

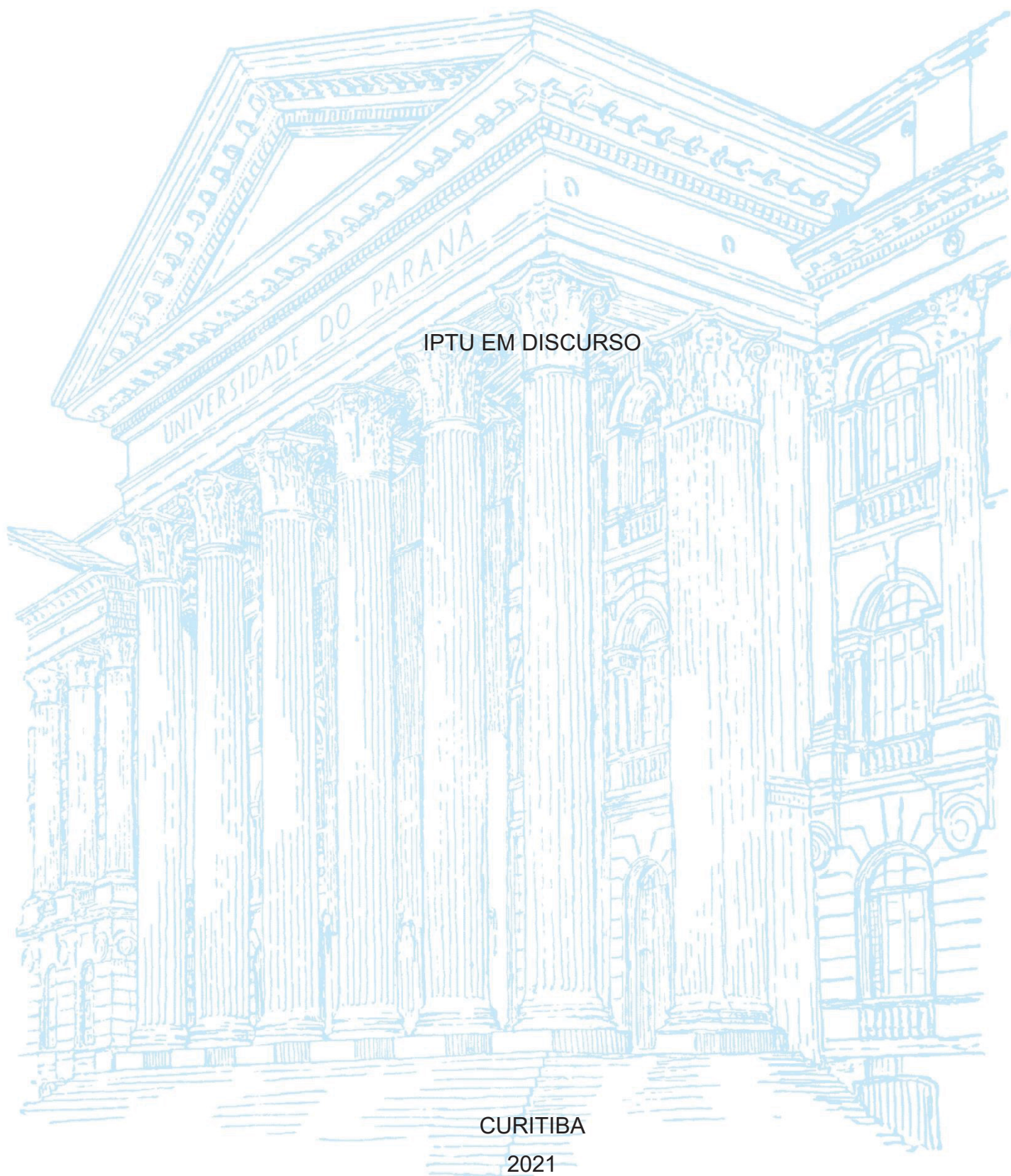
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PAULA TATYANE CARDOZO STEMBERG

IPTU EM DISCURSO

CURITIBA

2021



PAULA TATYANE CARDOZO STEMBERG

IPTU EM DISCURSO

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2021

S824i

Stemberg, Paula Tatyane Cardozo  
IPTU em discurso [meio eletrônico] / Paula Tatyane  
Cardozo Stemberg. - Curitiba, 2021.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do  
Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-  
graduação em Direito. Curitiba, 2021.

Orientador: José Roberto Vieira.

1. Imposto Predial e Territorial Urbano. 2. Impostos.  
3. Indicência tributária. 4. Direito tributário. I. Vieira, José  
Roberto. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

CDU 336.211

**Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná**  
**Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas**  
**Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior - CRB-9/1626**



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -  
40001016017P3

**ATA Nº173**

## **ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE Mestrado PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRA EM DIREITO**

No dia trinta e um de agosto de dois mil e vinte e um às 13:30 horas, na sala REMOTA, CONFORME AUTORIZA PORTARIA 36/2020-CAPEB, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação da mestranda **PAULA TATYANE CARDOZO STEMBERG**, intitulada: **IPU em Discurso.**, sob orientação do Prof. Dr. **JOSÉ ROBERTO VIEIRA**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: **JOSÉ ROBERTO VIEIRA** (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), **CARLOS RENATO CUNHA** (PUC/LONDRINA, PR), **ANDRÉ PARMO FOLLONI** (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela **APROVAÇÃO**. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestra está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, **JOSÉ ROBERTO VIEIRA**, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 31 de Agosto de 2021.

Assinatura Eletrônica

10/09/2021 20:13:05.0

**JOSÉ ROBERTO VIEIRA**

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

06/09/2021 11:45:41.0

**CARLOS RENATO CUNHA**

Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

Assinatura Eletrônica

09/09/2021 10:16:48.0

**ANDRÉ PARMO FOLLONI**

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ)



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -  
40001016017P3

## TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **PAULA TATYANE CARDOZO STEMBERG** intitulada: **IPTU em Discurso.**, sob orientação do Prof. Dr. **JOSÉ ROBERTO VIEIRA**, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa.

A outorga do título de mestra está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 31 de Agosto de 2021.

Assinatura Eletrônica

10/09/2021 20:13:05.0

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

08/09/2021 11:45:41.0

CARLOS RENATO CUNHA

Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

Assinatura Eletrônica

09/09/2021 10:16:48.0

ANDRÉ PARMO FOLLONI

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ)

Ao Jeferson.

## AGRADECIMENTOS

Ao Professor José Roberto Vieira, por indicar e acompanhar em alguns dos caminhos, com o acolhimento e o rigor que lhe são característicos.

Àqueles que contribuíram definitivamente em minha formação: Deise Cristina de Lima Picanço, Érico Germano Hack, Patrícia Robinski, Paulo Roberto Ribeiro Nalin, André Parmo Folloni, Angela de Cássia Costaldello, Estefânia Maria de Queiroz Barboza, Luis Fernando Lopes Pereira, Ilton Norberto Robl Filho, Sergio Said Staut Junior, Cesar Antonio Serbena, Fabrício Ricardo de Limas Tomio, Daniel Wunder Hachem, Jeferson Teodorovicz.

Pierre Legrand, David Capitant e Marilyne Sadowski : *à vous mes cordiaux remerciements.*

Ao PPGD da UFPR e à CAPES, pelo apoio institucional.

À Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel, Carla Machi Pucci, Carlos Eduardo Dutra, Carlos Renato Cunha, Cesar Augusto Muller, Claudia Maria Borges Pinto, Dalton Dallazem, Eduardo Castro, Erick Pertussatto, Guilherme Afonso Laskoski, Guilherme Martelli Moreira, Marcelo Bertoncini, Maurício Dalri Timm do Valle, Nadia Rubia Biscaia, Natalia Brasil Dib, Pamela Varaschin Prates, Parcelli Dionísio, Thaís Savedra de Andrade, Valterlei Aparecido da Costa. Com vocês este caminho desafiador tornou-se muito mais agradável!

Àqueles que estão todos os dias e incondicionalmente ao meu lado:

Angela e Paulo, que abriram as portas da vida, para a educação e da reflexão.

Marlize, pelo coração e pelos braços sempre abertos.

Raphael, irmão e amigo, pelo incentivo constante.

Bruna, compreensiva aos assaltos dos momentos em família.

Fátima, pelo apoio e torcida.

Emanuel e Riccieri, jovens dos quais nos orgulhamos; fontes de esperança.

Edmar, pelas flores e pela luz diuturnamente presentes e marcantes.

Carl e Anna, motivações através do tempo.

Jeferson, meu grande companheiro de vida,

por reafirmar a cada momento a nossa melhor escolha.

*Àquele que é Bendito; que o seja para todo o sempre.*

*“Toda sociedade humana precisa justificar as suas desigualdades”*

(THOMAS PIKETTY, **Capital e Ideologia**, p. 11)



## RESUMO

Esta dissertação objetiva analisar o IPTU progressivo no tempo a partir de uma perspectiva discursiva. Para tanto, pressupõe: o Direito como linguagem, cuja interpretação perpassa pelos planos sintático, semântico e pragmático de análise da linguagem; os Princípios Constitucionais da Igualdade, da Capacidade Contributiva, da Progressividade, da Vedação ao Efeito de Confisco e da Proteção ao Mínimo Existencial, como aplicáveis ao IPTU; e a Teoria da Norma Tributária. Em seguida, localiza as três conjecturas desse imposto na Constituição Federal: a do art. 156, §1º, I; a do art. 156, §1º, II; a do art. 182, §4º, II. Compreende, e propõe, a partir da Regra-Matriz de Incidência Tributária, as seguintes conjunturas do IPTU: IPTU progressivo; IPTU progressivo-diferenciado; e IPTU progressivo no tempo; sendo os dois últimos de caráter predominantemente extrafiscal, e o primeiro, de caráter predominantemente fiscal. Identifica o discurso do IPTU progressivo no tempo, que busca incentivar o cumprimento da função social da propriedade, bem como a vinculação ao Estado Democrático de Direito como a opção constitucional de significação da propriedade. Denuncia, contudo, que, pela ausência de aplicação do IPTU progressivo no tempo, esse imposto se transforma em um símbolo ideologicamente marcado, significando o sucesso da concepção da propriedade do Estado Liberal, em detrimento da opção constitucional pelo Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Direito, Linguagem e Discurso. Princípios Constitucionais Tributários. Regra-Matriz de Incidência Tributária. IPTU progressivo no tempo. Função social da propriedade.

## ABSTRACT

This dissertation that aims to analyze the progressive Urban Property Tax (IPTU) over time from a discursive perspective. Therefore, it presupposes: Law as a language, whose interpretation passes by the syntactic, semantic and pragmatic levels of language analysis; the Constitutional Principles of Equality, Ability to Pay, Progressivity, Confiscatory Effect Prohibition, and Protection of the Existential Minimum, as applicable to the IPTU; and the Tax Norm Theory. Then, it locates the three conjectures of this tax in the Federal Constitution: that of the art. 156, §1, I; that of art. 156, §1, II; that of art. 182, §4, II. It comprises, and proposes, based on the Tax Incidence Matrix Rule, the following IPTU conjunctures: the progressive IPTU; the progressive-differentiated property tax; and the progressive IPTU over time; the last two being predominantly non-fiscal, and the first one, predominantly fiscal. It identifies the progressive IPTU over time discourse, which seeks to encourage the fulfillment of the social function of property, as well as the link with the Democratic State of Law as the constitutional option for the meaning of property. It denounces, however, that, by the lack of application of the progressive IPTU over time, this tax becomes an ideological symbol, signifying the success of the conception of property of the Liberal State to the detriment of that constitutional option by Democratic State of Law.

Keywords: Law, Language and Discourse. Constitutional Tax Principles. Tax Incidence Matrix Rule. Progressive IPTU over time. Social function of Property.

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – SIGNIFICAÇÃO NA SEMÂNTICA FORMAL - 37

FIGURA 2 – SIGNIFICAÇÃO NA SEMÂNTICA HERMENÊUTICA - 38

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Critérios da hipótese e consequente da norma tributária do IPTU progressivo, do IPTU progressivo-diferenciado e do IPTU progressivo no tempo.....	187
--	-----

## LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	Artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
Coord.	Coordenador
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário da Justiça eletrônico
<i>etc.</i>	<i>Et Cetera</i>
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto sobre a Renda
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
Org.	Organizador
MS	Mandado de Segurança
Min.	Ministro
n.	número
PEUC	Parcelamento, Edificação e Utilização Compulsórios
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RDA	Revista de Direito Administrativo
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RDP	Revista de Direito Público
RDT	Revista de Direito Tributário
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SS	Suspensão de Segurança
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Trad.	Tradutor
UFPR	Universidade Federal do Paraná

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
<b>2 NEGOCIANDO SIGNIFICANTES E SIGNIFICADOS .....</b>	<b>211</b>
2.1 DIREITO E LINGUAGEM.....	21
2.2 DO SIGNO AO DISCURSO PARA A CONSTRUÇÃO DA CIÊNCIA DO DIREITO .....	23
2.2.1 Direito como Linguagem.....	23
2.2.2 O Signo .....	24
2.2.3 O Texto .....	28
2.2.4 O Discurso .....	31
2.2.5 Sintaxe, Semântica e Pragmática.....	34
2.2.6 Interpretação na construção do sistema.....	41
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICADOS AO IPTU....	45
2.3.1 Introdução.....	45
2.3.2 Princípio da Igualdade.....	48
2.3.2.1 Introdução.....	48
2.3.2.2 Valor e Princípio da Igualdade.....	49
2.3.2.3 Igualdade: mandamento e aplicação .....	52
2.3.2.4 Igualdade em matéria tributária .....	54
2.3.3 Princípio da capacidade contributiva .....	57
2.3.3.1 Introdução.....	57
2.3.3.2 Definição, limites e conteúdo .....	58
2.3.3.3 Capacidade Contributiva como Princípio .....	62
2.3.4 Princípio da Progressividade.....	64
2.3.5 Princípio da vedação ao efeito de confisco .....	69
2.3.5.1 Introdução.....	69
2.3.5.2 Conceito de Confisco e Efeito de Confisco .....	70
2.3.5.3 A Vedação ao Confisco e ao Efeito de Confisco.....	73
2.3.5.4 É possível determinar quando é o confisco? .....	74
2.3.5.5 Inflação e confisco.....	77
2.3.5.6 Aplicação deste princípio à extrafiscalidade .....	77
2.3.6 Princípio da Proteção ao Mínimo Existencial.....	78

2.3.6.1	Introdução.....	78
2.3.6.2	Constituição e Legislação Infraconstitucional.....	79
2.3.6.3	Conteúdo.....	80
2.3.6.4	Mínimo Existencial e Capacidade Contributiva.....	81
2.3.6.5	Quanto é o mínimo existencial.....	82
2.3.7	Extrafiscalidade: entre a igualdade e a proporcionalidade.....	84
2.3.7.1	Noções Gerais.....	84
2.3.8	Princípio da Proporcionalidade.....	90
2.3.8.1	Introdução.....	90
2.3.8.2	Adequação.....	91
2.3.8.3	Necessidade.....	91
2.3.8.4	Proporcionalidade "Stricto Sensu".....	92
2.4	TEORIA DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	94
2.4.1	Palavras Iniciais.....	94
2.4.2	Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	94
2.4.3	Entre a Incidência de Pontes De Miranda e a Causalidade de Lourival Vilanova.....	96
2.4.4	O Fato Gerador de Gaston Jèze e a Influência da doutrina administrativista francesa.....	99
2.4.5	A Mentalidade Jurídica e a Hipótese de Incidência de Alfredo Augusto Becker.....	100
2.4.6	A Hipótese de Incidência de Geraldo Ataliba.....	104
2.4.7	A Regra-Matriz De Incidência De Paulo De Barros Carvalho.....	105
2.4.8	Determinação Subjetiva e outras contribuições de Marçal Justen Filho ...	112
2.4.9	A Crítica ao Dogmatismo.....	115
<b>3</b>	<b>AS CONJUNTURAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....</b>	<b>116</b>
3.1	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU.....	116
3.1.1	Introdução.....	117
3.1.2	Critério Material.....	119
3.1.3	Critério Espacial.....	135
3.1.4	Critério Temporal.....	141
3.1.5	Critério Pessoal.....	147
3.1.5.1	Palavras Iniciais.....	147

3.1.5.2	Sujeição ativa: a capacidade tributária ativa .....	147
3.1.5.3	Sujeição passiva: contribuintes, obrigados e responsáveis tributários .	147
3.1.5.3.1	Introdução.....	147
3.1.5.3.2	Contribuintes.....	148
3.1.5.3.3	Solidariamente obrigados.....	149
3.1.5.3.4	Responsáveis.....	149
3.1.6	Critério Quantitativo.....	152
3.1.6.1	Palavras Iniciais.....	152
3.1.6.2	Base de cálculo .....	152
3.1.6.3	Base calculada .....	154
3.1.6.4	Modificação da base de cálculo e alteração da base calculada .....	155
3.1.6.5	Alíquotas .....	159
3.2	CONJECTURAS E CONJUNTURAS DO IPTU .....	162
3.2.1	Conjecturas e Noções gerais.....	162
3.2.2	1ª Conjuntura – IPTU Progressivo fiscal em razão do valor do imóvel ....	167
3.2.3	2ª Conjuntura – IPTU diferenciado em razão da localização e uso do imóvel .....	168
3.2.4	3ª Conjuntura – IPTU Progressivo no tempo .....	171
3.2.4.1	Introdução.....	171
3.2.4.2	É sanção? .....	173
3.2.4.3	Regra-Matriz de Incidência Tributária .....	174
3.2.4.3.1	Critério Material.....	174
3.2.4.3.2	Critério Espacial.....	175
3.2.4.3.3	Critério Quantitativo.....	176
3.2.4.4	IPTU extrafiscal? .....	178
3.2.4.5	Algumas observações sobre os princípios.....	181
3.2.5	Síntese.....	185
<b>4</b>	<b>IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO EM DISCURSO .....</b>	<b>188</b>
4.1	INTRODUÇÃO.....	188
4.2	A PROPRIEDADE E SUA FUNÇÃO SOCIAL .....	189
4.2	IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO NO FIM DA LINHA .....	195
4.3	A NÃO APLICAÇÃO DO IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO .....	197
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>201</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>205</b>



## 1 INTRODUÇÃO

I. A propriedade é uma construção social que se funda nos valores da liberdade e da igualdade, e que baliza um novo formato de sociedade, tendo como marco histórico a Revolução Francesa e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

A busca pela igualdade que se pauta na justiça social pela redistribuição de riqueza, promoveu, desde então muitas alterações no conteúdo e na forma de exercício da propriedade.

O direito de propriedade, passa, por exemplo, do reconhecimento da “função individual absoluta” no Estado Liberal, à uma “função individual e função social” no Estado Social e Democrático de Direito.

A Encíclica papal “*Fratelli Tutti*”, de 03 de outubro de 2020, reafirmada no discurso dirigido ao Primeiro Encontro virtual dos Juízes membros do Comitê para os Direitos Sociais da África e do continente americano, estabelece a convocação<sup>1</sup> que indica para uma busca comum entre sistemas normativos:

Construamos a nova justiça social admitindo que a tradição cristã nunca reconheceu como absoluto e intocável o direito à propriedade privada e sempre sublinhou a função social de todas as suas formas. O direito de propriedade é um direito natural secundário derivado do direito que todos têm, nascido do destino universal dos bens criados. Não há justiça social que possa ser baseada na iniquidade, o que pressupõe a concentração da riqueza.

No contexto brasileiro, a função social pode ser considerada, ao lado da desapropriação e do IPTU (Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana), como um limitador do direito de propriedade inscrito na Constituição Federal.

II. “*O ideal de democracia social sempre esteve associado àquele da função criativa do direito*”. Este ideal é que nos conduz à imagem do direito como criador da ordem, e como instrumento político – é o que afirma GEORGES BURDEAU, citado por ALFREDO AUGUSTO BECKER.

---

<sup>1</sup> O Papa: uma revisão da ideia de “Justiça Social” <<https://www.vaticannews.va/pt/papa/news/2020-11/papa-francisco-comite-direitos-sociais-africa-america.html>>. Acesso em: 08 dez.2020.

BECKER acreditava que o Direito Tributário se configuraria como um agente revolucionário, para destruição da antiga ordem social de sujeição aos soberanos. Isso porque, desde o final do século XIX, começou-se a definir a ideia de que a revolução social dar-se-ia pelos tributos em vez de dar-se pelo uso de armas.

Em uma acepção fiscal, o tributo financiaria a tarefa de reconstrução social, auferindo recursos ao Estado, mas em uma acepção extrafiscal, realizaria a revolução social, por meio do impacto sobre redistribuição do capital e da renda, e sobre a formação de classes sociais.

Nesta perspectiva, a doutrina destaca que os contornos democráticos dos tributos se revelam pela concretização do Princípio do Consentimento e da Legalidade, manifestado desde 1091, na Espanha, mais comumente reportado à Magna Carta de 1215, na Inglaterra, e do Princípio da Capacidade Contributiva, com a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), na França.

Considerando o Estado Democrático de Direito, opção da Constituição de 1988, a extrafiscalidade, no Brasil, ganha contornos próprios, sendo um dos exemplos de uso político-econômico-social o IPTU progressivo no tempo. Esse imposto objetiva o incentivo ao cumprimento da função social da propriedade, podendo ser considerado como forma de redistribuição do capital e da renda. Está previsto no artigo 182, § 4º, inciso II, como a segunda etapa que antecede a desapropriação do imóvel que não cumpriu sua função social, de acordo com a política urbana estabelecida pelo Município ou Distrito Federal em lei específica e no seu plano diretor.

Uma das características relevantes das opções constitucionais, do Estado Fiscal, e do Estado de Bem-Estar Social, relativamente ao direito de propriedade, manifesta nos incisos XXII e XXIII do artigo 5º, quanto aos direitos e garantias individuais, e nos incisos II e III, do artigo 170, quanto à ordem econômica, é que declaradamente impõe uma mudança substantiva na compreensão sobre a propriedade. Atribui-lhe, conforme leciona EROS ROBERTO GRAU, uma outra face, a da função social, que se opõe à da função individual.

