

Aprovo, portanto, o Ofício n.º 3/64-DFMN, adotando, inclusive, a recomendação de que se proceda a nova licitação em que se admitam as empresas que operam em qualquer dos casos de atividades mencionadas no edital ou o consórcio de diversas proponentes, abrindo-se-lhe prazo mais amplo, de 30 dias.

Rio de Janeiro, 13 de fevereiro de 1986.

**Eduardo Seabra Fagundes**

Procurador-Geral do Estado

Proc. n.º E-27/12.345/85

## Assuntos Tributários

### A Extrafiscalidade no IPTU

Parecer n.º 4/85 — Ricardo Lobo Torres

*A Extrafiscalidade no IPTU. 2. A proibição de discriminações subjetivas. 3. A permissão do discrimine favorável ao contribuinte. 4. Constitucionalidade da tributação progressiva por considerações extrafiscais. 5. As limitações da extrafiscalidade. 6. O projeto de lei.*

Solicita o Sr. Prefeito do Rio de Janeiro que a Procuradoria Geral do Estado se manifeste sobre o fundamento jurídico para a inserção em lei municipal de critérios extrafiscais para a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Pretende a Municipalidade utilizar "taxas e tarifas diferenciadas em função de projetos de interesse social", instituindo alíquotas progressivas para o tributo, "seja para estimular a construção nos loteamentos situados em áreas dotadas de equipamento urbano, seja para desestimulá-la naqueles que não necessitem de ocupação imediata, seja para direcionar o uso e a ocupação do solo municipal segundo as melhores diretrizes urbanísticas".

2 — Pode-se afirmar, inicialmente, de modo esquemático, que o IPTU se presta à incidência orientada por finalidades extrafiscais, vedadas apenas as discriminações subjetivas. É o que passamos a analisar.

2

#### A PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÕES SUBJETIVAS

3 — Sendo o IPTU um tributo real, incidente sobre o patrimônio imobiliário, não pode variar segundo critérios pessoais ou subjetivos. Veda-se a utilização do imposto para discriminar entre contribuintes, se a diferença se baseia unicamente em considerações pessoais. Essa é a orientação do E. Supremo Tribunal Federal construída em diversos julgamentos que tiveram por objeto a legislação do município paulista de Americana.

4 — Dizia a Lei n.º 614, de 6-10-64, de Americana:

"Art. 2.º — Os proprietários de mais de um terreno pagarão, sobre o lançamento de cada um deles, um adicional, na seguinte conformidade:

a) para os que possuem de dois a três terrenos 20%;

- b) de quatro a seis terrenos 30%;
- c) de sete a dez terrenos 40%;
- d) de onze a vinte terrenos 50%;
- e) de vinte e um terrenos para cima 60%."

5 — No julgamento inicial, ainda ao tempo da Constituição de 1946, o E. Supremo Tribunal Federal deu pela constitucionalidade do dispositivo da lei do município paulista (RMS 16.798-SP, Ac da 1.<sup>a</sup> Turma, de 12-12-66, RTJ, 41/607). Afirmou, naquela oportunidade, o Ministro VICTOR NUNES LEAL, relator da matéria:

"Pode ser injusto o critério de variação do imposto territorial urbano no município de Americana, adotado pela L. mun. 614-64, mas a verdade é que ele se baseou em dados objetivos, tendo em vista uma finalidade social relevante."

6 — Posteriormente, já no regime do Código Tributário Nacional, o Pretório Excelso modificou a sua orientação, para declarar a inconstitucionalidade do dispositivo da lei de Americana por vulnerar o § 6.<sup>o</sup> do art. 19 e o art. 25, I, da Constituição Federal de 1967, fundado no argumento de que não podem os municípios desrespeitar a norma do CTN que define a base de cálculo do tributo como o "valor venal do imóvel" (RE 69.784-SP, Ac. do Pleno, de 5-3-75, Rel. Min. DJACI FALCÃO, RTJ 77/172). O Ministro BILAC PINTO resumiu assim a opinião de seus pares:

"O vício de inconstitucionalidade do tributo decorre de que a lei municipal de Americana fundou o seu adicional de progressividade, não no valor dos imóveis, mas na extensão do patrimônio territorial do contribuinte."

