IMPÔSTO TERRITORIAL URBANO — FATO GERADOR — USURPAÇÃO PELO MUNICÍPIO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

— Outorgando competência exclusiva à União para legislar sôbre direito civil, a Constituição inclui a matéria de propriedade ou posse, em tôda a sua extensão, sob o único e privativo poder da União.

— O Município jamais teve competência para criar impôsto fora dos que lhe foram discriminados na cédula Constitucional.

PARECER

Procedendo a loteamento de terrenos na cidade de Americana, Estado de São Paulo, possui o consulente mais de vinte e um lotes que vinham sendo lançados com o impôsto territorial urbano, com alíquotas proporcionais sôbre o valor venal e de acôrdo com as características urbanas da situação de cada lote.

Aquêle Município, entretanto, expediu a Lei nº 614, de 6 de outubro de 1964, que além do impôsto territorial urbano incidente sôbre o valor venal e com alíquotas diferenciadas conforme as características urbanas da situação do terreno (art. 1º e §§ 1º a 3º) cria, pelo seu art. 2º, mais um impôsto a que denomina de "adicional", não mais tendo em vista *os elementos do imóvel*, mas *o número de terrenos possuídos pelo proprietário* e, neste caso, estabelece uma tributação progressiva em razão do número ou quantidade de terrenos possuídos pelo mesmo proprietário.

Inconformado com êsse nôvo impôsto, o ora consulente argüiu perante o Poder Judiciário a inconstitucionalidade dessa tributação municipal e na egrégia primeira câmara civil do Tribunal de Alçada de São Paulo contra o voto do Sr. Ministro Revisor, que julgou inconstitucional o art. 2º daquela lei municipal, ficou decidido pelo acórdão na apelação cível 84.642, que "nada vedava ao legislador municipal em face dos princípios da isonomia e graduação dos tributos, que instituísse na legislação tributária, além da taxa fixa sôbre o valor venal, outra alíquota graduada de acôrdo com o maior número de lotes de terrenos não edificados de propriedade do contribuinte."

Exibindo o texto da referida lei municipal e do acórdão mencionado a V. Exa., solicitamos seu parecer.

II

I — A Lei nº 614, de 6 de outubro de 1964, do Município de Americana, dispõe:

"Art. 1º O Impôsto Territorial Urbano incidirá sôbre o valor venal dos terrenos, na porcentagem de 1% (um por cento).

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

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

§ 3º Para os terrenos sôbre 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).

Art. 2º *Os proprietários de mais de um terreno* pagarão, *sôbre o lançamento de*

cada um dêles, 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%.

II — É elementarmente sabido que os impostos além de veículos de arrecadação também podem, em certos casos, ser empregados como instrumento jurídico ou regulatório de atividade. Daí, em doutrina, os chamados impostos neutros ou fiscais e os impostos regulatórios ou extrafiscais.[1] Tal é o grau de regulatividade dos impostos, que o juiz Thomas Cooley, nos E.U.A., chegou mesmo a classificar os impostos separando aquêles que decorrem do poder de tributar (*tax power*) dos que decorrem do poder de regular (*police power*).[2]

III — O grande Seligman mostrou que, especialmente do ponto de vista constitucional, é importante investigar até que ponto um tributo esteja estruturado com a função regulatória sôbre direitos e obrigações, porque especialmente no regime federativo, cada nível de govêrno sòmente poderá disciplinar diretamente ou por meio da tributação, o uso, gôzo ou exercício de direitos, para cuja regulamentação tenha competência constitucional.[3]

IV — Essa função regulatória do impôsto é, entre nós, expressamente reconhecida no sistema tributário constitucional. Quando o legislador constituinte desejou proceder à reforma agrária nacional deu à União, como um dos instrumentos efetivos para a implantar e a regular, competência para legislar sôbre o impôsto territorial rural, competência essa que se conserva até hoje no item III do art. 22 da Constituição de 24 de fevereiro de 1967. Neste sentido é bem elucidativo o seguinte esclarecimento da Comissão que elaborou o projeto da Emenda Constitucional nº 18, cujo relator foi o eminente Rubens Gomes de Sousa: "Como é sabido, êste impôsto, a princípio estadual, depois transferido aos Municípios pela Emenda Constitucional nº 5, foi atribuído à União pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 10, *para servir como instrumento da reforma agrária,* sòmente concebível em bases nacionais. Essa atribuição é mantida pelo dispositivo ora comentado, *com aquêle mesmo caráter instrumental de finalidades extrafiscais*:" (grifos da transcrição).[4]