Tratando-se de propriedade como instrumento garantidor da subsistência individual e familiar, contudo, acredita não se dever cumprir função social, pelo que deslegitima o inciso XXIII do artigo 5º da Constituição, sendo exclusivamente permitida a intervenção estatal no caso do seu abuso, com uso do poder de polícia.

A partir dessa mudança de paradigma sobre a propriedade é que se impõe ao primeiro caso, com função social, um poder-dever ou dever-poder, porque a propriedade evolui à condição de satisfação das exigências de caráter social, continuando como direito subjetivo, porém, dotado de função social. No segundo caso, sem função social, contudo, não seria legitimado ao Fisco exigir o cumprimento da função social, senão, quando do abuso do direito à propriedade, coibindo o excesso mediante uso do poder de polícia.

Ora, esta primeira implicação, diferentemente do que denota em grande parte a doutrina, corresponde a uma nova identificação de critério material (já que sujeito apenas ao imóvel dotado de função social), e também do critério quantitativo da imposição sobre propriedade territorial urbana, qualificações estas inexistentes na configuração do arquétipo constitucional do IPTU do artigo 156, I, ou do seu §1º (EC nº 29/2000), da Constituição Federal. Noutras palavras, não se trata de um mero “agravamento extrafiscal de imposto fiscal”, mas de um novo imposto.

Portanto, há que se verificar as possibilidades constitucionais de interpretação desse Imposto. Se há de fato uma nova identidade, se pode ser compreendida como sanção a partir do discurso constitucional, e se apesar de seus contornos excedentes à mera arrecadação fiscal, os limites constitucionais são os mesmos com relação à imposição fiscal.

JOSÉ CASALTA NABAIS identifica que o objetivo de intervenção econômica ou social é o sentido próprio da extrafiscalidade. Não é da clássica “estratificação objetiva segundo a função”, de KLAUS VOGEL, que se verifica a extrafiscalidade, mas na ausência de justificativa da norma em parâmetros de capacidade contributiva, como sugere KLAUS TIPKE.

Dessa forma a extrafiscalidade caminharia, não na direção de uma justiça tributária e de uma Capacidade Contributiva, mas de uma justiça social e do princípio da proporcionalidade - posição que encontra reforços na doutrina nacional, a exemplo de HUMBERTO ÁVILA.

Há também juristas que entendem que são outras balizas que afastam o princípio da capacidade contributiva, como ROQUE ANTONIO CARRAZZA, e os que não admitem o deslocamento do princípio, ainda que em manifestação preponderantemente extrafiscal do tributo, como REGINA HELENA COSTA.

A expansão dessa dimensão extrafiscal do tributo pode ocorrer em dois domínios, o de inibição de alguns comportamentos dos contribuintes e o de incentivo

a outros. Um dos exemplos de incentivo de comportamentos é o de isenção tributária, que, conforme afirma JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, pode, inclusive, ser examinado como um método a disposição da consecução dos fins da política tributária.

Doutro lado, um dos exemplos de inibição de comportamento, a espécie que CASALTA NABAIS denomina “agravamento extrafiscal de imposto fiscal”, é a imposição a maior com relação ao imposto fiscal, caso, em que fica também evidenciado seu uso como política econômico-social.

É possível, então, observar muitas alternativas que possibilitam mais de uma interpretação do discurso constitucional sobre a extrafiscalidade do IPTU progressivo no tempo.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, é por meio do plano de expressão, da literalidade textual, que o jurista inicia o processo de interpretação, e por meio do qual ascende às significações que revelam, já no plano do conteúdo, a subjetividade de composição dessas significações.

Dessa forma, a linguagem será o meio de acesso ao plano de conteúdo, que revelará tanto a “teia de significados” do tributo nas relações do sistema tributário, quanto, em relação à subjetividade das significações, o teor ideológico, inerente à linguagem.

Apresentaremos no capítulo inicial – 2. Negociando significantes e significados – os pressupostos da aproximação do tema, indicando a concepção adotada de Direito como linguagem e como sistema de linguagem. Indicaremos, os princípios constitucionais aplicáveis ao IPTU, e apresentaremos o recorte disciplinar do Direito Tributário a partir da Teoria da Norma Tributária, e da teoria que melhor representa o desenvolvimento científico da disciplina, a Regra-Matriz de Incidência Tributária.

Em seguida – 3. Conjunturas da tributação sobre a propriedade predial e territorial urbana – faremos a discussão da aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária ao IPTU; apresentaremos as três conjecturas iniciais de realização constitucional do IPTU. Aquele previsto no inciso I, do §1º, do artigo 156, da CF; o do inciso II, do §1º, do artigo 156, da CF; o do inciso II, do §4º, do art. 182, da CF, e identificaremos as suas conjunturas: IPTU progressivo; IPTU progressivo-diferenciado; e IPTU progressivo no tempo.

No último capítulo – 4. IPTU Progressivo no Tempo em Discurso – relacionaremos a propriedade e sua função social ao IPTU progressivo no tempo, identificando-o, a partir de sua finalidade extrafiscal, como instrumento de incentivo do cumprimento da função social da propriedade. A partir dessa relação, indicaremos a não aplicação desse imposto como um símbolo ideologizado, que representa aquilo que não é.

## 2 NEGOCIANDO SIGNIFICANTES E SIGNIFICADOS

### 2.1 DIREITO E LINGUAGEM

Para analisar a realidade discursiva do conteúdo jurídico da tributação sobre a propriedade territorial e predial urbana, estabelecemos como pressuposto uma determinada compreensão sobre as ciências e sobre determinadas teorias que condicionam os signos de análise. Trata-se de uma aproximação da linguagem enquanto forma de realização do Direito, e dos princípios enquanto elementos estruturantes do sistema jurídico e da norma jurídica tributária.

O primeiro elemento que perpassa o Direito como linguagem, portanto, é a figura linguística dos textos, que são estruturas de conteúdo significativo compostas por signos, elementos discursivos de referência, que são consensos decorrentes de processos de interação entre indivíduos de uma mesma unidade social<sup>2</sup>, que representam, quando e enquanto interação verbal (palavra, gesto e ato), os elos entre estrutura sociopolítica e ideologia de uma sociedade – denominadas de psicologia do corpo social<sup>3</sup>.

Signos não são, portanto, criadores da significação, já que as condições nas quais a interação acontece também importam na definição do conteúdo significativo. Portanto, a modificação da organização social ou das condições nas quais acontecem as interações implicam a modificação do próprio signo, que, de acordo com MIKHAIL BAKHTIN, “(...) é apenas sob esta condição que o processo de determinação causal do signo pelo ser aparece como uma verdadeira passagem do ser ao signo, como um processo de refração realmente dialético do ser no signo”<sup>4</sup>. Daí a importância, na análise discursiva, de não separar a realidade material do

---

<sup>2</sup> Um sistema de signos só se constitui dentre indivíduos que estejam socialmente organizados, formando uma *unidade social*. MIKHAIL BAKHTIN (VALENTIN VOLOSHINOV), **Marxismo e Filosofia da Linguagem**, p. 33.

<sup>3</sup> A psicologia do corpo social mencionada por MIKHAIL BAKHTIN é um termo elaborado pela Teoria de PLEKHÁNOV para explicar o “elo entre o regime sociopolítico e a ideologia em sentido estrito”, que se “materializa[se] como interação verbal”. Trata-se de um “universo de discursos verbais multiformes que abarca todas as formas e todos os tipos de criação ideológica estável”. A partir da psicologia social, portanto, podem ser observados os conteúdos, ou os temas que são pertinentes, e as formas, ou tipos de comunicação discursiva por meio dos quais os temas são realizados. *Ibidem*, p. 106; 108.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 43.

signo de sua ideologia<sup>5</sup>; não o dissociar das formas concretas de comunicação social; e, não dissociar a comunicação e suas formas de sua base material<sup>6</sup>.

Assumimos que signos existem como uma realidade, mas também refratam, refletem e distorcem outras realidades, a partir de sua própria existência. Isto porque coexistem e coincidem o domínio dos signos e o domínio ideológico como mutuamente correspondentes, afinal “[f]udo que é ideológico possui um valor semiótico”<sup>7</sup>. Noutras palavras, algo se torna ideológico quando passa a representar alguma outra coisa, de forma que deixe de coincidir com sua realidade natural. Por exemplo, ao falar “vai chover” após olhar para uma nuvem cinzenta, ao mesmo tempo que significa a verbalização de uma constatação de um fenômeno da natureza, ideologicamente pode identificar o interlocutor como uma pessoa que acredita na ciência, ou que acredita ter recebido uma mensagem divina que nenhum outro ser humano recebeu, ou que acredita que nem ciência tampouco crenças religiosas são necessárias para se constatar o fenômeno da natureza, ou que está zombando de alguém que expresse alguma das crenças anteriores, por exemplo. Em todos os casos, aquilo que a expressão “vai chover” significa extrapola a simples constatação de um fato da natureza, porque não se dissocia o textual do contextualmente. Neste sentido, a ideologia tem valor semiótico, de representação. Assim, nesse primeiro capítulo serão apresentadas as relações entre direito e linguagem, partindo da compreensão sobre o signo, o texto e o discurso, identificando os três planos de análise da linguagem – o sintático o semântico e o pragmático e a interpretação na construção do sistema jurídico.

A partir de uma perspectiva de sistema, temos que os elementos do repertório do sistema (conjunto de regras como objetos e seus atributos) estabelecem as relações entre si a partir de um conjunto de regras (princípios e valores que compõem a estrutura do sistema). Temos, então, a necessidade de compreender a estrutura do sistema, para correlacionar as regras do repertório que são e da maneira que podem ser correlacionáveis. Identificando os princípios

---

<sup>5</sup> Há muitas discussões possíveis sobre o conceito de ideologia, como representam, por exemplo, algumas definições identificadas por TERRY EAGLETON (Ideologia, uma introdução), e no direito brasileiro MIGUEL REALE (O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias) dentre tantas outras. Nessa dissertação, utiliza-se o conceito Bakhtiniano, no sentido de reconhecer a operação semiótica da ideologia ao se atribuir a um dado signo uma nova referência.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> MIKHAIL BAKHTIN (VALENTIN VOLOSHINOV), **Marxismo e Filosofia da Linguagem**, p. 91.

constitucionais que são aplicáveis ao IPTU, localizamos os limites e os parâmetros para a sua realização, indicando o conteúdo possível da norma tributária.

Ainda como pressuposto, necessário localizar a teoria da norma que orienta a perspectiva adotada, esclarecendo e identificando, historicamente, o discurso a partir do qual o tributo é construído e elaborado na dogmática jurídica.

## 2.2 DO SIGNO AO DISCURSO PARA A CONSTRUÇÃO DA CIÊNCIA DO DIREITO

### 2.2.1 Direito como Linguagem

Ao afirmar que Direito é linguagem, ou simplesmente ao admitir a relação intrínseca entre eles, reconhecemos que tanto o objetivo do Direito e o ferramental de operação de seu objetivo, quanto a sua própria essência, vinculam-se e veiculam-se no plano linguístico-discursivo: da interação intersubjetiva entre instituições e sujeitos, e comunicacional, semiótica e discursiva, de referenciação sígnica, sóciohistoricamente contextual e ideológica. Assim, a linguagem do Direito cria a realidade jurídica, que nada mais é do que uma realidade social.

Ao delimitar o estudo da ciência da linguagem, a Linguística, FÉRDINAND DE SAUSSURE compara diversas ciências que têm objetos que se relacionam com a linguagem. A linguagem enquanto objeto da linguística é então definida como um fato social, que “ (...) *na vida dos indivíduos e das sociedades (...) constitui fator mais importante que qualquer outro*”<sup>8</sup>.

O estudo desse fato social, tinha como objetivo, até então, a descrição e a história das línguas, procurando as leis universais a todas elas, e, naquele momento, a nova ciência também precisaria se delimitar e se definir. Mas essa delimitação inicial posicionou a Linguística em muitas fronteiras de outras ciências, como a Antropologia, a Fisiologia, a Etnologia, por exemplo, porque todas precisam da linguagem e do texto para desenvolver seus estudos.

A linguagem, em sua unidade (língua) ou em suas definições (fala, signo *etc.*), tornou-se ferramental para acesso a outros objetos de outras ciências. Inclusive, nessa relação, demarcando o avanço de civilização (avanço no

---

<sup>8</sup> Curso de Linguística Geral, p. 13 e 14.



desenvolvimento das instituições), línguas especiais são desenvolvidas na sociedade, como o caso da língua científica em cada possível área<sup>9</sup>. É o que também ocorre com o Direito.

Acessar o Direito enquanto ciência que estuda “o *fato jurídico*” a partir das convenções sociais que se referem aos seus usos linguísticos, portanto, utiliza da Ciência da Linguagem para compreender o uso sintático, na sua relação formal com os demais vocábulos ou normas; ou o uso semântico, na relação entre o termo e o objeto que comunica ou entre a referência das normas aos fatos e aos comportamentos tipificados; ou o uso pragmático, na relação das subjetividades e intersubjetividades que usam esse termo/norma ou simplesmente no uso das normas<sup>10,11</sup>. Nosso objetivo, neste capítulo, é compreender esses planos da linguagem e como ocorre sua atuação na elaboração da linguagem jurídica.

Para tanto, iniciamos nossa incursão investigando o mais essencial elemento da Linguística e da Semiótica moderna, o signo, que nos auxiliará a compreender a linguagem como um ato de construção da realidade (2.2.2). Em seguida, indicamos algumas teorias que elaboram juridicamente o trabalho com o texto (2.2.3). No item 2.2.4 selecionamos a teoria do discurso que fundamenta a interpretação jurídica realizada neste trabalho; para, no item 2.2.5, indicar os planos linguísticos de interpretação da linguagem jurídica que objetiva a construção do Sistema Jurídico, tendo em vista que é mediante a interpretação, nesses planos de linguagem, que se pretende elaborar a Ciência do Direito.

## 2.2.2 O Signo

*“Só percebemos no mundo o que nossa língua nomeia”.*

---

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 30.

<sup>10</sup> O “fato jurídico” é o fato social convertido em linguagem jurídica. Neste sentido: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, Teoria do Fato Jurídico e a Importância das provas, in Paulo de Barros Carvalho (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**, v.I. p. 337 *et seq.*

<sup>11</sup> TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 13 *et seq.*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 118. Quanto ao uso pragmático, FERRAZ JUNIOR indica a função de provocar reações, atitudes, emoções. Com a devida vênia, indicamos a subjetividade e a intersubjetividade como elementos caracterizadores deste eixo de estudo da linguagem porque melhor representam o elemento sóciohistórico a partir do qual a interação, ou, a linguagem em uso é estudada, excedendo o efeito da provocação pela linguagem, e incluindo as razões e as escolhas de seu uso, e as condições que governam esse uso. Neste sentido, ver: JOSÉ LUIZ FIORIN, A linguagem em uso, in JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução à linguística. v. I. objetos teóricos**, p. 165-186.

José Luiz Fiorin<sup>12</sup>

Um dos poemas mais relevantes de nossa história é o poema da criação<sup>13</sup>. Nesse mito, quando Deus criou o mundo, disse<sup>14</sup>. E houve aquilo que Ele disse. E independentemente de qualquer opinião, Ele viu que era bom – talvez isso também tenha dito, e esquecido de dizer depois do último par da criação. De tudo isso que Ele criou, provamos constantemente e sabemos que existe. E para que as coisas todas fossem criadas, Ele disse.

Depois disso, dentre todas as espécies de criaturas, Deus concedeu seu poder divino a apenas uma delas<sup>15</sup>. O homem, macho e fêmea, foi a única espécie que recebeu o poder de dizer, e disseram. Inicialmente, o homem-macho nomeou todos os animais que viu, e a partir de então, passaram a existir também para ele estas muitas espécies<sup>16</sup>.

Alice, em um cenário semelhante ao do Jardim do Éden, onde se passaram todas aquelas coisas, entra em um bosque onde as coisas não têm nome<sup>17</sup>. Desprovida do poder de nomear, porque, afinal, não poderiam ser nomeadas as coisas naquele espaço, Alice adentra ao bosque e não consegue dizer onde está. Continua caminhando naquele lugar, até que se apoia sobre algo, um tronco de árvore, mas sem lembrar o nome dessa coisa, ela questiona a si mesma se aquela coisa tem nome, e conclui que, certamente, não tem nome mesmo. Em seguida, Alice admite que aquilo, as coisas não terem nome naquele bosque, tinha de fato acontecido: ela esqueceu-se do próprio nome, e então, não sabia mais quem era. A felicidade de poder conhecer as coisas, ou seja, significar as coisas, é expressa por sua companheira, a Corça, logo que findam o percurso.

Se nomear é criar, porque é dar o poder da coisa nomeada de ser referida, de fazer parte do conjunto de coisas percebidas, então, não nomear, ao contrário, é

---

<sup>12</sup> Teoria dos Signos. *in Ibidem*, p. 55.

<sup>13</sup> Gen. 1. *in* BÍBLIA SAGRADA. Missionários Capuchinhos. Lisboa: Stampley, [197-], p. 18, nota I, 1-2, 4. Nessa edição da Bíblia, explica-se a narrativa da criação do mundo, constante do capítulo primeiro do livro de Gênesis, pelo seu valor emotivo, estruturado como um poema ou um hino, que objetiva mais transmitir uma ideia de um Deus que é criador, que explicar a criação.

<sup>14</sup> *Ibidem*, Gen. 1, 3-31.

<sup>15</sup> *Ibidem*, Gen. 1, 26: “Façamos o homem à nossa imagem e semelhança”.

<sup>16</sup> *Ibidem*, Gen. 2, 19-20.

<sup>17</sup> LEWIS CARROLL. **As aventuras de Alice no país das maravilhas e através do espelho**. p. 171-173.

ignorar a existência de algo, ou não perceber de fato que esse algo existe. Portanto, a criação realizada pela linguagem não é a criação de coisas preteritamente inexistentes, mas é a criação de sentido.

O elemento central para a nomeação das coisas, para a criação de sentido para as coisas, é a atribuição de um signo, conectando não aquilo que é, mas o conceito daquilo que é à designação de referência atribuída a essa coisa. O signo é, portanto, essencialmente, um elemento de referenciação, enquanto o significado, aquilo que se busca ao se utilizar um signo.

Diversas são as ciências que se debruçam sobre algum aspecto do signo ou do significado. É o caso da Semiologia, da Semiótica, da Linguística e da Semântica<sup>18</sup>.

Segundo CHARLES SANDERS PEIRCE, o que significa ou representa algo para alguém é signo<sup>19</sup>. Nessa concepção, elaborada no campo da Filosofia, da Fenomenologia, o signo pode ser ou não intencional<sup>20</sup>. Ele coloca-se em uma relação com alguma coisa, substituindo-a, interpretando-a. Assim, a relação sígnica da semiótica peirceana é triádica, porque o signo (“*representamen*”) está para a coisa (objeto), formando um interpretante para/em alguém<sup>21</sup>. Já que signo pode ser ou não intencional, é possível afirmar que esse elemento não se coloca necessariamente diante de uma relação comunicacional<sup>22</sup>.

Essa percepção é modificada em especial pela semiologia desenvolvida por FÉRDINAND DE SAUSSURE, que inaugurou, como fica registrado em sua obra de edição póstuma “*Curso de Linguística Geral*”, publicada no ano de 1916, uma nova etapa na ciência dos signos, e novos contornos para a Ciência da Linguagem. A Semiologia de SAUSSURE apresenta uma nova teoria que distingue, inicialmente, a língua – conjunto de signos destinados ao entendimento, à compreensão – da fala –

---

<sup>18</sup> Um dos estudos realizados por STEPHEN ULLMAN analisa a Semântica como um estudo que se desenvolve tanto dentro da Ciência da Linguagem, a Linguística, quanto fora dela. Embora reconheça que é a posição e a integração da Semântica dentro da Linguística que determinará o seu avanço, também reconhece e refere-se à Semântica como uma “Ciência do Significado” que surgiu no século XIX, por influência do surgimento da Linguística moderna e do movimento romântico na literatura. **Semántica – Introducción a la ciencia del significado**, p. 293 *et seq.*; p. 5.

<sup>19</sup> **Semiótica**. p. 46.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>21</sup> LAURO FREDERICO BARBOSA DA SILVEIRA, **Curso de Semiótica Geral**, p. 29 e 30.

<sup>22</sup> EDUARDO C. B. BITTAR, **Linguagem Jurídica**, p. 27.

o uso individual que cada um faz dos signos, e delimita seus estudos sobre a língua, que é o elemento unificador da linguagem<sup>23</sup>.

De acordo com SAUSSURE, os signos que compõem a língua unem um conceito à uma imagem acústica. Um conceito a uma impressão psíquica do som<sup>24</sup>. Esses dois traços do signo, o significado e o significante, são inseparáveis. Não há significante sem significado, tampouco significado sem significante. Assim, o signo demarca a totalidade do conteúdo de significação do conceito (significado) e da imagem acústica (significante), que se diferenciam pela oposição e pela complementaridade<sup>25</sup>.

Outra característica do signo é que ele é sempre arbitrário; e, por isso, não é um símbolo, que resguarda algum vínculo entre significante e significado, como a balança que representa a justiça, que não poderia ser representada por um carro, por exemplo. A arbitrariedade do signo permite que qualquer imagem acústica possa referenciar qualquer conceito, desde que esse signo seja utilizado pelos indivíduos que compartilham do sistema de códigos no qual esse signo é adotado<sup>26</sup>.

Para LOUIS HJELMSLEV, signo funciona, designa, é portador de uma significação<sup>27</sup>. São signos não apenas morfemas, desinências, ou sufixos de derivação, mas também palavras, frases e textos, e eles (os signos) podem ser definidos por duas oposições; o plano de conteúdo, ou o conceito, e o plano da expressão. Cada um desses planos se apresenta de duas maneiras: a forma e a substância, que em conjunto expressam a função semiótica<sup>28</sup>. Assim, a forma da expressão é o conjunto das diferenças fônicas e as regras combinatórias que elas têm entre si; e sua substância é o conjunto de sons. A forma do conteúdo é o conjunto das diferenças semânticas e suas regras combinatórias, e sua substância é o conjunto de conceitos. Portanto, forma e substância do signo são definidas por

---

<sup>23</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 16 e 18.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 80.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 81.