7 — A reformulação do entendimento do Supremo Tribunal Federal foi mantida em outros julgados (Re 80.858-SP, Ac. da 2.<sup>a</sup> Turma, de 10-9-75, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA, RTJ 76/909; RE 79.780, Ac. da 2.<sup>a</sup> Turma, de 25-2-83, Rel. Min. ALDIR PASSARINHO, DJ 15-4-83), inscrevendo-se na Súmula da Jurisprudência Predominante:

"589 — É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte."

8 — Muito importantes para a declaração de inconstitucionalidade dos discrímes subjetivos no IPTU foram os pareceres exarados pelos juristas RUBENS GOMES DE SOUZA ("O Imposto Territorial Urbano, a Tributação Extrafiscal e o Art. 202 da Constituição de 1946", *Revista dos Tribunais*, 386: 36-47) e RUI BARBOSA NOGUEIRA ("Função Fiscal e Extrafiscal dos Impostos", *Revista dos Tribunais*,

380: 31-36). Este último chegou a afirmar que adicional cobrado pela qualidade de proprietário de mais de um terreno transformara o IPTU em

"um imposto sobre o proprietário e não mais sobre a propriedade."

9 — Na Alemanha houve também a tentativa de se cobrar um imposto local variável de acordo com o número de imóveis possuídos. O jurista HANS HERBERT v. ARMIN exarou parecer no sentido da inconstitucionalidade da lei ("Zweitwohnungsteuer und Grundgesetz", *Steuer und Wirtschaft* 1982 (1): 53-65), argumentando que significava a subjetivação de um tributo de incidência real, a discriminar entre cidadãos pelo fato de residirem ou não na localidade e a prejudicar a liberdade de domicílio.

10 — Frise-se, por último, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não se formou unanimemente, pois o Ministro ALIO-MAR BALEIRO proferiu voto divergente, sustentando a possibilidade das discriminações pessoais (cf. RE 69.784, RTJ, 77/179). E parte da doutrina brasileira até hoje critica a orientação do Judiciário (cf. AIRES FERNANDINO BARRETO, "A Progressividade nos Impostos sobre a Propriedade Imobiliária", *Revista de Direito Tributário*, 4:165-181, 1978; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 309).

### 3

#### A PERMISSÃO DO DISCRIME FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

11 — Dê-se ênfase a esse ponto: o que a Constituição e o Código Tributário Nacional proíbem é que se **agrave** a situação do contribuinte em virtude de considerações sobre a sua situação pessoal de riqueza.

12 — Mas a situação inversa é tolerada. A lei pode beneficiar o cidadão de pequena capacidade contributiva, que só possua o imóvel em que reside com a sua família. O Supremo Tribunal Federal já fez inscrever na Súmula da Jurisprudência Predominante:

"539 — É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro."

### 4

#### CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA POR CONSIDERAÇÕES EXTRAFISCAIS

13 — A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional não estabeleceram o princípio da uniformidade da alíquota do IPTU. Logo,

induidosamente, as leis municipais podem criar alíquotas diferenciadas e progressivas, para atender à função social do tributo.

14 — O IPTU, a meu ver, pode, por motivos extrafiscais, ter alíquotas progressivas naquelas hipóteses suscitadas pelo Sr. Prefeito do Rio de Janeiro na consulta inicial, a saber: para estimular a construção nos loteamentos situados em áreas dotadas de equipamento urbano, para desestimulá-la naqueles que não necessitem de ocupação imediata e para direcionar o uso e a ocupação do solo municipal segundo as melhores diretrizes urbanísticas. Esse desiderato será alcançado pela variação das alíquotas para mais ou para menos, conforme se queira incentivar ou inibir determinadas condutas. As variáveis poderão ser escolhidas dentro de uma gama variadíssima de fatos ou circunstâncias objetivas dos imóveis, como sejam, em enumeração não exaustiva: a **localização** (pelos bairros ou áreas a desenvolver), a **destinação** (terrenos baldios ou área edificada), a **conservação** (imóveis arruinados ou bem cuidados), etc. A doutrina, a legislação e a jurisprudência vêm, há muito tempo, se esforçando no sentido de desenhar a moldura na qual se possa desenvolver a extrafiscalidade dos impostos locais.