V — Ora, a Lei nº 614 do Município de Americana, no *caput* de seu art. 1º instituiu um impôsto de ordem fiscal, descrevendo seu fato gerador e a base de cálculo. Já nos §§ 1º a 3º, modifica-o, atribuindo-lhe *função regulatória* ou *ordinatória* (na expressão dos autores alemães *Ordnungsteuer*), mediante o agravamento da base de cálculo, de forma a obrigar os proprietários, indiretamente, a fazerem *calçadas, muros,* ou *remover ruínas* ou *reconstruir.*

Neste particular, o Município empregou legìtimamente o impôsto como meio ou ins-

---

1 cf. *Tratado de Finanzas,* Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, ed. El Ateneo, vol. II, pág 216, § 4. *El Impuesto Financiero* e pág. 219. § 5 — *El Impuesto de Ordenamiento.* Prof. Mario Pugliese, *La Finanza e i suoi Compiti Extrafiscale negli Stati Moderni,* edição Cedam, Padova. *Traité de Politique Fiscale,* Maurice Lauré, Presses Universitaires, Paris, 1957. *Förderung und Lenkung Industrieller Produktion durch steurpolitische Massnahmen,* Bern, 1948, *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade,* Walter Barbosa Corrêa, São Paulo, 1964.

2 *A Treatise on the Law of Taxation,* 5ª ed., Chicago, 1924.

3 cf. Edwin Seligman, *Essais sur l'Impôt,* tradução francesa da 8ª edição norte-americana por Louis Suret, vol. 2, pág. 134.

4 *Reforma Tributária Nacional,* edição da Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1966, vol. 17. pág. 43.

trumento eficaz de regulamentação *que lhe compete* elaborar, expedir e fazer cumprir (art. 16, II, *b* combinado com o art. 25, I da Constituição federal).

VI — Assim como, por meio de leis cabe ao Município regular diretamente o planejamento da cidade, estabelecendo regras de urbanismo, também êle o pode fazer e efetivamente o faz, por meio de impostos municipais. Precisamente falando sôbre êsse aspecto, no volume *Taxation in Brazil* Henry Gumpel e Rubens Gomes de Sousa, sob o título "City Planning through Real Property Taxes" mostram que o Município pode empregar o impôsto territorial, como no caso dos § § do art. 1º da lei de Americana, com funções de regulamentação urbanística: *"By local ordinance, cities and towns sometimes use real property taxes as a means of city planning. For exemple, they may institute penalty rates for land occupied by structures which are regarded as unsuitable in that location, for untended vacant lots, for abandoned building in a state of decay, or for tenements, warehouses, or factories located in areas which have become residential districts."*[5]

VII — Entretanto, já no art. 2º, o Município de Americana não só criou *um outro impôsto*, como fato gerador e base de cálculo fora de sua competência como, por meio dêsse nôvo tributo a que deu nome falso de "adicional", regula e sanciona o exercício do direito de propriedade, cuja disciplina ou poder de regular tôdas as Constituições do Brasil sempre outorgaram, *exclusivamente, privativamente* à União. Com efeito.

VIII — O art. 2º e suas letras de *a* a e, sob a denominação completamente errônea de adicional, criaram um impôsto territorial urbano proporcional e *progressivamente agravado em razão do número ou quantidade de terrenos que possuam os proprietários.*

IX — Além do desvirtuamento e descaracterização da natureza jurídica do impôsto territorial urbano, que mais adiante examinaremos, essa disciplinação, ou regulamentação, do direito de propriedade, feita pelo Município de Americana constitui não só um abuso, ou excesso, mas uma flagrante usurpação de competência legislativa que, sem qualquer competência supletiva que não foi dada nem mesmo aos Estados (§ 2º do art. 8º), a Constituição atribui *privativamente* à União.

Realmente, a Constituição federal vigente, repetindo as mesmas normas da Constituição de 1946, estabelece:

"Art. 8º — Compete à *União*:

.....

XVII — *Legislar* sôbre:

.....

b) — *direito civil* ...

X — Outorgando competência *exclusiva* à União para legislar sôbre Direito Civil, a Constituição inclui a matéria da propriedade ou posse, em tôda sua extensão, sob o único e privativo poder da União.