<sup>27</sup> LOUIS HJELMSLEV, **Prolegômenos a uma teoria da linguagem**, p. 49.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 61. Para HJELMSLEV, “[o] signo é uma grandeza de duas faces, uma cabeça de Janus com perspectiva de dois lados, com efeito nas duas direções: “para o exterior”, na direção da substância da expressão, “para o interior”, na direção da substância do conteúdo”. E explica que a solidariedade entre a forma do conteúdo e a forma da expressão são designados pela palavra **signo**. Esta solidariedade é denominada de **função semiótica**. Assim, a forma e a expressão contraem, ou unem-se, realizando a função semiótica. (*Ibidem*, p.62; 53.)

dois traços, os de identidade e os de diferença<sup>29</sup>. A importância de se perceber a essencialidade desses traços está em verificar que não há outro meio para concebê-las, senão pela comparação.

Concebemos o signo, então, enquanto linguagem verbal humana. Assim, “(...) é qualquer produção humana dotada de sentido”<sup>30</sup>. O significado é o conceito ou o valor que se busca, que passa a ter sua existência conferida pela possibilidade de referenciação a ela, ou seja, pela atribuição de um significante que torna possível, ao ser utilizado, saber qual é o significado pretendido.

A partir dessa descrição sobre os signos, passamos a compreender que, no Direito, as palavras – itens lexicais de um dado idioma – textos, enunciados, discursos, todos estes elementos, dentre outros, estudados pela linguística, partem da pressuposição de que a realidade é criada por meio da possibilidade de nomeação de coisas, porque é apenas as nomeando que elas passam a ter significado e sentido.

### 2.2.3 O Texto

A partir da semântica estrutural, ou, da Semiótica fundada por ALGIRDAS GREIMAS, a investigação dos sentidos e do significado deixa de ser realizada apenas na apreensão de frases, porque se percebe que a reunião de frases não equivale à construção de sentidos somados uns aos outros<sup>31</sup>. A reunião de frases articuladas para a composição textual revela outro mecanismo na criação de sentido.

Um dos estudos desenvolvidos para a teorizar a compreensão do texto é o percurso gerativo de sentido, segundo o qual, o leitor/interlocutor deve percorrer três etapas para apreensão do sentido do texto. O primeiro é o nível profundo, o segundo é o narrativo, e o último é o discursivo<sup>32</sup>. Cada um dos níveis é analisado sintática e semanticamente. No nível profundo, devem ser percebidos dois termos opostos de uma determinada categoria semântica, que estabeleçam entre si uma relação de

---

<sup>29</sup> JOSÉ LUIZ FIORIN, Teoria dos Signos, *op. cit.*, p. 71.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>31</sup> LUIZ TATIT, A abordagem do texto. in JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução... I...**, *op. cit.*, p. 187.

<sup>32</sup> DIANA LUZ PESSOA DE BARROS, Estudos do Discurso, in JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução à linguística. v. II**, p. 188.

contrariedade e de contradição, qualificados por valor semântico<sup>33</sup>. No nível narrativo, são analisados os enunciados de estado e de fazer, bem como são percebidas as fases de manipulação, competência, performance e sanção<sup>34</sup>. No nível discursivo, os estados e fazeres ganham concretude<sup>35</sup>, “os estados narrativos são localizados e programados temporalmente e espacialmente, e os actantes narrativos são investidos pela categoria de pessoa”<sup>36</sup>.

GREGÓRIO ROBLES, reconhece o Direito como texto – um conjunto de movimentos dotados de significado<sup>37</sup> – porque expressa verbalmente (verbalizado ou verbalizável<sup>38</sup>) um conteúdo jurídico que é prescritivo, constituindo e revelando um determinado grupo humano, comunicando com os membros desse grupo, no sentido de exigir organização e determinadas condutas<sup>39</sup>. O texto jurídico, para ROBLES, tem textura aberta, porque ele não é pronto, acabado, mas um mecanismo autopoietico – de utilização de suas próprias estruturas para sua criação e recriação – regenerável e progressivamente regenerado, pela força da decisão. Ou seja, cada “ato de fala”, noutras palavras, cada decisão a um caso concreto, representa a criação da norma, no sentido da constituição do ordenamento. ROBLES assume o texto jurídico como um texto prescritivo e organizador, que tem como objetivo, e não como objeto, uma função pragmática, visando dirigir, orientar ou regular as ações humanas. Para ele, o texto jurídico precede e constitui as possibilidades de ações que serão qualificadas como jurídicas<sup>40</sup>. Assim, o caráter e a função pragmáticos do texto jurídico ganham destaque, no princípio da prioridade pragmática, ontológico do texto, no sentido de, a partir de seu texto, assumir a função de prescrever, organizar, dirigir, ou ainda regular as condutas. A despeito de que a ação ocorra fora da atribuição jurídica de significação, é a partir do processo de interpretação da ação com referência ao texto jurídico que ocorre a subsunção.

---

<sup>33</sup> JOSÉ LUIZ FIORIN, **Elementos de análise do discurso**, p. 23 *et seq.*

<sup>34</sup> Embora nem todo texto seja narrativo, contém um mínimo de narratividade, ou seja, concebe minimamente uma transformação de estados. *Ibidem*, p.29, 30 *et seq.*

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>36</sup> DIANA LUZ PESSOA DE BARROS, Estudos do Discurso..., *op. cit.*, p. 204.

<sup>37</sup> **O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito**, p. 38. Embora assumamos que tudo que pode ser lido pode ser interpretado, atribuímos esta pluralidade de elementos ao signo, e não ao texto. Neste sentido, o item 2.2.2, p. 22 *et seq.*

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 29 *et seq.*

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 19, 28, 29 *et seq.*

O texto também é objeto de estudo para o Constructivismo Lógico-Semântico, metodologia de depuração da linguagem jurídica do direito positivo (objeto de estudo) para a lógica jurídica, que empreende a interpretação no percurso de construção de sentido<sup>41</sup>. Esse método sugere, ainda, que é possível um percurso gerativo de sentido no direito posto, concebendo os planos de expressão e de conteúdo<sup>42</sup>, que contemplam quatro camadas de interpretação.

Iniciando pela camada S1, o texto é apreendido, no plano de expressão, enquanto expressão material, como suporte físico da interpretação, contendo os impulsos de subjetividade, afastando textos imateriais não normativos<sup>43</sup>. Na camada S2, atribui-se valor aos signos jurídicos, “*que transmitem algo peculiar ao universo das regulações das condutas intersubjetivas*”, selecionando significações das frases prescritivas, editadas pelo órgão competente e que tenham seguido o procedimento correspondente<sup>44</sup>. Em S3, o intérprete realiza um “esforço de interpretação”, no sentido de contextualizar o texto normativo, ou seja, incluindo textos “além dos normativos”, como os textos doutrinários, por exemplo, que indicam o conteúdo significativo daqueles textos normativos, apresentando-se de modo integrado e sistêmico<sup>45</sup>. S4 é a camada onde se estabelece a coordenação e subordinação entre as regras jurídicas, tendo como base as regras de estrutura, gramática do sistema jurídico, estabelecendo o texto interpretado como elemento do conjunto do sistema<sup>46-47</sup>.

Nesse método de interpretação notamos que o percurso gerativo de sentido ocorre pela presença predominante de um dos três planos de linguagem. Assim, em S1 tem-se o equivalente a uma seleção de textos, que compõe o processo de significação pragmática, porque elege quem são os interlocutores; em S2, procede-

---

<sup>41</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **Constructivismo Lógico-Semântico**. v. I, p. VII e VIII, 4 e 5.

<sup>42</sup> Em sentido semelhante, a divisão proposta por Louis Hjelmslev sobre o signo, como visto no item anterior (2.2.2. O signo, p. 24).

<sup>43</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**. p. 130.

<sup>44</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p.134; **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 94.

<sup>45</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op.cit.*, p. 138-139; **Direito Tributário...**, *op.cit.*, p. 109-101.

<sup>46</sup> Portanto, as regras jurídicas são concebidas como tal a partir da camada S3 e sujeitas a reelaboração na S4.

<sup>47</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op.cit.*, p. 139 *et seq.*; **Direito Tributário...**, *op.cit.*, p. 101 *et seq.*

se a análise semântica, conectando o conceito da norma aos fatos e comportamentos, selecionando as significações; em S3, a análise é predominantemente pragmática, propondo o diálogo do texto normativo com o seu contexto, que é representado pelos textos não-normativos, doutrinários; em S4, a análise é predominantemente sintática, pois é a camada na qual o intérprete procede a classificação das regras, e, assim, a coordenação e a subordinação entre elas<sup>48</sup>.

Enquanto a Teoria Comunicacional do Direito se utiliza da hermenêutica analítica como ferramental de aprofundamento do conhecimento, a partir dos processos de composição-decomposição, articulação-desarticulação, reunião-separação, organização-desorganização, o Constructivismo Lógico-Semântico aplica a analiticidade em todos os passos, e utiliza também da retórica estratégica, segundo a qual todo objeto é composto pela linguagem, os acordos linguísticos intersubjetivos. Dependem, portanto, da análise da autoria da mensagem, do canal pela qual se lhe comunica, códigos linguísticos, conexão psicológica e contexto de sua aplicação<sup>49</sup>.

O advento da significação no uso da linguagem, mediante verificação dos sujeitos interlocutores, em seu contexto sócio-histórico-geocultural, é objeto de outro plano de significados, o do discurso.

#### 2.2.4 O Discurso

*“(...)é o ponto de vista que cria o objeto”*

Férdinand de Saussure<sup>50</sup>.

Quando alguém recebe uma mensagem, esse alguém recebe a mensagem em um sentido linguístico enunciativo e em um sentido discursivo. Buscará entender o sentido das palavras e da combinação entre elas, mas também deverá buscar entender o seu sentido comunicativo e social, pois as palavras, reunidas em

---

<sup>48</sup> Abordaremos os planos de interpretação da linguagem, explicando nossa perspectiva sobre a divisão sintática-semântica-pragmática, no item 2.2.5. (p. 34)

<sup>49</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **Constructivismo...**, *op. cit.*, p. 6-8; **Curso...**, *op. cit.*, p. 126.

<sup>50</sup> FÉRDINAND DE SAUSSURE, **Curso...***op.cit.*, p. 15.



enunciados, “(...) só se tornam interpretáveis quando são relacionados a um “*ailleurs*” mais ou menos sobredeterminante, espaço de “condicionamento” do ato de linguagem”<sup>51-52</sup>.

Para esse processo de reconhecimento do condicionamento da linguagem, o intérprete/interlocutor exercitará, portanto, uma competência dialógica no processo de enunciação e de interação discursiva<sup>53</sup>; pois, tanto para a interpretação como para a produção de palavras e suas combinações, utiliza também outros elementos sógnicos de interação social<sup>54</sup>; realizando-se no campo da intersubjetividade: subjetividade em relação a si e intersubjetividade em relação a outrem <sup>55</sup>.

Esse processo de produção simbólica refere-se ao mundo, mas, ao se designar um significante, primeiro, escolhem-se signos nos eixos das relações sintagmáticas e paradigmáticas<sup>56</sup>. Segundo, há que se considerar que a escolha do signo para o ato comunicativo é, em verdade, uma proposição potencial, que contará com outras intersubjetividades e com outras circunstâncias de uso e práticas sociais

---

<sup>51</sup> “Ailleur” – entendemos que aqui o autor utiliza a palavra francesa “*ailleur*” não apenas como advérbio, indicando um lugar diferente daquele que se está, mas também como substantivo, indicando aquilo que é diferente ou distante, e relativo a um outro lugar.

<sup>52</sup> PATRICK CHARAUDEAU entende que a distinção entre sentido linguístico e discursivo se dá no nível interpretativo, já que no primeiro caso, é possível a compreensão, e no segundo, a interpretação. (Análise do discurso: controvérsias e perspectivas, *in* HUGO MARI, *et al.* (Org.) **Fundamentos e dimensões da Análise do Discurso**, p. 30.) Concebemos, contudo, que tanto texto quanto discurso são construções sociais, de tal modo que um item lexical pode ser compreendido de diversas diferentes formas numa mesma língua, em razão da delimitação de significados empreendido pela comunidade utente deste item.

<sup>53</sup> Competência dialógica, PATRICK CHARAUDEAU, *Análise do discurso...*, *op. cit.*, p. 30. No sentido bakhtiniano, o dialogismo caracteriza o discurso pela intertextualidade (diálogo entre discurso) e pelo dialogismo em sentido estrito (diálogo entre interlocutores) (DIANA LUZ PESSOA DE BARROS, Contribuições de Bakhtin às teorias do texto e do discurso, *in* CARLOS ALBERTO FARACO *et al.* (org.), **Diálogos com Bakhtin**, p. 31.

A competência dialógica é, então, o conhecimento e a habilidade. Neste sentido, ver, sobre competência comunicativa no ensino de Língua Estrangeira (LE): HENRY G. WIDDOWSON, Conocimiento de la lengua y habilidade para usarla, *in* MIQUEL LLOBERA (coord.), **Competencia Comunicativa: documentos básicos en la enseñanza de lenguas extranjeras**, p. 86.

<sup>54</sup> Quanto aos outros elementos sógnicos de interação social, relevante as considerações de MIKHAIL BAKHTIN, porque “*a palavra é orientada para o interlocutor, ou seja, é orientada para quem é esse interlocutor (...). Não pode haver interlocutor abstrato (...)*”. (MIKHAIL BAKHTIN (VALENTIN VOLOSHINOV), **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 204.) Assim, todos os sujeitos em interlocução são situados e manifestam condicionamentos de diversas ordens.

<sup>55</sup> PATRICK CHARAUDEAU, *Análise do discurso...*, *op. cit.*, p. 30.

<sup>56</sup> Formular um enunciado requer escolhas em dois sentidos, o paradigmático, o eixo vertical de relações entre unidades comutáveis, e o sintagmático, o eixo horizontal que se refere às relações de sentido entre as unidades da cadeia falada. (CARLOS CEIA, “eixo sintagmático/eixo paradigmático” *in* CARLOS CEIA (coord.), **E-Dicionário de termos literários** (EDTL), disponível em <<https://edtl.fcsh.unl.pt/encyclopedia/eixo-sintagmaticoeixo-paradigmatico/#respond>>, acesso em 01 maio 2021.

para que se construa o sentido discursivo, já que não há, na escolha do signo, qualquer valor absoluto, pleno ou autônomo<sup>57</sup>. Assim é que a interpretação dos signos linguísticos se aproxima da interpretação do discurso, mas se distingue na possibilidade de uso dos elementos externos da linguagem<sup>58</sup>.

Desde que assumimos que existem elementos internos e externos à Ciência da Linguagem, é possível considerar que os textos do Direito Positivo são os elementos internos da linguagem jurídica, a serem manuseados pelos juristas no exercício da atividade da Ciência do Direito.

Contudo, em um olhar sistemático e contextual, é preciso admitir que, embora nem sempre observados e evocados, elementos que são considerados externos à linguagem, mas que se relacionam diretamente com ela, também são influenciadores ou, muitas vezes, determinantes da forma como a linguagem é utilizada na prática<sup>59</sup>.

Nesse sentido, uma visão estrutural, limitada aos elementos internos do sistema, não é capaz de observar atentamente ou explicar alguns fenômenos. Portanto, elementos que são inicialmente considerados como elementos externos ao sistema, também precisam ser observados, não para ditar as regras do sistema, ou explicar a sua estrutura, mas para compreender a sua forma de funcionamento e a sua influência na construção do significado. É importante reprimir que não se pretende, neste trabalho, incluir, na análise do sistema jurídico tributário, qualquer elemento aleatório, senão elementos que se relacionam com o seu funcionamento, mas que poderiam ser, “*a priori*”, julgados externos e não importantes no mecanismo de justificação de suas regras.

Um dos fatos semióticos que produz significações relevantes na produção de sentido, e principalmente, no plano pragmático, na produção de ações pelo poder exercido pela linguagem jurídica, é a ideologia<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> E lembremos que, no Direito, a linguagem jurídica “*é utilizada em relações sujeito-sujeito*”, afinal, “[n]ão há direito sem o sujeito, e mais ainda: não há direito sem que a comunidade linguística (jurídica) possa sobre ele pensar, e para tal não prescinde da linguagem” – ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Teoria do Ato Administrativo**, p. 36.

<sup>58</sup> PATRICK CHARAUDEAU, *Análise do discurso...op. cit.*, p. 31.

<sup>59</sup> Os próprios sujeitos utentes da linguagem, a situação histórica, a cultura na qual a linguagem é posta em uso, são exemplos de elementos externos à linguagem, que a influenciam, e que por ela são influenciados.

<sup>60</sup> EDUARDO C. B. BITTAR, **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 133.

Ideologia, aqui, como já expresseo na p. 23, e notas de rodapé 2 e 5, é concebida como qualidade daquilo que possui significação que “(...) *representa e substitui algo encontrado fora dele, ou seja, ele é um signo*”<sup>61</sup>. “*Onde não há signo também não há ideologia*”<sup>62</sup>. Encontra-se no processo de modificação da referenciação do signo, atribui, portanto, nova referência a um signo.

Esse elemento revela aquilo para o quê o signo está constituído no discurso jurídico. Como argumenta EDUARDO C.B. BITTAR, “(...) *uma abordagem semiótica do discurso jurídico, antes de negligenciar tal perspectiva, deve desvelar o acentuado papel desta na determinação dos lindes ideológico-sígnicos ocultos no universo de discurso jurídico*”<sup>63</sup>.

Embora a interpretação sistemática e os demais métodos hermenêuticos sejam instrumentos valiosos na busca pela coerência intertextual contida no conjunto normativo, é preciso trazer à luz o evidente: a linguagem é operada socialmente, e o Direito, esse fenômeno linguístico, não é tão somente linguagem como também é discurso. São essas as interpretações que se pretendem, ao analisar o texto jurídico sob perspectivas das camadas de significação da linguagem.

### 2.2.5 Sintaxe, Semântica e Pragmática

A sintaxe se preocupa-se com o léxico, com as classes hierárquicas das palavras que são escolhidas para composição de sentenças em um dado idioma. A análise realizada nesse plano da linguagem pretende distinguir os usos possíveis do léxico para que construam sentido nas sentenças, a partir das classes das palavras, ou das categorias gramaticais que são “*estabelecidas de acordo com as características morfológicas, distribucionais e semânticas*”<sup>64</sup>.

Observemos três usos da palavra “direito”

(1) O direito é seu.

---

<sup>61</sup> Na perspectiva bakhtiniana, signo está para símbolo, e não para signo linguístico saussuriano. Assim: “*Os signos também são objetos únicos e materiais e, como acabamos de ver, qualquer objeto da natureza, da tecnologia ou de consumo pode se tornar um signo*”. (MIKHAIL BAKHTIN (VALENTIN VOLOSHINOV), **Marxismo...**, *op. cit.*, p. 93.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 91.

<sup>63</sup> EDUARDO C. B. BITTAR, **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 133.

<sup>64</sup> ESMERALDA VAILATI NEGRÃO; ANA PAULA SCHER; EVANI DE CARVAVLHO VIOTTI, Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. In JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução...II...**, p. 83-106.

(2) Não é direito maltratar os animais.

(3) Faça sua peça direito!

Qualquer pessoa falante do português brasileiro ou de outros portugueses teria facilidade em compreender a diferença da função da palavra “direito”, em cada uma das sentenças. Isso porque essa pessoa substituiria, na primeira sentença a palavra “direito” por “casa”, “rua”, “árvore”, mas não o faria nas sentenças (2) e (3). Substituiria “direito”, da sentença (2), por “certo”, “adequado” “prudente”, de modo que não o faria nas sentenças (1) e (3). E ainda substituiria, na sentença (3), o léxico “direito” por “calmamente”, “rapidamente” ou “humildemente”, como não o faria no caso das sentenças (1) e (2). Isso porque, na sentença (1), posicionamos o léxico “direito” na classe gramatical dos nomes ou dos substantivos. Na (2), na classe dos adjetivos, e na (3), na classe dos advérbios. A função dessa mesma palavra em cada uma das sentenças, portanto, é diferente, porque “direito” é um léxico que serve a diferentes classes gramaticais, o que não é verdade para os substitutos que indicamos com relação às classes utilizadas.

O Direito pode, nessa acepção de sintaxe, debruçar-se sobre a linguagem, nesse plano, para diferenciar o léxico do qual se utiliza, no sentido de esclarecer a posição hierárquica de cada item lexical de suas sentenças. Da mesma forma, o plano sintático pode ser reconhecido, no Direito, a partir das relações que as normas mantêm entre si<sup>65</sup>. A hierarquia estabelecida entre as normas importa dizer que jamais poderia, uma lei ordinária, tendo sido elaborada como tal, ou seja, tendo passado pelo processo legislativo específico, quanto aos legitimados para sua proposição e ao “*quorum*” em cada uma das casas legislativas para deliberação, bem como tendo como objeto de deliberação as matérias que lhe são restritas, modificar algum dispositivo de alguma lei complementar, ou da própria Constituição Federal, já que não pertence à mesma “classe gramatical”; não tem os mesmos valores ou funções possíveis, numa sentença jurídica vinculada institucionalmente, mediante uma decisão, ou qualquer outro contexto hipotético sentencial (sentença/oração/frase e não ato decisório do magistrado).