15 — A Lei do Município de Americana (n.º 614, de 6-10-64), com o **placet** do Supremo Tribunal Federal, estabelece:

"Art. 1.º — O imposto territorial urbano incidirá sobre o valor venal dos terrenos, na porcentagem de 1% (um por cento).

§ 1.º — Para os terrenos sem calçadas, nos logradouros onde existem guias e sarjetas: 1/5% (um e meio por cento).

§ 2.º — Para os terrenos sem muros, onde existem guias e sarjetas: 2% (dois por cento).

§ 3.º — Para os terrenos sobre os quais existem prédios condenados, incendiados ou em ruínas, a partir do sexto mês, exclusive, da data em que se verificar a interdição ou incêndio: 2% (dois por cento)."

16 — O Ministro CORDEIRO GUERRA, ao apreciar a legitimidade da lei municipal citada, concluiu:

"Admissível, também, se me afigura a tributação enérgica dos lotes baldios e das casas arruinadas em prol da construção de novos edifícios e aproveitamento racional da terra urbana, de modo a evitar, também, a retenção de terrenos para fins especulativos."

(Voto no RE 80.858, em 19-9-75, **RTJ**, 76/911).

17 — RUBENS GOMES DE SOUZA afirmava:

"... as alíquotas diferenciais são maiores em função de fatores que depreciam o terreno ou o colocam em desacordo com determinados requisitos da urbanização da cidade ou ligadas à segurança, higiene ou estética das construções. Assim, elas configuram um exercício legítimo do poder tributário a serviço do poder de polícia do município naquelas matérias."

(**Op. cit.**, p. 45).

18 — No minucioso estudo sobre o tema, antes referido, o Professor AIRES FERNANDINO BARRETO (**op. cit.**, p. 166) aponta a possibilidade de variação da alíquota do IPTU por motivos extrafiscais com base nos elementos **temporal** (para minimizar a especulação imobiliária), **espacial** (de acordo com a região em que se situe o imóvel), **valorativo** ("fixação das alíquotas crescentes à medida em que ditos valores variassem"), **superfície** ("alíquotas mais gravosas, desestimulantes da manutenção das grandes áreas ociosas, a entrar o desenvolvimento racional das cidades"), **destinação** ("é cabível a adoção de alíquotas mais fortes para gravar os imóveis ociosos e, bem assim, os industriais, comerciais e especiais, em confronto com os residenciais").

19 — JOSÉ AFONSO DA SILVA preleciona:

"Alíquota — Calculada sobre o valor venal do imóvel, pode ser utilizada como instrumento de política fiscal em vários sentidos, especialmente visando ao favorecimento das construções de casas e edifícios, na forma que mais convier ao planejamento urbanístico da cidade e aos ditames sociais."

(**Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais**, São Paulo, José Bushatsky, 1978, p. 104).

20 — No mesmo sentido é a lição de HELY LOPES MEIRELLES:

"A utilização extrafiscal do imposto territorial urbano possibilita às Prefeituras exercer o controle dos terrenos não edificados, graduando a tributação segundo as conveniências sociais. Assim, pode e deve ser gravado o imposto dos terrenos baldios centrais, para compellir os proprietários a edificar, evitando-se, deste modo, o desnecessário espraiamento da cidade, sempre prejudicial aos serviços públicos; pode-se, também, levar em conta fatores de segurança, de higiene e estética urbana, para a graduação do tributo, sem que isto importe em discriminação inconstitucional."

### AS LIMITAÇÕES DA EXTRAFISCALIDADE

21 — A extrafiscalidade se define como a finalidade política e social do tributo, paralela à finalidade propriamente fiscal consistente na arrecadação de tributos para as necessidades essenciais do Estado. Ditada pelo poder de polícia, a extrafiscalidade se agrega à finalidade fiscal derivada do poder tributário, seguindo-se daí que o exercício do poder de polícia não é autônomo com relação ao poder tributário nem a extrafiscalidade sobrevive sem a fiscalidade. Em outras palavras, a finalidade extrafiscal do tributo se exerce dentro do quadro constitucional das limitações ao poder tributário e dos princípios gerais da tributação. RUBENS GOMES DE SOUZA afirmava precisamente:

“O que não só se discute, mas não se aceita, ao contrário do que parecem ter feito os acordãos referidos, é que os tributos empregados com finalidades extrafiscais fiquem livres das limitações constitucionais que lhes sejam próprias como tributos.”