Tendo o poder de legislar sôbre a propriedade ou posse, é à União que cabe regular, em tôda sua extensão, o uso, gôzo ou exercício dêsse direito, observadas ainda as limitações com que a própria Constituição restringe o exercício dos podêres. Nem sequer a União pode restringir o direito de propriedade fora dos casos expressamente previsto na Constituição, pois esta reza no seu art. 150 que: "assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes... à propriedade, nos têrmos seguintes" e no § 22 do mesmo art. 150 estatui logo que "é garantido o direito de propriedade", obedecidas apenas as ressalvas que especifica.

XI — Ora, se nem mesmo a União que tem a competência privativa de regular a propriedade pode restringi-la fora dos casos constitucionalmente previstos, como seria possível ao Município invadir a área privativa da União e restringir, por meio de tributação, o grau ou extensão do direito de propriedade ou posse?

5 *World Taxes Series* Harvard Law School, International Program in Taxation, Boston, 1957, pág. 67.

XII — Não cabe aos vereadores e ao Prefeito de uma Comuna, por meio de tributos ou qualquer outro meio legislativo, ditar as normas da propriedade ou posse, mesmo porque se trata de assunto nacional. O direito de propriedade no Brasil é uniformemente regulado para todos, em tôda a extensão do território brasileiro. O contrário seria admitir que o Direito Civil, entre nós não teria mais unidade nacional, pôsto que poderia ser fragmentado pelos milhares de Municípios em que se subdivide nosso território.

XIII — Só êsse aspecto constitucional é o bastante para evidenciar o absurdo legislativo e a inanidade do art. 2º da Lei nº 614, do Município de Americana, pois êle se esboroa contra a ordem constitucional do Brasil, de todos os tempos. Examinemo-los agora à luz dos princípios e da técnica do Direito Tributário.

XIV — O acórdão na apelação nº 84.642 de Americana, reportando-se ao art. 202 da Constituição de 1946 que foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18, concluiu: "Em suma, antes daquela emenda constitucional, nada vedava ao legislador municipal em face dos princípios da isonomia e graduação dos tributos, que instituisse na legislação tributária, além da taxa fixa sôbre o valor venal, outra alíquota graduada de acôrdo com o maior número de lotes de terrenos não edificados de propriedade do contribuinte."

XV — Em primeiro lugar, o art. 202 da Constituição de 1946, que rezava: "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte" foi eliminado, consoante a justificação da própria comissão elaboradora do projeto, porque "sem embargo das respeitáveis opiniões de Aliomar Baleeiro e de Emílio Giardina, êste em comentário a disposição similar da Constituição italiana, a Comissão reputa inócuo êste dispositivo. Trata-se de simples regra programática, endereçada ao legislador ordinário, mas, pelo menos no sistema constitucional brasileiro, insuscetível de eficácia normativa, de vez que ao juiz não se reconhece latitude para apreciar os fundamentos extrajurídicos da lei".[6]

Em segundo lugar a disposição do citado art. 202 da Constituição de 1946 não tinha, como norma, e não tem como princípio de doutrina que continua a ser, nenhuma aplicação ao caso, simplesmente porque o impôsto territorial não é tributo de caráter pessoal, mas o protótipo do impôsto *real*.

O Prof. Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, de 1954 e portanto na vigência do art. 202 da Constituição de 1946, já esclarecia: "O impôsto territorial é um *típico impôsto real* (§ 47): o seu fato gerador (§ 23) é a simples propriedade de bem imóvel (terreno) situado na zona rural, independentemente da respectiva exploração ou dos resultados econômicos desta, e ainda, *das condições pessoais do respectivo proprietário*" (pág. 389).

"*Impôsto territorial urbano*: Êste impôsto, de competência municipal pelo art. 29, nº I da Constituição tem a mesma natureza do impôsto territorial estadual" (pág. 401).

"*Reais e pessoais*: Esta classificação também é jurídica porque se baseia no critério do lançamento do impôsto. *Reais* são os impostos lançados em função do valor da matéria tributável, mas sem atender às condições pessoais do contribuinte: e *pessoais* aquêles cujo lançamento também é feito na base do valor da matéria tributável, porém atendendo às condições pessoais do contribuinte" (pág. 120).