Outro exemplo seria imaginar uma sentença, agora sim, no sentido da aplicação da norma ao caso concreto, mediante vinculação do ato decisório

---

<sup>65</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 118.

expedido pelo juízo competente, sobre uma Ação Anulatória de Débito Fiscal, relativa ao Imposto sobre Serviços, que tem, no polo passivo da demanda, o ente tributante competente, o Município ou o Distrito Federal, conforme artigos 147, “*in fine*” e 156, III, da Constituição Federal, que é prolatada pelo juízo cível federal. A sentença prolatada neste contexto seria um elemento lexical da linguagem jurídica que violaria a sua hierarquia na classificação gramatical. Seria como substituir “direito”, na sentença “Faça isso direito!”, por “casa”. “Faça isso casa!” não é uma sentença sintaticamente possível na língua portuguesa brasileira, porque “casa” é um nome/substantivo, e não um advérbio, como “direito” neste caso. Uma sentença como essa não constrói sentido algum na língua portuguesa brasileira, tal qual a sentença expedida pelo juízo incompetente na linguagem jurídica. Nessa análise, além da hierarquia gramatical que indica quais elementos pertencem a um mesmo grupo (classe), podendo substituir uns aos outros, há outro critério que possibilita dizer que a sentença não é possível numa dada língua, seja a portuguesa brasileira, seja a jurídica, o critério da construção do sentido, que não é objeto de análise no plano sintático, a não ser quando limítrofe entre dois planos.

No plano semântico, a análise da linguagem verte-se sobre o significado, e ele pode ser investigado sobre duas principais vertentes, a lexical e a formal. Antes de traçar algumas palavras sobre a diferença entre elas, faz-se necessário esclarecer a perspectiva da qual se compreende o significado. Nesse sentido, necessário lembrar o “Curso” de FÉRDINAND DE SAUSSURE, que esclarece o significado como sendo um conceito que é representado por uma imagem acústica (significante)<sup>66</sup>. Essa relação é representada por um signo. Por exemplo: flor. Em qualquer código de língua que se utilize a palavra “flor” (“*fleur*”, “*flower*”, “*Blumen*”), existe um signo, ou a abstração da palavra, que marca a relação entre duas coisas distintas e inseparáveis, a imagem acústica, ou seja, um significante, e um conceito, também chamado de significado. A semântica trata, então, dessa elaboração conceptual daquilo que, representado pelo signo, relaciona o conceito à imagem acústica.

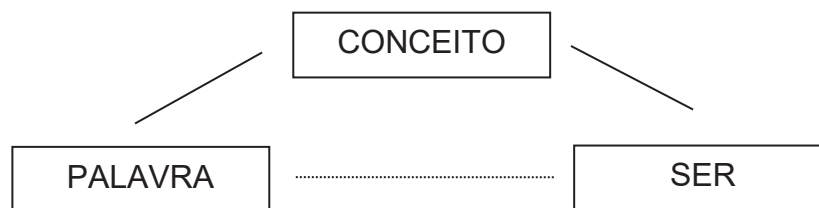
A diferença, na tradição lógica (semântica formal) e na tradição hermenêutica (semântica lexical), é que, no primeiro caso, a busca do conceito

---

<sup>66</sup> **Curso de linguística geral.** p. 79 e ss.

pressupõe que o conceito é universal, imutável para todo e qualquer ser humano. A elaboração se dá no plano filosófico, que coloca em relação o conceito, a palavra e o ser. O ser é alcançado pelo conceito, que representa, mediante a referencialidade, a sua essência:

FIGURA 1 – SIGNIFICAÇÃO NA SEMÂNTICA FORMAL



FONTE: Adaptado de PIETROFORTE e LOPES<sup>67</sup>

Como resultado, a análise do significado dá-se no sentido de poder afirmar sobre a verdade ou a falsidade de uma sentença a partir do conhecimento das condições de verdade, que são informados pela estrutura do significado das palavras e pela estrutura gramatical.

Na tradição hermenêutica, o significado é estudado a partir de outros pressupostos. O primeiro deles é que o significado não transmite a realidade do mundo para o ser humano, mas de seres humanos para seres humanos, enxergando, portanto, a produção de sentido como um fenômeno exclusivamente humano, que une falantes de uma dada língua em torno da construção de significados que só é possível nessa troca<sup>68</sup>. Noutras palavras, não há equivalências exatas entre significados, em diferentes sistemas de codificação linguística<sup>69</sup>. Em vez de buscar a essência de algo, o ser universal e imutável da coisa, na investigação do significado pelo prisma interpretativo, busca-se a coisa que é coisa em uma dada conceção linguística de mundo<sup>70</sup>:

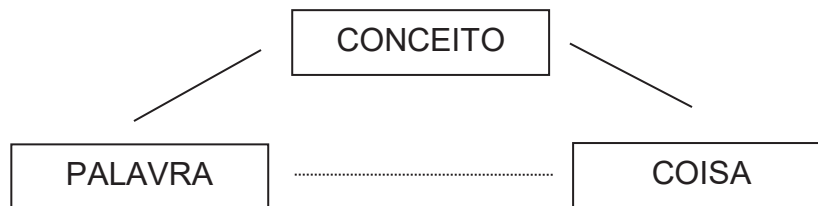
<sup>67</sup> ANTONIO VICENTE SERAPHIM PIOTROFORTE; IVÃ CARLOS LOPES, A semântica lexical, in JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução...II...**, *op. cit.*, p. 115.

<sup>68</sup> *Ibidem*, p. 115.

<sup>69</sup> FÉRDINAND DE SAUSSURE, **Curso...**, *op. cit.*, p. 86.

<sup>70</sup> ANTONIO VICENTE SERAPHIM PIOTROFORTE; IVÃ CARLOS LOPES, A semântica..., *op. cit.*, p. 116.

FIGURA 2 – SIGNIFICAÇÃO NA SEMÂNTICA HERMENÊUTICA



FONTE: Adaptado de PIETROFORTE e LOPES<sup>71</sup>

De acordo com algumas leituras de PEIRCE, é possível considerar-se que a Semiótica é uma ciência em si, cujo objeto é o signo, que concebe a Semiótica no campo da fenomenologia<sup>72</sup>.

Na linguagem jurídica, a busca do significado pode ser entendida como o quê conecta o conceito expresso pela norma com os fatos e com os comportamentos<sup>73</sup>. Entendemos, contudo, que essa conexão é atividade da pragmática, cabendo à semântica a análise integrativa das normas no sentido da compreensão dos significados dos conceitos próprios da linguagem jurídica.

O Código Tributário Nacional, por exemplo, é uma Lei, promulgada no contexto da Constituição de 1946; acerca da qual se diz que, no atual sistema constitucional, passa a ser considerado como uma Lei Complementar. Embora sua natureza não seja alterada – sempre será Lei Ordinária – a partir da recepção da Constituição de 1988 de seu rol normativo, o CTN adquire o significado de Lei Complementar, ou seja, passa a designar um diploma com funções estabelecidas no artigo 146 da Constituição de 1988. Sintaticamente, como já vimos, significa outra coisa, uma posição de competência hierárquica na relação com outras normas<sup>74</sup>.

Outro exemplo semântico é a expressão “Fazenda Pública”, presente, por exemplo, no artigo 123 do CTN. Não se trata de um perímetro territorial rural de uma

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 114.

<sup>72</sup> **Semiótica**, p. 46.

<sup>73</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 118.

<sup>74</sup> A hierarquia à qual nos referimos, tal como acentuado por SOUTO MAIOR BORGES, não é no sentido da superioridade indistinta da Lei Complementar na sua relação com a Lei Ordinária, pois “o termo ‘hierarquia’ só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra norma quanto a segunda regule a forma de criação da primeira norma”. Portanto, como “a validade da lei ordinária se verifica em função do seu cotejo com a Constituição, não com lei complementar”, referimo-nos a superioridade efíca da Lei Complementar, sobre a Lei Ordinária que nela encontra seu fundamento de validade, portanto, quando e se aplicável – **Lei Complementar Tributária**, p. 56.

cidade interiorana, com criação de determinados tipos de animais, ou com plantações de determinados tipos de cereais ou legumes, que pertence a todos, e onde qualquer pessoa pode adentrar, usufruir, permanecer e se retirar desse perímetro quando quiser porque ela é pública. O signo da “Fazenda Pública” evoca a imagem acústica e o significado de uma pessoa jurídica de direito público interno, seja a União, os Estados ou os Municípios, que está em litígio contra alguém. Os elementos que permitem concluir que se trata da pessoa jurídica de direito público interno não é textual, porque não há uma norma expressamente a definindo como tal, mas é contextual. Da mesma forma, a expressão em inglês “*public farm*” não significa “Fazenda Pública” – mesmo que a grafia seja com letra maiúscula ! - porque as palavras não se confundem com o signo, tampouco com a imagem acústica, mas também porque não há equivalentes exatos entre sistemas de linguagem distintos.

GREGORIO ROBLES afirma que a Teoria do Direito tem sido desidiosa com o tratamento da teoria da ação. Isso porque a ação contemplada, aquela que existe antes do texto jurídico, muitas vezes, pode servir como a base sobre a qual o texto jurídico vai atuar, no sentido de limitar ou de regulamentar. Assim, a proibição jurídica de uma ação que ocorreu dá-se pela imposição da sanção. Ao mesmo tempo, o texto jurídico constitui as ações. Um exemplo é o ato de matar e o homicídio. Se, num primeiro momento, a ação de matar é realizada, o texto jurídico proíbe-a constituindo essa ação em homicídio e fazendo incidir uma sanção ao homicídio, e não sobre a ação de matar. O que se determina, então, é que para nem todos os casos em que se realize a ação de matar o texto jurídico constituirá homicídio. Isso quer dizer que o texto jurídico condiciona a ação a um dado significado, verificável a partir das circunstâncias que o próprio texto jurídico elege como relevantes, para então determinar se a ação é qualificável juridicamente segundo um dado sentido<sup>75</sup>.

O plano pragmático estuda o uso da linguagem. Ele inclui os elementos situacionais, e não meramente do sistema linguístico enquanto objeto de análise. Para alcançar essa perspectiva sobre a linguagem, é preciso admiti-la como um

---

<sup>75</sup> O direito...*op. cit.*, p. 36.



meio para que o ser humano alcance outros seres humanos, e que, refletindo a estrutura social, a linguagem é o espelho da sociedade<sup>76</sup>.

É a teoria dos atos de fala, desenvolvida por JOHN AUSTIN, que marca que, ao contrário da análise semântica, pela qual é possível conferir verdade às sentenças, no caso da análise pragmática, uma frase enunciada pode ser constativa, ou seja, verificar uma realidade, descrevendo um estado de coisas, mas também pode ser performativa, enunciando uma ação que, se ocorrer nas circunstâncias adequadas, será válida, do contrário, será nula<sup>77</sup>. Outro estudo possível na pragmática é a enunciação<sup>78</sup>. Para qualquer ato como esse são necessários os sujeitos da enunciação, o tempo e o lugar que serão referenciados em relação a esses sujeitos.

A linguagem pela óptica pragmática conecta, portanto, situações à fala. Assim, os sujeitos da interlocução não são apenas os conceitos significados mediante um signo, são os sujeitos com os quais a comunicação se estabelece, e que podem, pela referência direta (conteúdo explícito) ou indireta (conteúdo implícito) comunicar conteúdos e ações<sup>79</sup>. É neste plano, então, que emerge o contexto: não o contexto do significado semântico, que se busca na própria linguagem verbal, como a integração dos sentidos na busca pelo conceito do signo, e sim o contexto social, do tempo, do espaço, dos sujeitos que agem ou deixam de agir mediante o ato enunciativo produzido.

Na linguagem do Direito e do Direito Tributário uma análise pragmática pretende verificar, por exemplo, quem são os sujeitos, quando e onde passam a agir ou deixam de agir em função da enunciação normativa ou decisória. É aqui que se localiza, também, o fenômeno da incidência e da aplicação da norma, porque é neste plano que o legislador se comunica com o contribuinte “w”, fazendo com que, até o dia “x” do mês “y”, entregue uma declaração de que realizou a atividade que enseja a cobrança do tributo. E como indica CARLOS RENATO CUNHA, por meio

---

<sup>76</sup> ÉMILE BENVENISTE, **Problemas de Linguística Geral II**, p. 93 e 94.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 170.

<sup>78</sup> Neste sentido, ÉMILE BENVENISTE, **Problemas...op.cit.**

<sup>79</sup> JOSÉ LUIZ FIORIN, *A linguagem...op.cit.*, p. 166. Há outras possíveis concepções de pragmática. Neste sentido: TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., **Teoria da Norma Jurídica**, p.1-4 e 10; CARLOS RENATO CUNHA, **Praticabilidade Tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade**, p.115 *et seq.*; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**, p. 52-53.

da análise pragmática pode-se verificar como o Direito Tributário é entendido pelos Tribunais, “*como o legislador aplica a Constituição, como a Administração Tributária aplica a lei, como o contribuinte interpreta e a ela se sujeita – ou não*”, e assim por diante<sup>80</sup>.

A partir da análise da sintaxe, da semântica, e da pragmática, é possível apreender de forma mais apropriada o significado, na linguagem verbal humana; e, no estudo do Direito, da linguagem jurídica, investigando “*a relação das normas entre si, aquilo a que se referem e o modo como são utilizadas*”<sup>81</sup>.

Fundada em uma perspectiva da Ciência da Linguagem, a partir da sintaxe, é possível compreender a ordenação das sentenças e a possibilidade de troca de elementos lexicais com manutenção ou modificação de sentido<sup>82</sup>. Por meio do plano semântico é possível investigar o significado ou o conceito das coisas. Na pragmática, a linguagem transforma-se em ação, conectando a fala à realidade dos atos concretos.

Considerando esses planos de análise da linguagem é que se empreende a interpretação.

## 2.2.6 Interpretação na construção do sistema

“A aplicação do Direito pressupõe a interpretação do Direito. Sem prévia interpretação, é impossível aplicar a norma.”

José Souto Maior Borges<sup>83</sup>

“O que se busca na interpretação jurídica é, pois, alcançar um sentido válido de uma comunicação normativa, que manifesta uma relação de autoridade. Trata-se, portanto, de captar a mensagem normativa como um dever-ser para o agir humano.”

Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> **Praticabilidade**...*op.cit.*, p. 170.

<sup>81</sup> ANDRÉ PARMO FOLLONI. **Teoria do Ato Administrativo**, p. 34.

<sup>82</sup> A partir da Semiótica, a análise sintática corresponderia à investigação do relacionamento entre os símbolos, desconsiderando o universo exterior ao sistema; a análise semântica, à conexão dos objetos com os significados; a análise pragmática, ao emprego da linguagem na sociedade, no sentido de motivar comportamentos – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 118.

<sup>83</sup> **Lançamento Tributário**..., *op. cit.*, p. 87.

<sup>84</sup> **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 213.

O ato interpretativo no Direito é, muitas, ou na maioria das vezes, realizado no intuito da aplicação do Direito. Reconhece-se que, para que seja comunicada uma norma, há que se compreender os significados veiculados pela regra, pela jurisprudência e pela própria doutrina, no sentido de integrar o sistema jurídico, tornando-o coerente<sup>85</sup>. Interpretar pressupõe, portanto, compreender que a linguagem do Direito se manifesta como signos, sentenças, enunciados, e como veremos adiante, como discurso, que compõem um sistema.

O sistema jurídico, que é, lembremos, um sistema de linguagem, é concebido a partir de uma primeira camada linguística, composta por enunciados ou material jurídico bruto<sup>86</sup>. Essa primeira camada de linguagem, que concebe o ordenamento jurídico, reunindo o texto jurídico bruto, é denominada de Direito Positivo<sup>87</sup>.

Ao interpretar o Direito Positivo, ou seja, quando se busca, mediante consideração do material jurídico bruto, apontar as regras de funcionamento, estabelecendo unicidade e coerência, constrói-se o sistema, a segunda camada de linguagem, que é denominada de Ciência do Direito<sup>88</sup>. Nesta camada, portanto, busca-se estabelecer a unidade e a coerência no ordenamento<sup>89</sup>; além de identificar os elementos do seu repertório, concebendo, ainda, mediante as regras que determinam as relações possíveis entre os elementos do repertório, a sua estrutura. Há que reconhecer, ademais, dentre os elementos, o chamado 'princípio unitário', ou o 'vetor comum' do sistema, que no caso do sistema jurídico é a Constituição<sup>90-91</sup>; incluindo as normas que, embora inconstitucionais, não tenham sido revogadas pela instituição competente, ou tenham recebido modulação de efeitos, construindo, com esses elementos, o sistema jurídico<sup>92</sup>.

---

<sup>85</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 130.

<sup>86</sup> GREGÓRIO ROBLES, **O direito ...**, *op. cit.*, p. 7.

<sup>87</sup> *Ibidem*.

<sup>88</sup> Verificado por CLAUS WILHEM CANARIS, após examinar diversas definições de sistema, como expõe JOSÉ ROBERTO VIEIRA (A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito UFPR.**, p.54, Nota 11.)

<sup>89</sup> Nesse sentido, entendendo-se a unicidade e a coerência como características do sistema, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR, **Teoria da Norma Jurídica**, p. 128.

<sup>90</sup> Sobre o vetor comum do sistema, PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 150.

<sup>91</sup> Enquanto norma de validade superior, que se fundamenta na norma fictícia fundamental. HANS KELSEN, **Teoria Geral das Normas**, p.328 e 329.

<sup>92</sup> TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., **Teoria...**, *op. cit.*, p. 129.

Ao se considerar o Direito Positivo como sistema<sup>93</sup>, exclui-se a coerência e a unicidade da característica do sistema, pelo fato de que os elementos da coerência e da unicidade sejam atribuídos pela Lógica Deôntica, do dever-ser.

Consideramos que é, a interpretação, o procedimento capaz de conferir qualquer atributo ou qualidade ao material jurídico bruto, porque é apenas mediante a atividade interpretativa que se pode compreender as regras de estrutura do sistema; regras que buscarão, pela aceitação ou pela denúncia, estabelecer a coerência (consistência lógica<sup>94</sup>) e a unicidade (princípio unitário<sup>95</sup>) do sistema. Entendemos assim que o repertório não deve ser alçado ao grau de sistema.

A coerência verifica-se pela lógica deôntica, do dever-ser, que opera como sentido comunicacional de fazer cumprir ação ou omissão, sob pena de uma sanção, enquanto o empreendimento da explicação, também realizada pelo jurista, verifica-se pela confrontação com o repertório, pela lógica clássica, sob valores de verdade e falsidade<sup>96</sup>.

As regras, assim como os elementos gramaticais da linguagem verbal humana, dependem de uma classificação hierarquizadora, de uma regra estabelecidora de uma estrutura, para que se possa relacionar com outras regras. Assim, a validade das normas inferiores é afirmada pelas normas superiores<sup>97</sup>. Como dissemos há pouco, não pode, a Lei Ordinária, substituir a Lei Complementar: seria como um nome/substantivo substituir um advérbio. Há um elemento estrutural que inviabiliza que tal substituição crie sentido no âmbito desse sistema de linguagem. Contudo, não há o que impeça que tal fenômeno ocorra. Tanto é possível que acima dissemos e repetimos: “Faça isso casa!”. Tanto é possível que a instituição legitimada a declarar as incongruências eventualmente, ou frequentemente, realizadas no sistema de linguagem jurídica, o Supremo Tribunal Federal, ou o Superior Tribunal de Justiça, ou os Tribunais de Justiça, *etc.*, de acordo com suas respectivas atribuições, declara, quando necessário, a inconstitucionalidade dos atos normativos que usurpam a função e o valor de outros.

---

<sup>93</sup> Neste sentido, ver JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A noção de sistema no Direito, *in* **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, p. 53-64, que indica três perspectivas sobre possíveis significações de “sistema” para o Direito.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 59 e 60.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 62.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 59.

<sup>97</sup> HANS KELSEN, **Teoria Geral das Normas**. p. 330.

NORBERTO BOBBIO pontua que a análise da linguagem do legislador é a interpretação, cabendo à Ciência do Direito atuar, em fases, na construção da segunda camada de linguagem<sup>98</sup>. A primeira fase é a da construção da camada de linguagem rigorosa, científica, determinando o conteúdo e o conceito das palavras utilizadas pelo legislador. A segunda, já que a linguagem do legislador é incompleta, é de integração do texto normativo com o conjunto de textos normativos. A terceira, de ordenação, é uma fase sistemática, compreendendo e afastando, quando necessário, a atuação da tradição no Direito.

Concebida de maneira funcional, para “(...) *criar condições para que eventuais conflitos possam ser resolvidos com o mínimo de perturbação social*”, Tércio Sampaio Ferraz Junior leciona que cada método de interpretação será empregado de acordo com a necessidade<sup>99</sup>. Assim, pelo método da economia de pensamento, se a compreensão da norma for possível pelo simples sentido dos vocábulos no texto, distinguindo a significação corrente da significação normativa da palavra (aspectos onomasiológico e semasiológico), bastará a interpretação gramatical ou interpretação vocabular<sup>100</sup>.

Frequentemente, porém, o sentido gramatical não é suficiente, pois o jurista necessita buscar também o sentido contextual da norma, o que é empreendido por meio da interpretação lógica (semântica formal), com base no princípio da coerência e na ausência de contraditoriedade e de incompatibilidade, mediante emprego de atitude formal, prática e diplomática<sup>101</sup>. Por fim a interpretação sistemática busca o sentido amplo, implicando a compreensão finalística da norma, ou seja, dos fins para os quais foi elaborada. Esta forma de interpretação é também teleológica, e por isso compreende a participação do intérprete na criação do direito<sup>102</sup>.

Ao se deparar, contudo, com o plano discursivo, admitirá enunciados que não são concretizados, ou seja, que são nulos, bem como enunciados que se contradizem. Isso porque é enquanto discurso que um signo concebido como um

---

<sup>98</sup> **Contribucion a la Teoria del Derecho**, p. 184 *et seq.*

<sup>99</sup> **A Ciência do Direito**, p. 91.

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 92-94.

<sup>101</sup> *Ibidem*, p. 95. A atitude formal é o estabelecimento de regras gerais que solucionam a incompatibilidade antes da ocorrência da situação; a atitude prática evita que as situações aconteça, por exemplo, restringindo ou ampliando o sentido de uma dada norma se assim conferir justiça ou equidade; a atitude diplomática é uma situação provisória ‘inventada’ pelo intérprete, até que haja uma disposição normativa, regulando-a.