(Op. cit., p. 42).

22 — Uma averbação é particularmente importante ao nosso tema: a extrafiscalidade do IPTU não justifica a adoção de alíquotas progressivas que contrastem com o princípio constitucional da capacidade contributiva.

23 — Com efeito, a extrafiscalidade deve respeitar a situação de riqueza de cada contribuinte, de modo a não exacerbar a imposição sobre aqueles que não têm capacidade de pagar nem a exonerar do tributo os que pertencem ao grupo social mais rico (cf. BERLIRI, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milão, Giuffrè, 1980, v. 1, p. 123; MAFFEZONI, *Il Principio di capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Turim, UTET, 1970, p. 341; A. FEDELE, “Gli Incrementi ‘Nominali’ di Valore nell’INVIM ed il Principio di Capacità Contributiva”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1982, p. 73; D. BODENHEIM, *Der Zweck der Steuer*, Baden-Baden, Nomos, 1979, p. 228; C. STARCK, “Überlegungen zum Verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, in *Festschrift für G. Wacke*, p. 206; SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Madri, IEP, 1963, v. III, p. 418). O jurista I. MANZONI (*Il Principio della Capacità Contributiva nell’ Ordinamento Costituzionale Italiano*, Turim, G. Giappichelli, 1965, p. 104) recomenda que, para ajustar a extrafiscalidade à capacidade contributiva, o agravamento dos tributos deve se situar “no âmbito das situações econômicas quantitativamente iguais”.

24 — Vários índices podem ser utilizados para medir a capacidade contributiva. Um dos mais apropriados para expressar a riqueza do cidadão é o da quantidade e qualidade dos serviços públicos postos a sua disposição. No utilizar equipamentos urbanos o contribuinte recebe produtos de custo social elevado e se torna beneficiário de um ganho imerecido ou de uma mais-valia não produzida por seu trabalho ou capital (unearned increment dos ingleses). E a tributação municipal hodierna, por imperativo de justiça, deve recair sobre essa mais-valia representada pela utilização de equipamentos urbanos não remunerada por taxa. A justificativa da imposição fiscal é a capacidade contributiva aumentada pelo ganho imerecido, e não a extrafiscalidade (cf. AIRES FERNANDINO BARRETO, *op. cit.*, p. 168; ALIOMAR BALEEIRO, voto no RE 69.784, em 5-3-75, RTJ, 77/182; G. FANZINI, “La Natura Giuridica del Contributo della L. 28 Gennaio 1977, v. 10 ed I Fondamenti dell’Imposizione Immobiliare Locale”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1983, p. 313; G. MURARO, “Imposizione Fiscale e Pianificazione Urbana”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1983, p. 9). Desse modo, se a progressividade vier a incidir sobre a mais-valia decorrente da utilização de equipamentos urbanos, como pretende o Sr. Prefeito do Rio de Janeiro, o instrumento extrafiscal deverá ser usado com muito cuidado, a fim de que se evite a perversidade fiscal, que consistiria em reduzir a carga tributária daqueles que já tiveram a seu favor a cesta de serviços municipais criadora da mais-valia. Até porque uma tal conduta do legislador poderia produzir certos efeitos colaterais como o das migrações internas em busca do tratamento diferenciado (cf. C. TIEBOUT, “A Pure Theory of Local Expenditure”, *Journal of Political Economy*, 44: 423, 1956; K. BULUTOGLU, “Descentralización fiscal: una panorámica de las contribuciones positivas y normativas”, in *Financiación de las Autonomias*, Madri, H. Blume, 1979, p. 101).