XVI — Como luva ao caso, o eminente constitucionalista Pontes de Miranda, ressalta: ..."a entidade que lança o impôsto territorial *não pode usar de elemento*

6 *Reforma Tributária Nacional*, edição da Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, vol. 17, Rio, 1966, pág. 62.

pessoal, qualquer que seja. O impôsto territorial não é impôsto pessoal (grifo da transcrição).[7]

XVII — Ainda no volume *Taxation in the United States*, se pode ler: "*Taxes on real property are legally imposed in proportion to assessed value of land and improvements. Assessed value generally means the entire value of the property irrespective of mortgages or the situation of the owner...*" ou em vernáculo: "Os impostos sôbre a propriedade imobiliária incidem legalmente sôbre o valor estimado da terra e benfeitorias. O valor estimado significa geralmente o valor integral da propriedade *sem levar em conta* hipotecas ou a *situação do proprietário*"... (grifos da tradução).[8]

XVIII — Na já citada obra *Taxation in Brazil* Gumpel e Gomes de Sousa salientam que: "Os debates parlamentares relativos às disposições da Constituição de 1946 indicavam claramente que era intuito da Constituição conferir totalmente o poder de tributar o rendimento de quaisquer fontes à União Federal e definir o impôsto sôbre a propriedade imóvel como um impôsto sôbre a propriedade do bem imóvel" (pág. 64, nota 10).

XIX — Compendiando essa situação já tradicional, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) depois de declarar que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação" (art. 4º), estatui precisamente para o impôsto territorial urbano:

"Art. 32. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre 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.

Art. 33. A base do cálculo do impôsto é o *valor do imóvel.*"

XX — Ora, o que fêz o legislador municipal no caso em exame? No art. 1º *caput* criou corretamente o impôsto territorial urbano, tomando como fato gerador a coisa ou bem imóvel e como base de cálculo o valor venal do imóvel. Nos §§ do mesmo artigo apenas aumentou a alíquota em razão das características físicas do mesmo imóvel, dando-lhe função regulatória urbanística.

XXI — Entretanto, no art. 2º não criou um adicional dêsse mesmo impôsto, isto é, êsse adicional não é um acréscimo devido pelos mesmos contribuintes descritos no art. 1º e §§, mas criou uma *outra classe de contribuintes* e criou um *outro tipo de impôsto* simplesmente porque mudou o fato gerador, não tomou mais como fato gerador ou pressuposto da incidência o imóvel, a coisa, mas sim uma qualidade ou condição da pessoa proprietária. Mudou tanto a natureza jurídica do impôsto, trocando-lhe o fato gerador que até de impôsto real que tìpicamente é o impôsto territorial, transmudou-lhe a natureza jurídica para um *impôsto pessoal*, incidente agora sôbre a *qualidade* de *proprietário de mais de um terreno* e tributando-o mesmo por faixas de progressão "para os que possuem de dois a três terrenos ...20%"... até "de vinte um terrenos para cima ... 60%."

XXII — Tratando precisamente dêsse ponto o Prof. Achille Donato Giannini ensina: "O débito do impôsto nasce no mesmo momento em que se verifica aquela particular "situação" de fato, pela qual a lei qualifica cada impôsto, e que pode ser genèricamente indicado como "pressuposto do tributo" (fato gerador). Êste pressuposto fornece ainda a base fundamental que, integrada por outros fatôres, possibilita a determinação concreta do montante do débito do impôsto.

Esta situação de fato, porém, que pode ser mais ou menos complexa e que varia de acôrdo com a natureza de cada impôsto,

7 *Commentários à Constituição de* 1946, vol. 1, pág. 445.
8 *World Tax Series. Taxation in the United States*, Harward Law School, International Program in Taxation, Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1963, 3/2.1, pág. 164.

decompõe-se fundamentalmente em dois elementos distintos: um é a coisa, o ato, o fato ou ainda a simples qualidade da pessoa, constituindo, de acôrdo com as várias leis tributárias, o pressuposto "objetivo" do impôsto; o outro é a relação também preestabelecida pela lei que deve encontrar-se o sujeito passivo do tributo com aquêle primeiro elemento, a fim de que possa surgir como obrigação dêste o crédito de impôsto da entidade pública. *Sòmente nos impostos que incidem sôbre a pessoa, pelo simples fato de ter uma certa qualidade, os dois elementos, material e psssoal, como é intuitivo, identificam-se.*