<sup>102</sup> *Ibidem*, p. 99.

significado pode adquirir, na interação com outros signos e mediante um contexto, significado não coincidente com o original.

Interpretar o Direito pelas lentes discursivas significa, portanto, admitir que haja incoerência no sistema jurídico. Repetimos que levado a cabo a análise no plano pragmático-discursivo, quando verificada alguma incoerência, deve ser denunciada pelos intérpretes do Direito, enquanto cientistas ou enquanto aplicadores, produzindo novos enunciados e novos discursos jurídicos.

Entendemos, assim, que a interpretação ocorre nos planos da sintaxe, ao classificar; no plano da semântica, ao atribuir significado; e no plano pragmático ao compreender o uso da linguagem. Conduzindo a interpretação, à aplicação do Direito, no plano pragmático a linguagem jurídica se realiza enquanto ato de fala, interpretável enquanto discurso.

A interpretação de signos e textos da linguagem jurídica não é suficiente para a interpretação do fato jurídico. É por meio da perspectiva discursiva da linguagem jurídica que se torna possível identificar o uso dessa linguagem, e assim, tornando componentes da interpretação os seus próprios utentes.

## 2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO IPTU

### 2.3.1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 é alicerçada a partir de uma premissa que também lhe é objetivo central, que motiva a estruturação das instituições e das regras jurídicas para a concretização desse fim. Trata-se da **dignidade da pessoa humana** (art. 1º, III, da CF). A partir desse elemento central, configura-se a organização do Estado Democrático de Direito, que busca para a realização daquele objetivo, a igualdade substancial – e não meramente formal, como aventado pelo ideal revolucionário de 1789, presente no Estado Liberal – coordenando o sentido de qual deve ser a atuação estatal, ou seja, na redução das desigualdades econômicas e sociais. Esse objetivo passa a ser tarefa de cada um dos três poderes. Todo maquinário estatal se subsume à vontade que inspira a organização social, e que se realiza pela igualdade. Na matéria tributária, não poderia ser diferente, e é nesse sentido que a atuação estatal só se pode considerar-se legítima se, como alerta

MARCIANO BUFFON, “(...) *substancializar a igualdade fática*”<sup>103</sup>. A partir dessa premissa orientadora do sistema, é que o Direito Tributário é estruturado.

O Direito Tributário, como qualquer ramo de estudo do Direito, está submetido aos seus preceitos e princípios, que fornecem a diretriz de interpretação das regras relativas à atividade estatal de tributação. Neste tópico, o objetivo é o de apresentar o conteúdo dos princípios e valores que compõem a estrutura do sistema jurídico tributário aplicáveis ao IPTU.

Uma das principais características do Direito Tributário brasileiro é seu alto nível de constitucionalidade, trazendo para esse campo grande parte de suas discussões. Essa estrutura rígida permite, conforme RAMÓN VALDÉS COSTA, determinar com precisão a competência normativa, a de gestão ou de administração, e a de desfrute ou de disponibilidade, que evitam problemas, como de conflito entre poderes (separação de funções) ou de dupla tributação<sup>104</sup>.

Ainda segundo VALDÉS COSTA, não há que se esperar que todos os ramos do Direito apliquem da mesma maneira os princípios constitucionais que norteiam o sistema. Assim, cada área do Direito adota princípios constitucionais e adequa esses princípios às suas especificidades, características, finalidades<sup>105</sup>.

É o que ocorre, por exemplo, com o Princípio da Igualdade, que para se tornar aplicável, faz necessário observar outros princípios que dele decorrem, tais como os da Capacidade Contributiva e da Progressividade, elaborados pela economia financeira<sup>106</sup>; e ainda que o delimitam, como o Mínimo Existencial e a Vedação ao Efeito de Confisco. Para o autor, os princípios da Legalidade, da Tutela Jurisdicional e da Igualdade são comuns a todos os ramos do Direito, e conjuntamente com o da Tripartição de Funções – devido à atuação estatal

---

<sup>103</sup> **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade humana**, p. 138 et seq.

<sup>104</sup> **Instituciones de Derecho Tributario**, p. 197. A competência normativa, para legislar sobre os impostos determinados na Constituição; a competência de gestão ou de administração, decorrente da autonomia dos estados e municípios; e competência de desfrute ou de disponibilidade, ou seja, da destinação do produto da arrecadação tributária para união, estados e municípios, que embora não seja matéria tributária, “*tiene importancia desde el punto de vista del correcto funcionamiento del sistema*” (*Ibidem*, p. 196).

<sup>105</sup> *Ibidem*, p. 55

<sup>106</sup> *Ibidem*, p. 56. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade são aqui referidos como elaborados pela economia financeira, o que não significa ignorar que enquanto princípios jurídicos são elaborados pelo Direito.

exclusivamente nesta área como criador e credor da obrigação, e julgador ao mesmo tempo – seriam princípios aplicáveis ao Direito Tributário<sup>107</sup>.

Essa visão de VALDÉS COSTA também se soma a uma compreensão de submissão ao Direito Constitucional, seus preceitos e princípios que não seriam de Direito Tributário Constitucional, porque tal composição não existiria, senão constitucionais, aplicados ao Direito Tributário. A divisão de cada subárea do Direito Tributário – material, formal, processual, penal, internacional – fundamenta-se nos diferentes princípios e institutos que lhes são aplicáveis e que resultam de adaptações para os vazios e obscuridades das normas.

Para RICARDO LOBO TORRES, liberdade, segurança, justiça, solidariedade e igualdade são os valores básicos do Direito, que, inclusive, guardam relação com os valores revolucionários de 1789. São supraconstitucionais, e mantêm uma conexão ideológica com o Estado Democrático de Direito. O Direito Tributário enquanto parte do Direito Financeiro, sendo instrumental ou processual, a seu ver, também se submete, tal como qualquer área do Direito, aos valores e princípios éticos e jurídicos que, neste caso, são constantes das próprias políticas públicas. Entende que o Direito é um sistema aberto de valores. Por princípios, entende que “*são enunciados genéricos que concretizam valores morais e conduzem à elaboração, interpretação e aplicação das regras jurídicas*”<sup>108</sup>; nesse sentido, supera-se a tese positivista de separação entre Direito e Moral.

Muitas classificações que pretendem organizar o saber sobre os elementos estruturantes do sistema jurídico que são os princípios, são desenvolvidas por grandes juristas. Mas as classificações aqui mencionadas só o serão para melhor compreensão dos argumentos lançados pelos autores mencionados, pois não se tem como objetivo realizar a discussão sobre a classificação dos princípios constitucionais tributários aplicados ao IPTU, mas apenas reconhecê-los como elementos estruturantes que balizam a interpretação do repertório do ordenamento jurídico.

E disso os muitos princípios que estruturam as relações jurídicas que têm como objeto o pagamento do tributo. Para tanto, reconhece-se que são princípios constitucionais aplicáveis ao IPTU, o princípio Republicano, Federativo, da

---

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. IX.

<sup>108</sup> **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, p. 275.



Autonomia Municipal, da Separação de Funções, da Legalidade e da Igualdade, e como princípios constitucionais tributários que lhe são aplicáveis, o da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Efeito de Confisco, e da Proteção ao Mínimo Existencial – que se relacionam intimamente com a Igualdade, que, por vezes, o orienta enquanto princípio ou enquanto valor. Serão abordados a seguir os princípios tributários que se comunicam diretamente com o objeto desta dissertação, o IPTU.

A partir do valor-princípio da Igualdade, apresentaremos o princípio da Capacidade Contributiva, sua forma de aplicação pela Progressividade, e seus limites quantitativos mínimo e máximo, o princípio da Proteção do Mínimo Existencial e o princípio da Vedação do Tributo com Efeito de Confisco, e ainda a relação desses princípios com a tributação que manifeste preponderantemente seu objetivo extrafiscal.

### 2.3.2 Princípio da Igualdade

#### 2.3.2.1 Introdução

Em congresso dedicado a temas atuais de Direito Tributário, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES inicia sua palestra, sobre “A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988”, afirmando o estranhamento possivelmente causado para um princípio tão antigo que veio a compor um congresso de temas atuais. E afirma: “(...) *nada mais moderno que o antigo, o legado cultural do passado, naquilo em que ele condiciona toda a nossa existência contemporânea*”<sup>109</sup>.

É em razão desta essencialidade e preponderância do Princípio da Isonomia, que FRANCISCO CAMPOS, com referência à Constituição de 1946, alude-o como “*o mais eminente dos princípios constitucionais*”, que, na ordem valorativa é denominado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES como “*protoprincípio*”, “*o outro nome da Justiça*”<sup>110</sup>; também referido por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE

---

<sup>109</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, A Isonomia tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, p. 8.

<sup>110</sup> *Apud, ibidem*, p. 11.

MELLO como maior dos princípios garantidores dos direitos individuais<sup>111</sup>; é o mesmo Princípio da Igualdade no Estado Social Democrático de Direito a quem CÍNTIA ESTEFÂNIA FERNANDES compara, ao analisar sob perspectiva do imposto sobre o qual também nos debruçaremos, o IPTU, como a espinha dorsal do corpo humano<sup>112</sup>.

O Princípio da Igualdade, concepção dos revolucionários burgueses de 1789, estabeleceu a igualdade de todos os indivíduos, abstratamente considerados, em relação a todos os direitos derivados da própria natureza humana<sup>113</sup>. Na Constituição Federal de 1988, possui “*status*” de essencialidade, haja vista da sua alocação no “*caput*” do 5º artigo da Magna Carta, estabelecendo a isonomia **formal**: “*todos são iguais perante a lei*”. A partir de então, todos os incisos aplicam o princípio a uma regra que transforma essa isonomia formal em isonomia **material**, e assim, por exemplo, “*homens e mulheres são iguais em direito e obrigações no termo desta Constituição*”; “*todos são iguais perante a lei (...)*”; na legalidade reside a isonomia *etc.*

Assim, no sistema constitucional brasileiro, há que se dizer que todos os princípios, direitos e garantias individuais estão a serviço da isonomia, que ora se posiciona como valor, regendo todo o sistema jurídico enquanto fundamento, orientação e crítica ao próprio sistema, ou como princípio, na legitimação de direitos humanos.

### 2.3.2.2 Valor e Princípio da Igualdade

Esse princípio também se configura como valor no sistema jurídico brasileiro. Não é um conceito descritivo, mas propositivo para a realidade, elegendo fatores de comparação entre pessoas ou situações, a partir dos quais se estabelecerá a igualdade.

Reconhecer a igualdade como valor significa apontar para três dimensões, nas quais se coloca em relação com todo o sistema jurídico. Numa primeira

---

<sup>111</sup> O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, p. 45.

<sup>112</sup> IPTU – texto e contexto, p. 115.

<sup>113</sup> CRISTINA MONEREO ATIENZA, *Hacia un concepto de igualdad: La igualdad formal en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*, p. 35.

dimensão, a igualdade é fundamento do conjunto normativo, ou seja, compõe, com outros valores, o núcleo básico e informador de todo o sistema. Em uma segunda dimensão, é orientadora da ordem jurídico-política e sua hermenêutica, tornando ilegítima qualquer tentativa de recepção de normas abstratas ou concretas que não observem a igualdade. Em uma terceira dimensão, é crítica, porque é idônea, junto aos demais valores, para apreciar ou não os fatos, as regras e as condutas, juridicamente, medindo a legitimidade das manifestações no sistema jurídico<sup>114</sup>.

Com vistas ao reconhecimento dessa face prototípica do Princípio da Igualdade, RICARDO LOBO TORRES expõe uma possível distinção entre a igualdade-valor e a igualdade-princípio<sup>115</sup>. A noção da igualdade como “valor”, é a de um conceito de igualdade que se relaciona, interage, com os demais valores: liberdade, justiça e segurança jurídica, com os quais não mantém relação hierárquica, mas harmônica<sup>116</sup>. O conteúdo do valor igualdade, portanto, é vazio, porque são os demais valores que fornecem o seu conteúdo diante das situações de interação entre si. Diríamos, então, que seu conteúdo não é vazio porque ausente: busca-se a igualdade efetivamente considerada; mas vazio porque é situacional – adequa-se de acordo com os demais valores da equação na situação posta.

A realização do valor igualdade, ao contrário do que pode ocorrer com os demais valores, não é polarizado. Isso quer dizer que a desigualdade não significa “não igualdade” ou “ausência de igualdade”, porque pode ser o parâmetro de sua realização: “*tratar desigualmente à medida de sua desigualdade*” é a realização da igualdade, e não a sua não realização. Enquanto valor, a igualdade tributária harmoniza-se com os valores justiça, segurança e liberdade absoluta, compondo esses valores: a insegurança jurídica, para alguns, é desigual; há igualdade se, por ela, é garantida a redistribuição; a liberdade e a chance de liberdade só podem ser garantidas se igualmente<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> ANTONIO ENRIQUE PÉREZ LUÑO, **Dimensiones de la Igualdad**, p. 84.

<sup>115</sup> **Valores...**, *op. cit.*, p. 143 *et seq.*

<sup>116</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES destacaria a isonomia, a legalidade, a universalidade de jurisdição e o contraditório como princípios prototípicos, como identifica o “núcleo constitucional” em: A Isonomia tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, p. 13. Ressaltamos que não discutiremos as classificações, pois interessa-nos, apenas, nessas argumentações, a valoração do Princípio da Igualdade no sistema jurídico.

<sup>117</sup> RICARDO LOBO TORRES, **Valores...**, *op. cit.*, p. 143 *et seq.*

A acepção de igualdade como valor se assemelha à ‘igualdade-postulado’, ou à ‘metanorma’ de HUMBERTO ÁVILA, que a define como aquela que “(...) *direciona a aplicação isonômica de qualquer princípio substancial*”, ou ainda, “(...) *uma norma que estrutura a aplicação de outra, situando-se analiticamente (não axiologicamente) acima dela, para dizer que é válida somente aquela diferenciação, baseada num vínculo fundado e conjugado com a finalidade que legitima seu uso*”. Esse postulado, portanto, orienta e é o critério para a aplicação de outros princípios<sup>118</sup>.

A igualdade como princípio legitima os direitos humanos e os princípios constitucionais, e o próprio ordenamento jurídico. É também vazio<sup>119</sup>, como aqueles todos demais princípios de legitimação – ponderação, razoabilidade, transparência – no sentido de serem princípios de comparação, que buscam seu conteúdo nos princípios que realizam os valores constitucionais. Para HUMBERTO ÁVILA, é um princípio mais pobre em conteúdo e mais amplo na forma, se comparado a outros princípios<sup>120</sup>. É aplicável a qualquer norma, como estabelece expressamente o artigo 5º da Constituição, “*caput*” e §1º, e encontra específica disposição relativa à matéria tributária, como consta do artigo 150, II.

ANTONIO ENRIQUE PÉREZ LUÑO avalia a igualdade na realidade constitucional espanhola e conclui pelo **texto** normativo que expressamente a prevê como valor e princípio, e em interpretação integrada ao Convenio Europeu de Direitos Humanos, como direito fundamental; como **contexto** normativo, influenciando na interpretação e na aplicação das normas; e como **pretexto** normativo, já que muitas demandas nascem pela apelação à igualdade, como artimanha jurídica, promovendo, por vezes interpretações arbitrárias ou forçadas<sup>121</sup>.

É possível afirmar que, na realidade constitucional brasileira, o **texto** normativo também expressamente contempla o valor e o princípio da igualdade, inclusive na sua mais próxima relação com a matéria tributária. Da mesma forma, essa previsão concretiza-se como **contexto** normativo, oferecendo diretrizes para

---

<sup>118</sup> **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. Malheiros: São Paulo, 2009, p.134.

<sup>119</sup> Há, porém, diversas correntes que justificam a forma de preenchimento desse conteúdo, desde o Liberalismo clássico, com duas vertentes, a do formalismo e do igualitarismo, até o liberalismo social, passando pela social-democracia. Sobre o assunto: *ibidem*, p. 236 et seq.

<sup>120</sup> **Teoria da Igualdade Tributária**. p.138.

<sup>121</sup> **Dimensiones de la Igualdad**, p. 98-99.

aplicação, interpretação, e ainda mais, para elaboração normativa. Quanto ao **pretexto**, embora se possa reconhecer, de fato, algum uso abusivo, quando, por exemplo, determinada parte pretende ver afastada uma imposição, alegando situação de desigualdade que não é juridicamente relevante. Mas jamais poderemos, a não ser neste específico sentido, entender como negativo ou exagero, que o Princípio da Igualdade seja pretexto de e para análise de qualquer caso concreto, porque ao designar, a Constituição Federal, a igualdade como valor e como princípio, ela atrai em seu magnetismo constituinte do sistema, o valor-princípio à toda e qualquer situação subsumida ou subsumível ao ordenamento jurídico.

### 2.3.2.3 Igualdade: mandamento e aplicação

O mandamento do Princípio da Igualdade, independente de sua feição ou espécie normativa, apresenta um significado mínimo, que se refere aos contextos nos quais a igualdade é um mandamento.

Esse mandamento destina-se aos legisladores<sup>122</sup>; mas vincula todos os Poderes do Estado<sup>123</sup>; determina a comparação entre sujeitos ou situações, e ordena que, havendo diferenças consideráveis, a lei sobreponha um tratamento diferenciado. Havendo situações irrelevantemente diferentes, ou iguais, a lei disporá do mesmo tratamento. É como destaca MIGUEL ANGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ em sua *tesis de grado*, sobre o direito constitucional espanhol, e que se demonstra perfeitamente aplicável ao brasileiro: “*nuestra Constitución excluye tanto las diferencias como las equiparaciones arbitrarias, refiriéndose esta última a la igualdad que es injusta, cuando los entes comparados existen diferencias que es necesario respetar, dispensando um tratamiento diverso*”.<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> Aponta CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, fundamentando seu posicionamento nas lições de FRANCISCO CAMPOS. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, p. 10.

<sup>123</sup> São os sujeitos da realização da igualdade o Poder Legislativo – que vê sua liberdade de elaboração de normas (de competência, de direitos fundamentais); o Poder Judiciário – que tem a liberdade limitada à análise da comparação (critérios e seleções) proposta pela norma elaborada pelo Poder Legislativo; o Poder Executivo – limitado a estabelecer os detalhes da concretização dos padrões legais, editando instrumentos normativos que facilitem a análise do conteúdo legal. (HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 167 *et seq.*)

<sup>124</sup> **Principio Constitucional de Igualdad Ante la Ley**, p. 322.

Daquela correlação indicada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, entre a igualdade e a legalidade, ou entre a igualdade e sua residência, destacamos que a igualdade pressupõe a legalidade, porque é por meio da legalidade que se realiza a igualdade<sup>125</sup>. HANS KELSEN já indicava na “Teoria Pura do Direito” para a diferença entre a igualdade como mandamento ao legislador e a igualdade enquanto mandamento ao aplicador da lei. E esclarece, MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, relacionando a igualdade como subprincípio do Estado de Direito e do Estado Social, que há **três diferentes formas de aplicação**, pelos mesmos dois destinatários indicados por KELSEN, do Princípio da Igualdade<sup>126</sup>.

A igualdade é **perante a lei** ao determinar que os órgãos de aplicação da lei não façam qualquer distinção que não tenha já sido feita pelo texto legal. É o aspecto do princípio que reivindica a unidade da lei, e historicamente pode ser localizada como a primeira manifestação do princípio da igualdade, porque a partir dele é que a lei se torna aplicável a todos, proibindo-se que qualquer diferença não estabelecida institucionalmente seja aplicada.

A igualdade **na lei** tem como destinatário o próprio legislador, determinando que o conteúdo da lei seja criado estabelecendo direitos igualmente para todos que tenham as mesmas características. O que não se permite, portanto, é a arbitrariedade de uma igualação ou desigualação não justificada.

A igualdade **pela lei**, opondo e complementando o mandamento de igualdade na lei, também destinado ao legislador, estabelece a sua obrigação de corrigir as desigualdades de fato.

*“[N]ão é qualquer distinção entre as situações que autoriza discriminar. Sobre existir alguma diferença importa que esta seja relevante para o *discrímen* que se quer introduzir legislativamente”,* alerta CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO<sup>127</sup>. Daí a identificação dos critérios que justifiquem a discriminação que tornam a situação isonômica.

Os quatro elementos que confirmam a isonomia à medida são, conforme o autor:

---

<sup>125</sup> A Isonomia tributária..., *op.cit.*

<sup>126</sup> **A igualdade e o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Direito Constitucional Brasileiro**, p. 167.

<sup>127</sup> **O conteúdo ...**, *op. cit.*, p. 42.

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, “nelas residentes”, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, “*in concreto*”, “o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público<sup>128</sup>.”

Há que se observar, ainda, que as situações que promovem diferenças ocasionais ou acidentais, não são desigualdades legalmente certas.

Assim, em termos práticos, é possível assumir que a igualdade se estabelece não apenas na relação entre pessoas físicas e jurídicas de direito privado, mas também, por meio da metalinguagem doutrinária, como anunciado por ALIOMAR BALEEIRO e lembrado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, na relação entre as de direito público, mais especificamente, as pessoas constitucionais dos Municípios, Estados e União, para reconhecer que todas elas recebem as competências por meio da Constituição, sem qualquer tipo de intermediação<sup>129</sup>.

#### 2.3.2.4 Igualdade em matéria tributária

Em matéria tributária, a igualdade é mandamento que se vincula especificamente pela expressão do artigo 150, II, da Constituição Federal, e significa que, posto o dever fundamental de pagar impostos<sup>130</sup>; concebido no Estado Fiscal<sup>131</sup>, e ao qual todos se vinculam, a carga tributária deve ser compartilhada e

---

<sup>128</sup> **O conteúdo** ..., *op. cit.*, p. 41.

<sup>129</sup> A Isonomia tributária..., *op.cit.*, p. 14.

<sup>130</sup> O imposto tem por fato gerador uma situação que independe a atividade do Estado, como disciplina o artigo 16, do CTN, mas que denota capacidade contributiva, como impõe o §1º do artigo 145, da CF.

