol de uma sociedade mais desenvolvida.

Assim, a propriedade deve manter uma harmonia com plano diretor e a progressividade extrafiscal, porém, o legislador também deverá observar os limites que lhe foram atribuídos para apartardo confisco.

Hodiernamente, a Constituição mantém a progressividade extra fiscal como pilar para que o contribuinte exerça a função social do seu imóvel, porém, permite que este

mesmo contribuinte obtenha o risco de uma desapropriação por Execução fiscal pela ausência da garantia de Juízo.

Conclui que entre pesos e medidas a progressividade extrafiscal, perde seu objetivo, quando o contribuinte passa a ser devedor de sua obrigação em pagar o tributo, pois constitui uma verdadeira afronta ao direito fundamental, quando se permite que o economicamente mais desfavorecido, tenha sua capacidade contributiva aniquilada no Imposto Predial Territorial Urbano.

Devendo, mais ainda, ser questionado o fato do IPTU ser um imposto não vinculado, e redistribuído em prol da coletividade, tornando inconcebível que esse mesmo fato gerador atingindo sua finalidade, seja penhorado para adimplir um crédito tributário.

Cabe ressaltar que penhorabilidade de uma propriedade é uma verdadeira ruína aos direitos fundamentais, e incidirá também num problema social, que é a obrigação do Estado garantir: saúde, educação, habitação a todos sem distinção de sexo, cor ou idade.

Então, quando o Judiciário julga motivado apenas pela questão de direito surge a regência da injustiça, pois tal decisão desemboca numa forma de confisco, e fere o direito constitucional do contribuinte inadimplente, impedindo sua manifestação numa meticulosa execução fiscal, por não ter capacidade econômica para garantia de juízo, que por vezes, também torna inviável a amplitude de sua defesa por outros meios de ação.

Por fim, embasada na justiça de equidade, deveria ser aplicado ao IPTU por equiparação, o entendimento da Sumula Vinculante 28 do STF, já que estamos diante de uma colisão entre direitos fundamentais e outros valores constitucionais, cabendo ao julgador Constitucional, na afronta desses direitos protegê-los contra a abusividade de leis restritivas de direito fundamental.

**REFERÊNCIAS**

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, 12<sup>o</sup>ed. Forense, 2013, Rio de Janeiro.

BARROSO, Roberto Luis. *Direito Constitucional Contemporâneo*. 4<sup>o</sup>ed. 2013. Saraiva.

CARNEIRO, Claudio. *Curso De Direito Tributário Financeiro*, 4<sup>o</sup>ed., Saraiva, 2012, Rio de Janeiro.

CARNEIRO, Claudio. *Processo Tributario Administrativo E Judicial*, 4<sup>o</sup>ed., Saraiva, 2013, Rio de Janeiro

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro E Tributário*. 22<sup>o</sup>ed, Atlas. 2013. São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Carlos Valdo do Nascimento, Rogério Gandra da Silva Martins, *Tratado Direito Tributário*, vol. I, 2011, Saraiva. Rio de Janeiro.

SABBAG, Eduardo. *Manual do Direito Tributário*, 5<sup>o</sup>ed., 2012, Saraiva, Rio de Janeiro.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 6<sup>o</sup>ed. 2012, Atlas, São Paulo.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 18<sup>o</sup>ed., 2000, Malheiros Editores.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Vol. IV, 2007, Renovar.