### O PROJETO DE LEI

25 — Por evidente que o parecer prévio da Procuradoria Geral do Estado, sem projeto de lei específico, é provisório e excessivamente aberto. Não há regras apriorísticas que possam definir o contorno ideal da extrafiscalidade; como diz EINAUDI (*Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, Turim, G. Einaudi, 1938, p. 263), “não existe uma teoria séria da proporcionalidade ou da progressividade”, pois uma escala ótima da alíquota pressupõe “uma ótima sociedade política”. Só o casuismo legislativo e o detalhamento da proposta da Municipalidade conduziriam à aproximação do ideal da justiça fiscal e da finalidade social do tributo.

## CONCLUSÃO

26 — Parece-me, pois, em síntese:

a) que não pode a lei municipal estabelecer a progressividade das alíquotas do IPTU em razão de características pessoais do sujeito passivo, tendo em vista que o tributo incide sobre coisas;

b) que, entretanto, para beneficiar o contribuinte, a lei pode recorrer a critérios subjetivos (Súmula 531);

c) que é legítima a progressividade das alíquotas do IPTU por motivos extrafiscais, "seja para estimular a construção nos loteamentos situados em áreas dotadas de equipamento urbano, seja para desestimulá-la naqueles que não necessitem de ocupação imediata, seja para direcionar o uso e a ocupação do solo municipal segundo as melhores diretrizes urbanísticas", objetivos referidos na consulta inicial;

d) que a extrafiscalidade deve se manter dentro do quadro constitucional das limitações do poder tributário e dos princípios gerais da tributação, pelo que não poderá chegar ao confisco da propriedade privada, nem à ofensa às condições mínimas necessárias à existência, nem ao conflito com a capacidade contributiva, nem à perversidade fiscal;

e) que seria conveniente o exame, pela Procuradoria Geral do Estado, do anteprojeto de lei, com o detalhamento das propostas do Executivo Municipal.

É o parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 23 de maio de 1985.

Ricardo Lobo Torres

Procurador do Estado

## VISTO

Aprovo o parecer n.º 4/85-RLT, de fls. 16/27.

À Secretaria Municipal de Governo.

Rio de Janeiro, 03 de julho de 1985.

Eduardo Seabra Fagundes

Procurador-Geral do Estado

Proc. n.º E-14/32.845/85

## Assuntos da Procuradoria Judicial

### Responsabilidade Civil do Servidor Público Dano Direto ou Indireto

Parecer de 29-10-82 — Milton Flaks

Responsabilidade civil do servidor público — Dano direto e indireto ao erário — Ressarcimento — Procedimentos adequados.

1 — Cuida-se do tormentoso problema da responsabilidade civil do servidor público perante o Estado, em face de danos causados ao erário por dolo ou culpa *stricto sensu* (negligência, imprudência ou imperícia).

São os seguintes os aspectos propostos para exame: a) dano direto à Fazenda; b) dano indireto, resultante de prejuízos causados a terceiros, mas compostos pelo erário em virtude do princípio da **responsabilidade objetiva** das pessoas jurídicas de direito público (CF, art. 107); c) possibilidade de satisfação espontânea do terceiro prejudicado, sem que isso implique em perda do direito de regresso da Fazenda contra o servidor culpado.

2 — O dano causado diretamente à Fazenda, por dolo ou culpa, não oferece maiores dificuldades: o prejuízo é ressarcido mediante desconto em folha de pagamento (Estatuto da União, art. 197, § 1.º; Estatuto do Estado, art. 42, § 1.º). A legitimidade desse procedimento tem merecido o respaldo da doutrina e da jurisprudência (cf. OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, 11, n.º 40.6; J. GUIMARÃES MENEGALE, **O Estatuto dos Funcionários**, 11, n.º 502; PEDRO PAULO CRISTÓFARO, **in Pareceres Normativos da Procuradoria Geral do Estado**, v. I, p. 146; TFR, **Rev. For.**, 241/134).

Recomenda-se, apenas, que o desconto seja precedido de processo administrativo regular, no qual fique assegurado ao servidor supostamente responsável amplo o direito de defesa.

É evidente, por outro lado, que a decisão administrativa desfavorável poderá ser questionada na esfera judiciária, ao teor do art. 153, § 4.º, da CF (c/red. EC 7/77). Disso poderá resultar a suspensão