<sup>131</sup> Estado social com reflexos no sistema fiscal, no qual as demandas – que não se restringem apenas àquelas de manutenção do Estado, mas também àquelas com vistas ao atendimento das demandas sociais – são cobertas por impostos - JOSÉ CASALTA NABAIS, **Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal suportável**. v. III, p. 126 *et seq.*

repartida igualmente entre todos os cidadãos, não havendo qualquer tipo de privilégio entre eles<sup>132</sup>.

Com fundamento em KLAUS TIPKE e JOSÉ CASALTA NABAIS, MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA sintetiza os dois aspectos que caracterizam a igualdade em matéria tributária: a generalidade ou universalidade e a uniformidade.

O primeiro deles, a generalidade ou universalidade dos impostos, significa que se aplica a todos, sem qualquer distinção, o dever de pagar impostos, não podendo qualquer um dos cidadãos se eximir dessa obrigação. Do ponto de vista objetivo, impõe que “(...) *todos os cidadãos paguem impostos por todas as manifestações de capacidade contributiva que o legislador delibere tributar*”. Do ponto de vista subjetivo, determina “(...) *a não exclusão de quem quer que seja do cumprimento do dever fundamental de pagar impostos*”<sup>133</sup>. O segundo aspecto, da *uniformidade*, representa que o mesmo critério deve ser utilizado a todos os cidadãos, que são compulsoriamente sujeitos ao pagamento de impostos, e assim se consideram, para além de igualmente tributados, tributados com igualdade<sup>134</sup>.

Entendemos que a uniformidade se estabelece tanto no critério da seleção da matéria sobre a qual recai a tributação, que é denominada de capacidade contributiva, e se limita ao mínimo, pela proteção ao mínimo existencial, e ao máximo, pela vedação ao efeito de confisco, e quanto à mensuração, de quantidade dessa matéria, que se realiza pela progressividade, pela seletividade ou pela não cumulatividade.

A análise da igualdade, portanto, pode ser requerida nas situações em que haja discriminação entre contribuintes quando não deveria haver, ou quando não haja, em devendo haver, seja por motivos fiscais, extrafiscais, financeiro, políticos, conjunturais ou permanentes, resultando na imposição ou não imposição indevida, ou na valoração da imposição em quantidade indevida para mais ou para menos.

---

<sup>132</sup> Destaca-se que todos devem pagar taxas, sem benefícios, mas quando do uso efetivo ou potencial do correspondente serviço ou pela provocação do exercício da atividade de polícia. Da mesma maneira, apenas os relacionados à atuação estatal correspondente às contribuições de melhoria. Assim a uniformidade também atinge taxas e contribuições de melhoria, mas não a generalidade entre todos, senão entre aqueles que se relacionam à prestação em questão.

<sup>133</sup> **A igualdade** ..., *op. cit.*, p. 224.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 225.



Sua função tanto é de garantir que a discriminação jurídica ou a desigualdade de tratamento tenha uma justificativa objetiva e razoável, como de garantir que qualquer uma dessas discriminações não ocorra no sentido de promover privilégios e arbitrariedades.

Havendo discriminação constitucionalmente permitida, o imposto resulta em uma das quatro hipóteses: 1. o dever de pagar mais ou 2. menos tributo, ou ainda, de 3. pagar quando outros não devam, ou 4. não pagar quando devam os demais.

O resultado da aplicação desses elementos poderá ser o de pagamento a maior ou a menor (1 e 2), quando existe uma relação jurídica, porque existe o objeto da relação, envolvendo sujeito ativo e passivo, colocando-se em questão apenas a quantificação obrigacional. Se o que se coloca em questão é o objeto da relação, a sua existência ou não existência, ou seja, o dever de pagar ou não pagar (3 e 4), é possível que sequer exista a relação jurídica, porque não existirá o objeto da relação.

Nesse sentido, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES distingue a primeira situação, a do pagamento maior ou menor – dever de entregar (1) mais ou (2) menos – como hipótese veiculada no âmbito do critério quantitativo da endonorma tributária<sup>135</sup>. Assim, o artifício técnico-legislativo que concretiza o tratamento diferenciado é o critério quantitativo (entregar mais ou entregar menos valor). Já o elemento da discriminação que implica na configuração de um critério quantitativo diferente, pode se hospedar em qualquer um dos demais critérios da Regra-Matriz: material, temporal, espacial ou pessoal.

Na segunda situação, de dever (3) ou não (4) entregar dinheiro ao Estado, entende que o artifício técnico-legislativo que deflagra a discriminação pode estar alojado em qualquer um dos critérios da Regra-Matriz. Em se tratando dos critérios da hipótese, a discriminação afeta a validade do critério, impedindo a incidência da norma. Isso ocorre pela descaracterização do fato. Os elementos de discriminação podem estar nos critérios material, temporal, espacial ou pessoal, novamente não servindo o critério quantitativo como elemento discriminante, embora possa veicular a discriminação, esvaziando, neste caso, o objeto da prestação.

---

<sup>135</sup> **Isonomia na norma tributária**, p. 48 *et seq.* Sobre a teoria da norma, justificando tal aproximação, ver item 2.4, p. 93. Sobre o critério quantitativo, item 3.1.6, p. 151.

Sua conclusão, a partir do método de análise sugerido por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, resulta numa sugestão de método de aferição, a nível normativo, da adequação da discriminação que pretenda realizar o Princípio da Igualdade. Este método é composto pelas seguintes etapas: 1. Dissecar os cinco critérios da Regra-Matriz de incidência tributária; 2. Identificar o elemento de discriminação utilizado; 3. Verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida; 4. Investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

Para **alcançar a igualdade são necessários ainda outros elementos de parametrização, ou, conceitos**. Para VALDÉS COSTA, são os conceitos: o da Capacidade Contributiva e o da Progressividade.<sup>136</sup> É, como afirma SAINZ DE BUJANDA, *“la expresión lógica del valor justicia”, “el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás”*<sup>137</sup>, em nosso caso: capacidade contributiva, progressividade, vedação ao efeito de confisco, proteção ao mínimo existencial, que analisamos a seguir.

### 2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

#### 2.3.3.1 Introdução

O princípio da Capacidade contributiva configura uma abertura pelos direitos fundamentais de um ‘espaço jurídico’ para que sobre ele possa incidir a tributação, que se limita pelos princípios da liberdade e dos direitos de propriedade e à profissão, previstos no art. 5º, incisos XIII, XXII, XXIII, XXX e nos arts. 150, 151 e 152, da CF<sup>138</sup>.

Embora trate-se de um princípio que serve como medida para o Princípio da Igualdade, a Capacidade Contributiva à ele não se restringe, porque atua como realização da Igualdade e como *“proteção do contribuinte contra os gravames que,*

---

<sup>136</sup> **Instituciones de Derecho Tributario**, p. IX.

<sup>137</sup> Destacado por M<sup>a</sup> TERESA MATA SIERRA, ao explicitar o valor igualdade na interpretação do sistema jurídico espanhol advindo com a Constituição de 1978 – **El principio...op.cit.**, p. 66.

<sup>138</sup> ARGOS GREGÓRIO, **Capacidade...op.cit.**, p. 119 e 120.

por sua dimensão econômica, venham a obstar o exercício dos direitos e garantias fundamentais insertos na Constituição”.<sup>139</sup> É, ainda, um princípio constitucional tributário que baliza os demais – “*cuida[ndo] da unidade do ordenamento jurídico tributário*”<sup>140</sup>.

É no critério material e na base de cálculo da norma tributária que esse primado manifesta-se<sup>141</sup>; e assim, a Capacidade Contributiva confirma ao imposto sua natureza fiscal, de arrecadação para financiamento das atividades do Estado. Doutro lado, um “*tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva*”, de maneira que “*se a base de cálculo de um determinado tributo é justificável com ponderações de capacidade contributiva, tal tributo tem finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais*”<sup>142</sup>.

### 2.3.3.2 Definição, limites e conteúdo

Embora o legislador constitucional tenha utilizado a expressão “capacidade econômica” para referir-se à parcela de riqueza individual passível de tributação, não é verdadeiro que seja a totalidade da riqueza, ou, da situação econômica do indivíduo que constitua o critério para aferir a habilidade para o pagamento de tributos.

É que a capacidade econômica, extraída da globalidade da situação econômica, não se confunde com a capacidade contributiva, como esclarece FRANCESCO MOSCHETTI: “*Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigências económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución*”<sup>143</sup>.

Apesar da expressão utilizada pelo legislador constitucional, capacidade econômica – apresentar sinal de riqueza – a capacidade contributiva significa, a disponibilidade que este sinal de riqueza apresenta para além do suprimento das

---

<sup>139</sup> MARCELO SALDANHA ROHENKOHL, **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)**. p. 187.

<sup>140</sup> KLAUS TIPKE, **Justiça...op.cit.**, p. 32.

<sup>141</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso ...op.cit.**, p. 349.

<sup>142</sup> DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça...op.cit.**, p. 64.

<sup>143</sup> **El principio ...op.cit.**, p. 277.

necessidades essenciais, atraindo a limitação imposta pelo mínimo existencial, e aquém daquilo que configura o excesso desproporcional da imposição, limitando, noutra vertente, o efeito confiscatório. A proteção ao mínimo existencial e a vedação ao efeito de confisco são, portanto, as indicações dos limites quantitativos impostos ao quantum que se define como capacidade contributiva.

Há ainda as limitações constitucionais qualitativas: a proibição de desigualdade por via de discriminações ou de privilégios odiosos; e as imunidades. A proibição de discriminação odiosas “*serão tantas quanto forem os direitos humanos suscetíveis de ofensa pela tributação*”, mas, destaca RICARDO LOBO TORRES, como sendo as mais combatidas, aquelas ligadas a: raça ou cor; religião; sexo; profissão; ideologia; domicílio; situação do bem; nacionalidade de coisas ou pessoas<sup>144</sup>. A proibição de privilégios odiosos impede, ainda que reste capacidade contributiva subjacente, que haja “*discriminação contra o contribuinte por ele (privilégio) não favorecido, pelo fato de que este certamente arcará com a obrigação da qual se imiscuiu o privilegiado*”<sup>145</sup>.

Em síntese sobre o posicionamento de diversos juristas brasileiros, tal como GERALDO ATALIBA, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, REGINA HELENA COSTA, PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, dentre outros festejados e inesquecíveis juristas, MARCELO SALDANHA ROHENKOHL indica para um conteúdo e conceito do Princípio da Capacidade Contributiva que se assenta nos seguintes pontos:

(a) Determina a graduação da tributação (geral ou apenas via impostos) segundo a capacidade de contribuir do sujeito passivo; (b) Impõe que os fatos sobre os quais incidem os tributos (ou impostos) sejam reveladores de capacidade econômica; (c) É critério para a realização do princípio da igualdade tributária; (d) Começa somente a partir que satisfeitas as necessidades que conformam o mínimo vital do indivíduo; (e) Tem como limite o confisco do patrimônio do contribuinte, entendido como aquela tributação excessiva, que atenta do direito fundamental à propriedade, impedindo, ademais, a potencialidade de geração de riqueza<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> ARGOS GREGÓRIO, **Capacidade Contributiva**. p.140-141, nota 271.

<sup>145</sup> São exemplos a vedação dos privilégios em função de profissões; em relação à unidade geográfica da tributação federal; renda e obrigações de dívida pública dos Estados; remuneração e proventos dos agentes públicos; comércio interestadual e intermunicipal. (*Ibidem*, p.142-143)

<sup>146</sup> **O princípio...***op.cit.*, p. 164.

Para MARCIANO SEABRA DE GODOI a capacidade contributiva admitida por ADAM SMITH se vinculava à **teoria do benefício e da equivalência**, justificando a diferença da imposição tributária na presunção de que quem tem mais renda ou patrimônio recebe maior benefício do Estado. Mas prevalece, na justificação do princípio, a **teoria do sacrifício**, pela qual os contribuintes devem estar sujeitos ao mesmo ônus. Assim, se dois contribuintes pagam “x” como imposto, mas recebem “10.000” e “100.000”, verifica-se que o sacrifício entre eles não foi igual, já que “x” representou ao primeiro contribuinte um número muito maior de utilidades que deixaram de ser realizadas que aquelas que deixaram de ser realizadas pelo segundo contribuinte<sup>147</sup>. Destaca também que na teoria do sacrifício, o rico, ainda que desembolsando um montante maior que o pobre, realizará a igualdade porque seu sacrifício será equivalente àquele realizado pelo pobre. Neste sentido alerta que a adequada exegese do princípio não reside na desigualdade do tratamento entre os indivíduos das situações econômicas postas, mas sim na igualdade que é imposta pela teoria do sacrifício igual.

A capacidade contributiva informa o tributo não-vinculado:

Se o imposto envolve o recolhimento, pelo Estado, de uma parte da riqueza privada, não é cabível sua utilização quer para destruir e extinguir essa riqueza quer para pretender exigir parte da riqueza onde riqueza não há. E, se todos são (e, não, devem-ser – trata-se de norma de segundo grau) iguais perante o Direito, a tributação há de exercer-se de molde a respeitar as igualdades e as desigualdades reais<sup>148</sup>.

Para RICARDO LOBO TORRES, o conceito de capacidade contributiva também realiza o **valor solidariedade**, que é uma das ideias básicas do Direito. É sobre esse fundamento, possível a partir da reaproximação do direito com a ética, que se justifica a incidência desigual da carga tributária<sup>149</sup>; afetando mais aqueles que possuem maiores riquezas, e não incidindo sobre aqueles que estão aquém do

---

<sup>147</sup> **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. p. 189. Uma das críticas importantes conduzidas a partir da teoria do sacrifício é aquela desenvolvida por THOMAS NAGEL e LIAM MURPHY, ao indicarem que o pressuposto da teoria é que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa, e ao mesmo tempo, não faria sentido pensar na justiça tributária e ignorar a justiça dos gastos governamentais – **O mito da propriedade**, p. 43.

<sup>148</sup> MARÇAL JUSTEN FILHO, **Imposto...op.cit.**, p. 54-55.

<sup>149</sup> E com relação à solidariedade como princípio, afirma ser possível com relação às contribuições especiais e não com relação às taxas e aos impostos – RICARDO LOBO TORRES, **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, p. 89.

mínimo à sobrevivência. É pela justificação do valor solidariedade que se vincula o dever fundamental de pagar tributos, um dos poucos advindos do Estado Liberal: prestar serviço militar, compor júri e servir à justiça eleitoral<sup>150</sup>. A Capacidade Contributiva é então *“la capacidad económica cualificada por un deber de solidaridad, es decir, por un deber orientado y caracterizado por un prevalente interés colectivo”*, e assim, *“no se puede considerar la riqueza del individuo separadamente de las exigências colectivas”*<sup>151</sup>.

FRANCESCO MOSCHETTI ensina que os fatos com os quais a ciência econômica concorda em atribuir caráter de índice da capacidade contributiva são: *“la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de loteria, etc.), los incrementos de valor del patrimonio”*. Cada um desses fatos indica uma parcela da situação econômica, e, considerados todos os fatos, ter-se-á a situação econômica global do indivíduo<sup>152</sup>. Esse seria, portanto, em sua acepção, o melhor índice para a conferência da capacidade contributiva, porque neles se identificariam os fatos econômicos que importam em riqueza, e deles, todos signos presuntivos de riqueza.

A distinção entre tributos diretos e indiretos, contudo, aponta para a renda, o patrimônio e o consumo, como pressupostos da Capacidade Contributiva, mas, como alerta Moschetti, *“el concepto de capacidad contributiva se identifica con el de renta o el de patrimonio, cuando, em realidade, incluso estos últimos son solamente manifestaciones parciales, e incluso imperfectas, de aquélla (situación económica global)”*. A Capacidade Contributiva depende da capacidade econômica, mas com ela não se confunde. A partir da capacidade econômica, o legislador, em atividade valorativa (de juízo de valor), baseado em nos ideais políticos e sociais, pressupõe a idoneidade para contribuir com os gastos públicos<sup>153</sup>.

RAMÓN VALDÉS COSTA entende que a aplicação desse princípio é possível pelo estabelecimento do imposto ou da taxa e sua imputação aos sujeitos passivos – que têm como exemplo os mínimos não tributáveis, prestações gratuitas; ou mediante a quantificação da obrigação do imposto. A lógica desse conceito,

---

<sup>150</sup> *Ibidem*, p. 584; 182.

<sup>151</sup> **El Principio** ...*op.cit.*, p. 279.

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 260.

<sup>153</sup> *Ibidem*, p.261.

portanto, é que a Igualdade só é alcançável se considerar-se as possibilidades dos contribuintes. O elemento objetivo da Capacidade Contributiva é a quantidade de riqueza, o subjetivo, é a sua relação com a pessoa do contribuinte<sup>154</sup>.

A Capacidade Contributiva Absoluta, também denominada objetiva, nas palavras de REGINA HELENA COSTA, “*refere-se (...), à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos (...) apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.*” A Capacidade Contributiva Relativa, ou Subjetiva, “*opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos*”, porque “*a apuração do quantum do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo*”<sup>155</sup>.

Última e não menos importante consideração sobre essa delimitação ao signo é que Capacidade Contributiva não é sinônimo de renda, mas “*una aptitud global revelada por algunos índices parciales que, em cuanto tales, son todos manifestaciones directas de uma certa disponibilidad económica global*”. Assim, no caso do IPTU, por exemplo, a Capacidade Contributiva é aferida pelo próprio imóvel, pois a propriedade nas suas características, localização, uso *etc.*, é o signo de riqueza escolhido pelo legislador para conferência da aptidão para o dever de pagar impostos<sup>156</sup>.

### 2.3.3.3 Capacidade Contributiva como Princípio

A partir do aspecto da uniformidade do Princípio da Igualdade, determina-se que todos os cidadãos obrigados ao pagamento do imposto sejam tributados a partir de um único critério: a Capacidade Contributiva. Já pelo aspecto da generalidade, têm-se como conteúdo nesse Princípio, a exigência de que todos os cidadãos paguem pela manifestação desse critério, pela de capacidade para pagar o imposto,

---

<sup>154</sup> RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones...op.cit.*, p. 447.

<sup>155</sup> **Princípio da Capacidade Contributiva.** p.26; 29. Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, porém, a Capacidade Contributiva classifica-se em Absoluta, Relativa E Subjetiva. Neste Sentido, **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. XXXVI.

<sup>156</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.134. RAMÓN VALDÉS COSTA, *Instituciones...op.cit.*, p. 447.

e de que todos os cidadãos paguem por todas estas manifestações que tenham sido indicadas como hipótese de incidência tributária<sup>157</sup>.

A fruição do Princípio da Igualdade, portanto, é evidente, justificando que se refira à capacidade contributiva como medida ou critério da igualdade, como reconhece, em parte, ALBERTO XAVIER, lembrado por ARGOS GREGÓRIO, ao indicar que a Capacidade Contributiva é, em verdade, ao seu ver, uma regra não autônoma, um mero desdobramento do Princípio da Igualdade<sup>158</sup>.

RAMÓN VALDÉS COSTA, como expusemos na introdução deste item, trata a Capacidade Contributiva como princípio, mas também como conceito para aplicação do Princípio da Igualdade. Afirma que esse conceito responde ao Princípio da Igualdade perante a lei, e está “perdendo terreno” para outros interesses constitucionais, como da melhor organização econômica e social, que se assemelham ao papel da tributação, que é relativo à distribuição equitativa da riqueza e fator que contribui para a aceleração do desenvolvimento econômico. Para ele, a busca do Estado deve ser pelo bem-estar geral, cabendo-lhe harmonizar este princípio com essa busca que é característica da organização política contemporânea<sup>159</sup>.

MARCIANO SEABRA DE GODOI, de maneira semelhante, retrata o Princípio da Capacidade Contributiva como subprincípio operador do Princípio ao qual se subordina, que é o da Igualdade, e dessa maneira afasta uma ‘aparente antinomia’ entre o Princípio da Capacidade Contributiva e a extrafiscalidade.<sup>160</sup>

Trata-se de “um autêntico princípio”, como afirma REGINA HELENA COSTA, que identifica a Capacidade Contributiva como:

“regra geral e abrangente que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos”.<sup>161</sup>

---

<sup>157</sup> MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, **A igualdade...op.cit.**, p. 230.

<sup>158</sup> **A Capacidade...op.cit.**, p. 104.

<sup>159</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**, p.460.

<sup>160</sup> **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. p.192.

<sup>161</sup> **Princípio...op.cit.**, p. 32.



Assim, nota-se que mesmo para os autores que não consideram a capacidade contributiva um princípio, o que se destaca é a força que este instituto exerce sobre as demais normas, no sentido da limitação do direito do indivíduo sobre a riqueza possuída, quanto do poder de imposição sobre este determinado montante, e de valor além ou aquém sobre ele.

#### 2.3.4 Princípio da Progressividade

A Constituição de 1988 expressamente dispõe, sobre a *graduação* do imposto conforme a capacidade econômica do contribuinte (no §1º, do art. 145), e em alguns dispositivos específicos (relativamente ao IPTU, no art. 156, §1º, inciso I; art. 182, §4º, II; ao IR, no art. 153, §2º, I; e ao ITR, no art. 153, §4º, I), a graduação desta capacidade pelo critério da Progressividade.

A “graduação” determinada pelo constituinte “*indica modulação, segundo alguma escala que permita tributar mais alguém e menos outro alguém*”. Embora graduação não seja sinônimo de progressão, a adoção da progressividade é indicada pela ciência das finanças como o melhor critério para se auferir igualdade entre cidadão que detém diferentes capacidades para contribuir<sup>162</sup>.

A progressividade tributária estabelece que, a partir de um parâmetro de comparação relativamente à riqueza tributável dos cidadãos, haja aumento em razão mais proporcional, em razão progressiva, de acordo com o aumento da riqueza fornecida como elemento de base para cálculo do imposto. Regina Helena Costa afirma que “[u]m imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada”.<sup>163</sup>

Ramón Valdés Costa<sup>164</sup> localiza os procedimentos de progressividade como subsumidos à capacidade contributiva, conceito relativo ao Princípio da Igualdade. Para o autor, existem dois tipos de progressividade – por escalas e por classes. A progressividade por escalas divide em frações os montantes de riqueza, sendo aplicável a cada uma destas frações uma alíquota determinada que progride até o

---

<sup>162</sup> FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. p. 258-259.