O primeiro elemento (material) é aquêle que mais pròpriamente constitui o objeto do impôsto e serve para diferenciar um impôsto de outro; a existência, por exemplo de um patrimônio; a produção de um rendimento; a transferência de um bem de uma pessoa para outra; ou ainda a simples qualidade de chefe de família ou de celibatário; etc. E assim se tem o impôsto sôbre o patrimônio, sôbre a renda, sôbre a transferência da riqueza, de família, sôbre celibatários, etc." [9]

XXIII — No caso da lei de Americana temos pois, no art. 1º um impôsto cujo fato gerador é o terreno e portanto um impôsto territorial e no art. 2º um impôsto cujo fato gerador é a qualidade de proprietário de mais de um terreno e portanto um impôsto sôbre o proprietário e não mais sôbre a propriedade.

Observe-se que, conforme o ensinamento de Giannini, os dois elementos integrantes do fato gerador — material e pessoal — concentraram-se na pessoa: o art. 2º abandonou o imóvel como objeto e o substituiu por uma qualidade do sujeito, de modo que os dois elementos constitutivos do fato gerador ficaram sendo a pessoa qualificada como proprietária de mais de um terreno: criou aquela lei um nôvo e esdrúxulo impôsto sôbre o proprietário e, note-se bem, além de continuar cobrando o impôsto sôbre o terreno.

XXIV — Onde está a permissão constitucional para êsse nôvo impôsto? A Constituição de 1946, pelo art. 21, sòmente permitia à União e aos Estados "decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição"; a Emenda Constitucional nº 18, no art. 5º, estatuía que "os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta emenda" e a Constituição de 1967 sòmente admite a decretação de "outros" impostos por parte da União. *

O Município jamais teve competência para criar impôsto fora dos que lhe foram discriminados na cédula constitucional.

Além de ter invadido a área de competência privativa da União, criando um im-

---

9 *Il debito d'imposta nasce dell momento stesso in cui si verifica quella particulare* situazione *di fatto, alla quale la legge ricollega ogni singola imposta, e che può essere genericamente indicata come il* presupposto del tributo. *Questo presupposto fornische anche la base fondamentale, che, integrata da altri fattori, consente la concreta determinazione dell'ammontare dell debito d'imposta.*

La suddetta situazione di fatto, pero che può essere piu o meno complessa, e che varia a seconda della specie d'imposta, si scompone fondamentalmente, in due distinti elementi: l uno è la cosa, l'atto, il fatto o anche la semplice qualità della persona, constituente. secundo le varie leggi tributarie, il presupposto oggetivo *dell'imposta; l'altro e la relazione anch'essa prestabilita dala longe, in cui deve trovarsi il soggetto passivo dell tributo con quel primo elemento, affinche possa sorgere nei suoi confronti il credito d'imposta dell'ente pubblico. Solo nelle imposte che colpiscono una persona per il semplice fatto che abbia una certa qualità i due elementi, materiale e personale, como è intuitivo, si identificano.*

a) Il primo elemento (materiale) è quello che più propriamente constituisce l'oggetto dell'imposta e serve a differenziare l'una dall'altra imposta l'esistenza, ad es., di um patrimônio; la produzione di un reddito; Il transferimento di un bene de una persona all'altra; ovvero la semplice qualità di capo della famiglia o di celibe, ecc. É *quindi si hanno l'imposta sul patrimonio, sul reddito, sui transferimenti della riccheza, do famiglia, sul celibi, ecc.*
(*Instituzioni di Diritto Tributario, Giullè-Editore 5.ª ed., Milano,* 1951, pág. 71).

* Art.º 19, § 6.º.

pôsto que pretende limitar o direito de propriedade privativamente regulado pela União, o art. 2º da Lei nº 614 do Município de Americana é ainda flagrantemente inconstitucional, porque cria e exige um nôvo impôsto, não apenas sem ter competência constitucional como feriu o sistema tributário estabelecido desde a Constituição de 1946. Atualmente, além dos vícios de inconstitucionalidade, o citado art. 2º é ainda manifestamente ilegal porque contraria a disposição do art. 33 da Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 1967, nos têrmos de seu art. 217.

É nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 6 de abril de 1967. — *Ruy Barbosa Nogueira,* Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Professor de Direito Financeiro e Ciência das Finanças na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.