<sup>163</sup> **Princípio...op.cit.**, p. 73.

<sup>164</sup> **Instituciones...op.cit.**, p. 460.

ponto em que se torna proporcional. Mas essa forma de progressividade deve estabelecer muitas frações e muitas alíquotas, para evitar que haja muita diferença entre as alíquotas limítrofes. Já a progressividade por classes considera a totalidade do montante tributável, e não cada uma de suas escalas. Assim, a alíquota aplicável é sobre o montante integral e não progressivamente sobre cada parcela escalonada.

Analisando os princípios tributários no plano internacional, VICTOR UCKMAR reconhece que não são todos os Estados que indicam a progressividade como forma de aplicação da Capacidade Contributiva, pela teoria do sacrifício, que é, nestes casos, vista como uma extensão ou um conteúdo do Princípio da Igualdade<sup>165</sup>. Trata-se, portanto, de uma técnica que decorre da exigência do Princípio da Capacidade Contributiva, e por consequência, do Princípio da Igualdade, porque é pela aplicação das alíquotas progressivas que os desiguais são efetivamente desiguais e os iguais, iguais.<sup>166</sup>

A técnica da progressividade fundamenta-se no conceito da equidade horizontal e da equidade vertical. Conforme JOSÉ MAURÍCIO CONTI, a equidade horizontal, entendida como “*a tributação dos indivíduos que estejam na mesma posição em termos de capacidade contributiva*”, é a que se alcança pela aplicação de um tributo proporcional à capacidade econômica, de maneira que pessoas com capacidade econômica igual pagam o mesmo tributo. A equidade vertical, “*visa estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre contribuintes com capacidades econômicas diferentes*”, assim, pode utilizar uma das três técnicas de distinção entre essas capacidades econômicas: regressividade, proporcionalidade ou progressividade.<sup>167</sup>

A regressividade é marcada pela redução da contribuição do cidadão ao Estado, à medida em que aumente a sua capacidade econômica. A proporcionalidade refere-se à constância do pagamento de impostos conforme o aumento da capacidade econômica. A progressividade indica que ao aumento da capacidade econômica se responde pelo aumento mais que proporcional, ou simplesmente maior, do valor relativo ao dever de contribuir.

---

<sup>165</sup> **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 80.

<sup>166</sup> REGINA HELENA COSTA, **Princípio...op.cit.**, p. 73.

<sup>167</sup> JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, p. 73 e 74.

A adoção da progressividade como técnica de conferência dos valores devidos a título de imposto decorre de uma das vertentes da teoria do sacrifício, segundo a qual todas as pessoas têm o dever de contribuir com os valores necessários ao funcionamento do Estado.

A teoria do sacrifício marginal, desenvolvida por RICHARD MUSGRAVE, na explicação de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, considera que é somente a partir de um determinado montante de renda auferida pelo indivíduo que se pode instituir o dever da contribuição, mínimo existencial. “*A receita tributária seria obtida por meio da retirada dos recursos a partir dos indivíduos de maior renda até que seja obtido o montante necessário*”, desta maneira dar-se-ia o igual sacrifício. A teoria do sacrifício equivalente indica que, conforme ocorre a perda da utilidade da renda, maior conforme maior seja a renda, maior deve ser o valor devido como imposto. A teoria do sacrifício proporcional, “[o] imposto é dividido entre dois contribuintes de forma que a razão, ou a proporção, entre a perda da utilidade total e o nível da utilidade total anterior ao imposto seja idêntica para (todos)”. Se a curva da utilidade marginal for constante, a tributação é proporcional. Se é decrescente, como se admite ser, ou seja, há perda da utilidade marginal da renda conforme se distancia do mínimo existencial, então a tributação é progressiva.<sup>168</sup>

Assim, a técnica da proporcionalidade só faz sentido se se considerar que a utilidade da renda disponível permanece sempre a mesma, enquanto a da progressividade só é a mais igualitária se houver redução da utilidade marginal da renda conforme seu aumento. Como há redução da utilidade marginal da renda conforme seu aumento, embora não se tenha certeza sobre a real medida (taxa) desta redução, a repartição proporcional significa desigualdade de sacrifícios não constitucionalmente justificada entre os contribuintes.

Destacamos, ainda, que, como lembra ESTEVÃO HORVATH sobre a fala que já anteriormente apreciamos do mestre Souto, “*a isonomia, em certo sentido é a Constituição Federal de 1988*”, que introduz seu argumento de que a proporcionalidade ou a graduação que se induz pela proibição da distinção entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e pela obrigatoriedade de que a contribuição seja à medida das possibilidades, é a proporcionalidade pela

---

<sup>168</sup> **Princípios...op.cit.**, p. 82 et seq.

progressividade, já que “*exige maior sacrifício daquele que possui maior capacidade de pagamento*”<sup>169</sup>.

Fundamentado na análise de RICHARD MUSGRAVE, MARCIANO SEABRA DE GODOI aponta um relevante aspecto sobre as conclusões à teoria da igualdade de sacrifícios, que reproduzimos:

“O caso do sacrifício proporcional é mais difícil. Sente-se uma certa tentação em concluir que a estrutura das taxas deve ser progressiva, desde que a utilidade marginal da renda decline. Se a utilidade marginal for constante, o igual sacrifício proporcional deixa clara a necessidade de uma taxa proporcional de impostos. Se a curva agora inclinar-se para baixo, enquanto os pagamentos de impostos permanecem inalterados, haverá a impressão de que o contribuinte de alta renda cederá uma fração menos de sua utilidade total do que o contribuinte de baixa renda. Assim, uma curva de taxas progressivas parece fazer-se necessária. Mas, como o demonstram Cohen-Stuart e Edgeworth, tal conclusão não é válida. *A mera condição de uma curva decrescente da utilidade marginal da renda nem sempre leva à progressão (...) Já que a intuição pouco nos diz a respeito da taxa à qual a utilidade marginal da renda decresce, não podemos supor que o igual sacrifício marginal deve solicitar progressão no caso típico. Certamente não há razão para supormos que isso deve sempre ocorrer*”.<sup>170</sup>

A indicação de MUSGRAVE é, então, no sentido de que se a utilidade da renda marginal declina, somos levados a concluir pela progressividade. Até aí, nenhum problema, portanto. Mas, suponha-se que a utilidade da renda marginal permaneça constante, ou seja, conforme aumente a renda do indivíduo e a utilidade permaneça crescendo proporcionalmente e não caindo progressivamente, a técnica para conferência da igualdade não será mais a progressividade.

A conclusão apresentada por MARCIANO SEABRA DE GODOI é, então, a de que existe um consenso sobre a progressividade, em especial porque não é possível conferir a taxa que subjetivamente representaria o decréscimo da utilidade marginal:

---

<sup>169</sup> **O princípio...op.cit.**, p. 77.

<sup>170</sup> **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** p.217.

“O que há é um consenso de que a renda é amealhada segundo uma curva decrescente de utilidade marginal, e que tal fato desclassifica a capitação e tende a levar à progressividade, mas não necessariamente, pois é impraticável a comparação intersubjetiva das curvas de utilidade, e não se sabe também a taxa em que a utilidade marginal decresce em cada faixa de uma mesma renda”<sup>171</sup>

Algumas críticas podem ser conduzidas contra o argumento da progressividade, por discordância com a perspectiva do Estado Social que justifica a busca pela igualdade mediante redistribuição de riqueza, ou por discordância com o resultado da aplicação dessa técnica que, para muitos, não gera redistribuição qualquer, e desestimula a busca por maiores rendas.

De um lado, há que se observar que, como indicado por ELIANE LAMARCA SIMÕES PERES, a progressividade não é uma realidade porque as pessoas com menor capacidade econômica não têm meios para escapar da carga tributária, enquanto pessoas com maior capacidade econômica têm meios para desviar da incidência tributária, e inclusive pelos meios lícitos das isenções, não-incidências, deduções *etc.*<sup>172</sup>. De maneira que, não é possível afirmar que a progressividade seja efetiva, mas, ao contrário, pela matriz de tributação eleita, fazendo incidir impostos com maior intensidade por meio de tributos indiretos, pouco se confere sobre a capacidade contributiva, dada a distorção dos itens essenciais na taxação da seletividade, por exemplo.

Doutro lado, embora estudos como os de SLEMROD e KOPCZUK, referidos por THOMAS NAGEL e LIAM MURPHY, indiquem que o acréscimo de tributo sobre mais uma hora trabalhada não influencie na tomada de decisão por trabalhar efetivamente esta hora ou não, e a maioria das pessoas optam, segundo o estudo, por trabalhar esta hora a mais)<sup>173</sup>, o que se tem a acrescentar é que efetivamente a progressividade não é o melhor mecanismo de redistribuição de riqueza para o alcance da igualdade substantiva.

Alguns estudos indicados por LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL, bem como aquele realizado por THOMAS PIKETTY e JOSEPH STIGLITZ, indicam para o fato de que a otimização tributária e a justiça social têm melhor alcance a partir da

---

<sup>171</sup> *Ibidem*, p.218.

<sup>172</sup> Afastando, assim, a teoria compensatória especial de SELIGMAN, que entende que o imposto de renda compensaria os impostos sobre o consumo. **Justiça fiscal...op.cit.**, p. 92; 104.

<sup>173</sup> **O mito da propriedade**, p. 188.

congregação de duas medidas, ao menos: renda básica universal somada a alíquotas mais baixas e bem distribuídas dentre as diferentes camadas de renda.<sup>174</sup> Mas a análise de tais estudos levam à conclusão de que existe uma técnica melhor que o da progressividade para se alcançar a Igualdade mediante otimização da tributação e da justiça social. A análise desses estudos não leva a conclusão de que, dentre as técnicas existentes, a da progressividade não seja a melhor.

Destacamos que no Brasil o Estado Democrático de Direito fundamenta-se no Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, que se realiza mediante o estabelecimento da igualdade substantiva entre todos os cidadãos e cidadãs. É legítimo que essas escolhas realizadas pela figura simbólica do constituinte originário sejam questionadas no sentido de uma eventual reforma do sistema jurídico que só ocorreria, dada a natureza de cláusula pétrea desses dispositivos, por uma nova Constituição.

Mas, dado que a otimização possível se realiza pela técnica adotada, ou, sendo a progressividade a melhor alternativa, por hora, para o alcance desses objetivos constitucionais, é essa a técnica que deve ser adota, até que outra forma de realização institucional, melhor que esta – que redistribua mais igualitariamente a carga tributária, conduzindo a que paguem mais aqueles que mais condições tenham para contribuir, e menos aqueles que menores condições tenham para contribuir – seja viável e legal.

Em sendo a isonomia substantiva à Constituição de 1988, não há caminho constitucional fora desse.

### 2.3.5 Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco

#### 2.3.5.1 Introdução

O Princípio do Não-Confisco Tributário é norma de colisão, ou seja, aplicada nos casos em que há conflito entre a norma tributária e algum direito protegido

---

<sup>174</sup> Trata-se dos estudos referenciados por LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL na obra “O mito da propriedade”; estudos conduzidos por THOMAS PIKETTY com resultados apresentados nas obras “O capital no século XXI” e “Capital e Ideologia”; e por JOSEPH STIGLITZ em “O preço da desigualdade” e sobre crítica à redução estadunidense da progressividade de alíquotas sobre a renda a partir da década de 1980, referidos por MURPHY e NAGEL - *Ibidem*.

constitucionalmente, no sentido de impedir ou permitir que a exação ocorra. Impedir quando a incidência tributária caracterizar efeito confiscador, e permitir quando mesmo incidindo o tributo não se produza o efeito de confisco sobre os direitos em questão.

Esse conceito apresenta algum grau de indeterminação nos termos<sup>175</sup>; mas apresenta um objetivo certo, que é o de limitar o aspecto quantitativo da exigência tributária. Localizando sua discussão no critério quantitativo da Regra-Matriz de Incidência Tributária<sup>176</sup>.

#### 2.3.5.2 Conceito de Confisco e Efeito de Confisco

Localizado, portanto, no critério quantitativo do consequente normativo, o efeito de confisco é definido por FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, em sentido estrito, como o uso legítimo do competência estatal para instituição e arrecadação de tributos, que é qualitativamente destrutivos, são abusivos, ou constituem desvios de poder. Em sentido amplo, o confisco abrange mais que o abuso do poder de tributar, mas toda a tributação inconstitucional, toda criação de tributo em desacordo com o artigo 3º do CTN, toda materialidade que desatenda às normas gerais do direito tributário aplicáveis ou em desarmonia com a hipótese de incidência. O que ocorre, por exemplo, com os tributos instituídos por atos ilegais, taxas que não decorram de atuação estatal, contribuição de melhoria instituída contra o sujeito passivo que não se beneficiou por obra pública, etc. Este sentido amplo atribuído à expressão do legislador, efeito de confisco, deixa de ter meramente efeito de confisco, passando a ser efetivamente uma tributação confiscatória<sup>177</sup>.

Portanto, a violação representa um exagero, seja no abuso da fixação quantitativa, seja na violação qualitativa da exação<sup>178</sup>; hipótese esta quando a ocorrência do efeito de confisco se dá por via de consequência<sup>179</sup>.

---

<sup>175</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**, p. 338; JOSÉ ROBERTO VIEIRA; MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-Americano*, p. 336.

<sup>176</sup> ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...***op.cit.*, p.38-39.

<sup>177</sup> **O princípio...***op.cit.*, p.101 e 102.

<sup>178</sup> *Ibidem*, p. 103

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI entende que “[n]a *conceituação de confisco, em si, entendemos relevante frisar seu caráter de penalidade. Justamente isto o diferencia do tributo. (...) Confisco é medida punitiva, de ordem penal ou administrativa.*” E mais adiante conclui que o tributo:

não pode, de per si, constituir confisco. O que pode ocorrer é que o tributo, por excessivo, produza efeitos equivalentes ao desapoderamento dos bens ou renda do contribuinte: tratar-se-á, então, de tributo com *efeito confiscatório*, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>180</sup>.

REGINA HELENA COSTA afirma que “o *confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente*” (sic). Em razão da previsão expressa no artigo 3º, do CTN, de que nenhum tributo possa constituir sanção por ato ilícito, “*lógica a conclusão, segundo a qual não pode ele (o tributo) ser utilizado com efeito confiscatório*”. O tributo passa a ser confiscador, portanto, “*quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada*”<sup>181</sup>.

É semelhante ao argumento apresentado por ESTEVÃO HORVATH sobre o assunto. Para ele, a limitação imposta pela vedação ao efeito de confisco, sobre o qual diz respeito o inciso IV, do artigo 150, da CF, é referente aos tributos e não à penalidade imposta pelo descumprimento do dever de pagá-los. Portanto, fica afastada a possibilidade da aplicação do referido princípio contra multas, por exemplo, afinal “*tributo não é multa*”.

Não significa que não exista a vedação ao confisco fora da tributação. A proteção ao direito de propriedade, genericamente considerado, por si mesmo veda o confisco cona multa sancionatória que tem como fim:

a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém<sup>182</sup>.

---

<sup>179</sup> KARINA PAWLOWSKY, **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, p. 64 e 65.

<sup>180</sup> **Proibição...op.cit.**, p. 20

<sup>181</sup> **Princípio...op.cit.**, p. 75.

<sup>182</sup> **O princípio...op.cit.**, p. 114-116.



Porém, a vedação do confisco – aqui confisco na acepção penal<sup>183</sup> – fora da seara tributária, é regida pelos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, constantes do inciso LIV, do artigo 5º, da CF, e não pelo inciso IV, do artigo 150<sup>184</sup>.

Outro elemento que caracteriza o empoderamento do Estado sobre a propriedade do particular, ou, o confisco, no caso de tipo penal, é aquele indicado por GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA: *“este apoderamento se realiza sin compensación alguna para el dueño”*<sup>185</sup>. Com fundamento na doutrina da MIGUEL MARIENHOFF, destaca, porém, que o confisco *“abarca todos los bienes de una persona”*. Mas em se tratando de bens específicos, individualmente considerados, *“no será confiscación sino alguna outra figura, como el decomiso”*, tal como a pena de perdimento<sup>186</sup>.

Mas não é somente o confisco com finalidade penal admitido no direito. Afirma, ese autor, que em um sentido mais amplo, é possível admitir como confisco *“la ablación patrimonial (sea total o parcial) sin compensación, pero se admiten las diferencias según los fines perseguidos y el ámbito jurídico dentro del cual se desenvuelve”*.<sup>187</sup>

Portanto, ocorrendo sem qualquer tipo de compensação ao proprietário, por seus bens, considerados em sua totalidade ou individualmente considerados, o confisco pode ou não ter natureza sancionadora. Fazem, assim, uso deste instituto as diversas áreas do direito, como o penal, por excelência, mas também o civil, o administrativo *etc.*

Essa multiplicidade de formas de manifestação do confisco é definida como possíveis “instituições”. Mas o que a norma pretende é evitar o efeito confiscador. Assim, enquanto efeito jurídico, o que se proíbe é *“cualquier tipo de medida, sancionatória o no, que ocasione una situación patrimonial tal al sujeto passivo de dicha medida, similar a la que resultaria de aplicarle una medida confiscatoria em sentido estricto, la confiscación institución”*<sup>188</sup>. Adverte que, no contexto tributário, não se há de aplicar o termo na amplitude que inclui como confisco toda e qualquer

---

<sup>183</sup> Como esclarece SACHA CALMON NAVARRO COELHO, mencionado por GOLDSCHMIDT - **O princípio...***op.cit.*, p.157).

<sup>184</sup> **O princípio...***op.cit.*, p. 155.

<sup>185</sup> **El principio...***op.cit.*, p. 57.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>187</sup> *Ibidem*, p. 78

<sup>188</sup> *Ibidem*, p. 79.

situação violadora de direitos, tampouco aplicar uma carga emotiva negativa às palavras. Assim, *“si la carga tributaria, si el concurso de tributos sobre un mismo sujeto produce, aunque no se trate de una confiscación institucionalmente hablando, se asimilará en cuanto a los efectos”*<sup>189</sup>.

### 2.3.5.3 A Vedação ao Confisco e ao Efeito de Confisco

A Vedação Constitucional ao Confisco existe no sentido da garantia, da proteção da propriedade. Assim, a proibição de que o imposto tenha efeito de confisco é um desdobramento da Proibição ao Confisco. É neste sentido a distinção de ESTEVÃO HORVATH: *“cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória”*(sic)<sup>190</sup>.

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI pondera, ainda, que o confisco se caracteriza pelo alcance de todo o bem. O efeito confiscador só pode ser que o limite da tributação é “algo a menos” que o confisco<sup>191</sup>. Para que não seja confiscadora ou que tenha efeito confiscador a imposição tributária, deve-se atender a razoabilidade: observando-se a finalidade da lei, proibida a arbitrariedade<sup>192</sup>.

É, ao lado do Princípio da Proteção ao Mínimo Existencial, uma limitação constitucional quantitativa, na expressão utilizada por ARGOS GREGÓRIO. Essas duas limitações representam a proibição constitucional ao excesso. São as limitações externas da Capacidade Contributiva<sup>193</sup>. Sua previsão expressa consta do inciso IV, artigo 150, da CF. É de *“(…) caráter movediço e perigoso da limitação da Capacidade Contributiva”*, podendo resultar, *“nos conhecidos abusos cometidos contra o contribuinte”*<sup>194</sup>.

Mas note-se que, em verdade, não é apenas o limite superior que a Vedação ao Efeito de Confisco protege, senão ao próprio Mínimo Existencial, porque se sobre

---

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 85-87.

<sup>190</sup> **Princípio**...*op.cit.*, p. 50.

<sup>191</sup> **Proibição**...*op.cit.*, p. 21.

<sup>192</sup> Neste sentido: ESTEVÃO HORVATH, **O princípio**...*op.cit.*, p.53 e ss.

<sup>193</sup> **Capacidade**...*op.cit.*, p.121.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p. 122.

ele houver qualquer exação, ela será confiscadora ao impedir o exercício de direitos de uma existência digna<sup>195</sup>.

A proibição dirigida ao legislador e à administração tributária não impede apenas que o “*quantum*” do tributo seja delimitado aos direitos individuais do contribuinte, mas também, com relação às novas normas, que elas sejam superiores e suficientemente mais do que as normas antigas, que caracterizem no tempo o efeito confiscador e o confisco. É o que FABIO BRUN GOLDSCHMIDT denomina de “perspectiva estática”, referência a norma atual, e “perspectiva dinâmica” – referência à nova norma, da vedação ao confisco e ao efeito de confisco<sup>196</sup>.

Essa limitação é também dirigida à progressividade, no sentido da sua limitação. Como destaca KARINA PAWLOWSKY, em análise sistemática, que também a progressividade quanto excessiva, acaba por desviar de seus fins originais de alcance da igualdade, provocando o efeito confiscador<sup>197</sup>.

#### 2.3.5.4 É possível determinar quando é o confisco?

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS acredita – fundamentando-se nas ideias de MONTESQUIEU sobre a necessidade de o poder controlar o poder, em razão de o homem não ser confiável no poder – que o recolhimento de tributos será sempre desmedido, e que atravessar a fronteira do limite suportável, é também ultrapassar a fronteira para a revolução<sup>198</sup>.

Um dos sentidos da delimitação do efeito de confisco são os próprios direitos que ele pretende proteger, e que são cláusulas pétreas tanto quanto a própria Vedação ao Efeito de Confisco. Conforme LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, é:

---

<sup>195</sup> FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, **O princípio...***op.cit.*, p. 162.

<sup>196</sup> **O princípio...***op.cit.*, p.105.

<sup>197</sup> **A utilização...***op.cit.*, p.128 *et seq.*

<sup>198</sup> Como foi, no Brasil, a própria Inconfidência Mineira, nascida da cobrança da “derrama”, imposto pela Coroa, e a própria queda da República Romana, que para além das disputas das famílias tradicionais, fragilizando o sistema político, também levaram ao descontentamento e às guerras – como comenta em: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *Breves comentários sobre a Capacidade Contributiva*. p. 18; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Prefácio – O direito de Crédito do Contribuinte: excelências e excrescências*, p. XV.

(...)direito individual do contribuinte, previsto (...) como limitação ao poder de tributar, no mesmo artigo do texto constitucional que esta, e, por força do art. 5º, §2º, da CF, se inclui entre os direitos e garantias individuais que o art. 60, §4º, IV impede sejam objeto de emenda.<sup>199</sup>

Se admitida sua exceção, outros princípios constitucionais sofreriam a mesma restrição, como o direito ao livre exercício profissional (art. 5º, XIII), o direito de propriedade (art. 5º, XXI e XXIII; art. 170, II e III), o respeito aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV).

Entendendo que é possível limitar o confisco, ESTEVÃO HORVATH, utilizando o exemplo da proteção à propriedade privada e a aplicação do IPTU, afirma que, se a alíquota aplicada fosse a de 20% ao ano, em 5 anos ver-se-ia expropriado o imóvel. Se a alíquota fosse a de 5%, isso ocorreria em 20 anos. A conclusão é que, no primeiro caso, haveria confisco, e no segundo, talvez alguém pudesse entender que a alíquota é *irrazoável*. Caberia, então, ao Poder Judiciário, mediante “*reiterados exames de situações concretas (...) criar uma jurisprudência sólida que diga quando se está diante de tributo com efeito confiscatório*” (sic).

Ao exemplo elaborado, cabe ponderar que, nos casos de desvalorização talvez pudesse acontecer de a alíquota de 20% ser capaz de “expropriar” em 5 anos o proprietário do bem imóvel. Isso porque, via de regra, ocorre valorização desse bem, de modo que a soma dos valores pagos, a título de IPTU, de cada, ano nunca poderia chegar ao valor venal do imóvel ou ao valor real de venda do ano atual, já que os valores anteriores seriam sempre menores que o do ano corrente. Além do mais, geralmente, o valor venal do imóvel é menor que o valor real de venda, e não sofre atualização anual, favorecendo que a alíquota aplicada seja sobre uma base de cálculo desatualizada e que não corresponde à atualização do aumento de riqueza gerado.

Outra é a solução indicada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. Entendendo pela norma complexa, envolvendo tributo e penalidade, o autor localiza o parâmetro para aplicação do princípio na base de cálculo, que não pode superar dois limites: primeiramente, o valor da operação do bem que serviu ao cálculo do tributo e da penalidade; em segundo lugar, nos casos em que o valor do tributo exceder ao valor da operação, a penalidade permaneceria limitada ao valor do bem.

---

<sup>199</sup> **Proibição...***op. cit.*, p.63

Admite-se, assim, que o tributo ou a penalidade podem alcançar o valor do bem, e o bem ou a operação podem ser perdidos em razão disso.

No caso do IPTU e demais tributos diretos sobre o patrimônio, com apoio na doutrina de HUGO DE BRITO MACHADO, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT afirma que “[s]e o imposto tiver alíquota superior à renda que, espera-se razoavelmente, seja produzida pelo patrimônio sobre o qual ela incide, terá efeitos de confisco.” E em ousada lição segue: “[a] tributação que supera o montante da renda auferida pelo proprietário de imóvel na sua exploração, nesse sentido, consome a própria propriedade”. Se o imposto atinge a renda auferida pelo proprietário, consome a propriedade, e com base no princípio republicano, o autor sustenta que não basta que a tributação mantenha o patrimônio intocável, mas que também mantenha o patrimônio para o particular e não para o Estado.

Assim, a tributação não deve exceder 50% da renda ganha pelo particular na exploração da propriedade. Exemplificativamente, se o aluguel de um imóvel urbano rende 0,8% do valor de mercado do imóvel mensalmente, anualmente o rendimento é de 9,6%, que, deduzido 4% relativamente aos gastos com manutenções – percentual referido com base na tabela de depreciação do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/99, então vigente – o valor da renda seria de 5,6%. Dessa estimativa, portanto, o valor máximo do imposto seria de 50%, ou seja, 2,8%, a partir de quando se tornaria confiscador.<sup>200</sup>

Embora o argumento seja apreciável e deleitoso, é preciso reconhecer a necessidade que as ciências jurídicas têm, para compreensão dos fenômenos sociais em sua complexidade, de dialogar com outras ciências que lhe forneçam mais e/ou melhores dados, para que assim possam cumprir seu mister de oferecer a melhor interpretação destinada à aplicação do Direito, deixando de criar ficções distorcidas das relações sociais e econômicas. Nesse caso, aguardamos as ciências econômicas para que se possam apresentar regras gerais, e até lá, destacando o papel da jurisprudência de uniformizar a configuração do confisco<sup>201</sup>, atente-se para os termos da ADI nº 2.010/DF: “(...) o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto”(sic), “(...) cabendo à

---

<sup>200</sup> O princípio...*op.cit.*, p. 234 et seq.

<sup>201</sup> Nesse sentido: JOSÉ ROBERTO VIEIRA; MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE. *Princípios...op.cit.*, p. 336.

*doutrina (...) envidar esforços no intuito de fornecer parâmetros para que o Judiciário, diante do caso concreto, possa aferir o eventual efeito de confisco dos tributos*<sup>202</sup>.

#### 2.3.5.5 Inflação e Confisco

Uma observação realizada por EMILIO GIARDINA, e destacada por REGINA HELENA COSTA, diz respeito a um efeito econômico produzido pela inflação que pode conduzir a uma riqueza numérica que é, em verdade, falsa, porque não significa aumento da riqueza e da Capacidade Contributiva.

É a chamada “progressão fria” – expressão atribuída a FRITZ NEUMARK, porque há sim um incremento de riqueza, que pode induzir à incidência de uma alíquota maior, mas esse incremento é apenas aparente, já que não houve aumento da utilidade marginal. Não se conseguiu, com o aumento, reduzir a utilidade do dinheiro (aliás, é mais provável que tenha aumentado a utilidade marginal, em processo inverso ao que justifica a progressão das alíquotas), podendo induzir à imposição de uma alíquota maior.<sup>203</sup>

Nesse caso, ocorre, portanto, uma violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, tornando a tributação maior que o suportável pelo contribuinte.

#### 2.3.5.6 Aplicação deste princípio à extrafiscalidade

Há quem entenda pela limitação aos impostos fiscais, como propõe ARGOS GREGÓRIO, segundo o qual, tal como a Capacidade Contributiva, limita-se a Vedação ao Efeito Confiscatório à tributação fiscal<sup>204</sup>.

ESTEVÃO HORVATH, em posicionamento diverso, entende que a Vedação ao Efeito confiscador “*é um postulado limitador do excesso de tributação em qualquer caso*”, eis que “*admite-se a utilização de tributos com fins extrafiscais, desde que estes fins estejam contemplados pela Constituição da República*”<sup>205</sup>.

<sup>202</sup> KARINA PAWLOWSKY, **A utilização...***op.cit.*, p. 216.

<sup>203</sup> **Princípio...***op.cit.*, p. 84-85.

<sup>204</sup> ARGOS GREGÓRIO, **Capacidade Contributiva**. p. 136. O autor também afirma que, em posicionamento minoritário, reconhece que a Capacidade Contributiva é princípio aplicável não apenas aos impostos, mas também às taxas e contribuições de melhoria.

<sup>205</sup> **O princípio...***op.cit.*

Vinculado ao valor justiça para a realização do Princípio da Capacidade Contributiva está a proibição de excesso, que significa não apenas a Vedação ao efeito de Confisco, mas também a vedação à ofensa ao exercício da profissão e do exagero na tributação da família, estabelecendo um limite quantitativo, no plano vertical, contrapondo-se à proteção ao mínimo existencial<sup>206</sup>, mas, como já expusemos, também o abrangendo.

### 2.3.6 Princípio da Proteção ao Mínimo Existencial

#### 2.3.6.1 Introdução

Desde o final do feudalismo até aproximadamente o final do século XVIII, na vigência do Estado Patrimonial, a incidência dos tributos sobre a coletividade justificava-se pela teoria da proporcionalidade, tornando, por um lado, não imunes aos tributos, e por outro, imunes, o clero e a nobreza. Tratava-se da justiça comutativa. Nesse modelo de justificativa da repartição dos encargos tributários, cabia à Igreja a assistência social, que é transferida, na fase final do patrimonialismo com a vigência do Estado de Polícia, ao Estado.

Nesse segundo momento, a repartição dos encargos tributários passa a aliviar a incidência dos tributos sobre os pobres, iniciando tanto a defesa da progressividade quanto da retirada do rol de incidência tributária para as pessoas que não possuíam uma riqueza mínima suficiente para serem tributadas, ou seja, iniciando-se a defesa da ideia da “imunidade tributária do mínimo existencial”, que se consagra juridicamente no Estado Fiscal de Direito, com a estruturação jurídica dessa imunidade e da assistência social aos pobres.

A repartição dos encargos tributários passa a justificar-se no Princípio da Capacidade Contributiva e no “subprincípio” da Progressividade, eximindo da incidência tributária, como “limitação” de competência para tributar a parcela mínima necessária à existência humana digna. Esse modelo de repartição considera o

---

<sup>206</sup> RICARDO LOBO TORRES, *Valores...op. cit.*, p. 304.

mínimo existencial a partir da perspectiva dos direitos humanos e do constitucionalismo<sup>207</sup>; e o fundamenta nas “(...) *condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade*”, e ainda, estrema-se dos direitos econômicos e sociais<sup>208</sup>.

Apesar de, em decorrência do Princípio da Igualdade, impor-se o dever, a todos os indivíduos, de repartição da carga tributária, no sentido de que o Estado seja financiado pela coletividade que dele usufrui, esse mesmo Princípio da Igualdade, ao garantir que não haja desigualdade social, informa a outros princípios sobre a limitação dessa distribuição de ônus tributário.

Informa, por exemplo, o Princípio da Liberdade e do respeito à Dignidade Humana, somado aos princípios da Liberdade, no sentido de que existe um valor mínimo sobre o qual não incide tributação, o que também quer dizer ser, um determinado montante, constitucionalmente imune à tributação. A limitação da riqueza no montante sobre o qual não incide a tributação, e que se considera como mínimo existencial, é justamente, portanto, a indicação da ausência de Capacidade Contributiva.

### 2.3.6.2 Constituição e Legislação Infraconstitucional

Esse princípio ingressou no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1946, que previa, em seu artigo 15, §1º, a “isenção” do imposto de consumo para os artigos classificados pela lei como indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica<sup>209</sup>.

A despeito de que a Constituição Federal de 1988 não contenha uma previsão expressa de Proteção ao Mínimo Existencial contra a incidência de tributos, são vários os dispositivos que indicam essa hermenêutica, a partir dos princípios constitucionais da Igualdade, do Devido Processo Legal, da Livre Iniciativa, também dos direitos humanos e das imunidades e privilégios do cidadão<sup>210</sup>. Segundo

---

<sup>207</sup> RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p. 138-141.

<sup>208</sup> *Ibidem*, p.146.

<sup>209</sup> ARGOS GREGÓRIO, **Capacidade Contributiva**. p. 138.

<sup>210</sup> RICARDO LOBO TORRES, **Os direitos...op. cit.**, p. 144.



ARGOS GREGÓRIO, pode-se também considerá-lo previsto implicitamente no §1º, do artigo 145, da CF, como decorrência do Princípio da Capacidade Contributiva<sup>211</sup>.

Mas note-se que a República Federativa do Brasil é comprometida, como dita o artigo 1º, incisos III e IV, da Constituição Federal, com a Dignidade da Pessoa Humana, e os valores sociais do trabalho e da Livre Iniciativa. Seus objetivos, insertos nos incisos do artigo 3º, são da construção de uma sociedade livre, justa e solidária; da garantia do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos, sem preconceitos de qualquer natureza, como de origem, raça, cor, idade, ou qualquer outra forma de discriminação. Para tanto, protege também, como dispõe no artigo 7º, a relação equitativa de trabalho, o salário, o salário-mínimo, sua irredutibilidade, a aposentadoria, e demais garantias, que fornecem alguns parâmetros sobre aquilo que é protegido pelo Princípio do Mínimo Existencial.

Ainda, a legislação infraconstitucional apresenta dispositivos de proteção ao Mínimo Existencial, como a Lei nº 8.742/1993, de 07 de dezembro de 1993, ao dispor no artigo 1º que:

A assistência social, direito do cidadão e dever do estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

### 2.3.6.3 Conteúdo

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA expõe que, partindo do pressuposto de que todo trabalho será remunerado, essas foram as formas expressas do legislador constitucional assegurar aos indivíduos as condições mínimas de existência. E mais, dado que o compromisso assecuratório das condições mínimas é também “(...) *não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação*”<sup>212</sup>; porque não representa acréscimo de valores, não revela riqueza nova, tampouco representa sinal de Capacidade

---

<sup>211</sup> **Capacidade...***op. cit.*, p. 138.

<sup>212</sup> **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**, p. 127.

Contributiva. Aliás, a Capacidade Contributiva só começa quando ultrapassado o Mínimo Existencial.

Antecedendo à questão da Capacidade Contributiva, e relacionando-se com o valor da liberdade, proibindo que a tributação incida sobre aqueles que manifestam condição aquém da aptidão econômica para contribuir. É o limite inferior da Capacidade Contributiva<sup>213</sup>.

#### 2.3.6.4 Mínimo Existencial e Capacidade Contributiva

Também sem precisa definição, “*não permitir que a tributação desrespeite o mínimo vital significa limitar a aplicabilidade da Capacidade Contributiva, agora constrangida por seu patamar mínimo*”<sup>214</sup>.

Para FRANCESCO MOSCHETTI,

(...) el impuesto nunca puede gravar una retribución apenas “suficiente” (se confirma, por tanto, el principio de la exención del mínimo); en segundo lugar, el mínimo no es el “mínimo” vital, sino el mínimo para una existencia “digna y libre”; en tercer lugar, puesto que el mínimo de retribución se refiere también a las necesidades familiares, los tributos que recaigan sobre las personas deberán siempre tener en cuenta las situaciones familiares”<sup>215</sup>

GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA entende que a incidência do tributo deve ocorrer sobre os valores sobrantes com relação aos custos das necessidades básicas do cidadão. Ele define o princípio do Mínimo Existencial como uma “comparação equitativa” entre os recursos disponíveis e as necessidades que precisam ser custeadas. Assim, os recursos dos indivíduos só podem ser considerados como “disponíveis” se o seu emprego implicar em um poder de decisão, de discricionariedade sobre o emprego desses valores; não pode ser assim considerado o valor necessário para custear suas necessidades básicas<sup>216</sup>. Portanto, não se pode considerar que a renda suficiente apenas para as

---

<sup>213</sup> RICARDO LOBO TORRES, **Valores...op.cit.**, p. 305.

<sup>214</sup> ARGOS GREGÓRIO, **Capacidade...op.cit.**, p. 139.

<sup>215</sup> **El Principio de Capacidad Contributiva**. p.269.

<sup>216</sup> **El Principio Constitucional de no confiscatoriedad tributaria**. p. 431.

necessidades básicas ou elementares da vida indique qualquer capacidade para contribuir.

#### 2.3.6.5 Quanto é o Mínimo Existencial

RICARDO LOBO TORRES expõe dois lados de expressão do “*status*” dos direitos de liberdade, incluindo o do mínimo existencial. Por um lado, o “*status negativus*” do princípio revela a proteção contra a intervenção do Estado. Por outro, o “*status positivus libertatis e socialis*”, indica para a proteção do mínimo existencial, que se dá na garantia das prestações estatais.

O “*status negativus*”, portanto, indica a não intervenção estatal naqueles itens que compõem o mínimo existencial. Implicitamente, na Constituição Federal, essa proteção ocorre pela concessão de uma imunidade que é destinada à cesta básica, à renda familiar mínima e também ao direito à moradia. Há também a concessão explícita, no texto constitucional, dessa imunidade, como no caso do acesso à justiça e à defesa de direitos (art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXV); no uso do patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, ‘c’); no caso do imposto territorial de pequenas glebas (art. 153, §4º, II); da saúde (art. 196); da educação (art. 206, IV); e da família (art. 226, §1º).

Sendo o mínimo existencial uma condição da liberdade, seu “*status positivus libertatis*” cria uma proteção jurídica à assistência social, conceito que RICARDO LOBO TORRES remete à doutrina alemã <sup>217</sup>. Nesse caso, a tutela do mínimo existencial ocorre por meio de prestações, que têm caráter subsidiário ao sistema de seguridade social, público ou privado, e à própria iniciativa dos indivíduos que não possuem meios suficientes para suprir os itens indispensáveis à sobrevivência. A prestação estatal para viabilizar os bens primários aos indivíduos nessas condições dá-se, então, por meio de serviços gratuitos ou alcançados pelas imunidades previstas na CF; subvenções e auxílios financeiros; entrega de bens públicos, como,

---

<sup>217</sup> Há também o “*status positivus socialis*”, que, da mesma forma, garante a prestação estatal, mas garantias que protegem os direitos econômicos e sociais e da seguridade social, que não são obrigatórios, mas que ocorrem de acordo com a situação econômica do país que objetiva o aperfeiçoamento do Estado Social de Direito, e da riqueza nacional, sujeitando-se ao contexto conjuntural econômico da “reserva do possível”. Trata-se de prestações que derivam da ideia de justiça, não de liberdade – **Os direitos...***op. cit.*, p. 183-185.

por exemplo, nos casos de calamidade pública; e ações de defesa do meio ambiente ecológico<sup>218</sup>.

Sendo de difícil definição o que são as necessidades básicas para uma vida digna, aponta-se a transcendência da vida do ser humano, que deve ser facilitada pelo Estado, permitindo ou não obstaculizando a realização da pessoa humana.<sup>219</sup> Até mesmo porque o princípio envolve mais os aspectos de qualidade que de quantidade da garantia de uma vida digna<sup>220</sup>. O inciso IV, do artigo 7º é o mais explícito indicativo constitucional sobre o parâmetro de quais sejam as necessidades básicas que devem compor o Mínimo Existencial:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Receoso da “arbitrariedade legislativa” decorrente da “outorga” da doutrina ao legislador para a fixação de critérios de aferição do valor correspondente ao mínimo existencial no caso concreto, ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO destaca para a necessidade dos juristas de buscarem os critérios da parametrização do valor existencial.

E conclui pela relativização da previsão constitucional do salário-mínimo (art. 7º, IV), já que àquela época (R\$ 415,00), tal como atualmente (R\$ 1.100,00), não há indicação de que o valor mínimo supra as reais necessidades mínimas previstas constitucionalmente, de “*status positivus libertatis e negativus*. Se àquela época, 2008, o valor indicado pelo DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos<sup>221</sup> – como suficiente para essas necessidades essenciais era de R\$ 2.025,99, atualmente corresponde a R\$ 5.421,84<sup>222</sup>. Esse seria, então, o

---

<sup>218</sup> *Ibidem*, p.178.

<sup>219</sup> **El Principio**...*op.cit.*, p. 434.

<sup>220</sup> *Ibidem*, p.144.

<sup>221</sup> Instituto que, desde 1955, realiza pesquisas sobre demandas sindicais, e muitas outras. E que mensalmente estabelece, mediante pesquisa, o salário-mínimo efetivo, correspondente às necessidades pelo modelo constitucional para uma família-padrão brasileira.

<sup>222</sup> Valor atualizado para o mês de junho de 2021, disponível em <[www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br)>, acesso em 10 jul.2021.

valor a partir do qual se poderia considerar existente a Capacidade Contributiva do indivíduo<sup>223</sup>.

Também o patrimônio estaria incluído na proteção ao mínimo existencial, na forma da garantia à moradia. No caso do ITR, com a previsão do artigo 153, §4º, II, da CF. Já no caso do IPTU, do ITBI e das contribuições de melhoria, eles não devem incidir sobre o valor que, “*fundado em dados estatísticos inequívocos a demonstrar a partir de qual valor o imóvel se torna impróprio para suportar o ônus tributário e adequado como expressão vital*”<sup>224</sup>. Ressalta a necessidade da coerência e da unidade sistemática entre tais tributos, não sendo possível que se estabeleça a imunidade por meio de um dos tributos, mas com outro a viole<sup>225</sup>.

### 2.3.7 Extrafiscalidade: entre a igualdade e a proporcionalidade

#### 2.3.7.1 Noções Gerais

Assume-se, atualmente, que o Direito Tributário utilizado para fins extrafiscais, é instrumento útil para estimular condutas e incentivar comportamentos na sociedade. Em vez de proibir, a medida extrafiscal estabelece uma forma de benefício ou de um aumento na imposição tributária, uma mensagem de política tributária, do Estado, de que uma determinada ação ou omissão, embora não seja obrigada no contexto da imposição, é esperada, querida e assim incentivada.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, expoente da disciplinarização do Direito Tributário brasileiro, acreditava estar-se na iminência de uma revolução social, na qual os tributos seriam atores fundamentais, tanto do financiamento de uma nova ordem social quanto de renovação do Direito Positivo. O humanismo cristão seria o responsável pela geração de um novo ser social que buscaria a democracia social, na qual a regra de direito encontraria sua significação autêntica, não sendo reflexo, mas um instrumento político.

---

<sup>223</sup> **Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para o Desenvolvimento de um Estado Fiscal Sustentável.** p. 206 *et seq.*

<sup>224</sup> *Ibidem*, p. 333.

<sup>225</sup> *Ibidem*, p. 331 *et seq.*

Nesse processo de renovação, a tarefa do Direito Tributário contaria com suas “*genuínas potencialidades: os tributos ‘in natura’ e ‘in serviços’ e a tributação extrafiscal*”<sup>226</sup>. Essa última representaria a mudança da finalidade de muitos tributos, que deixaria de ser a de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, passando a ser a de um “*instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada*”. O novo modelo permitiria que coexistissem “(…) *agora de modo consciente e desejado (…)*” o finalismo fiscal e o até então ignorado finalismo extrafiscal, mas com a prevalência maior ou menor de cada um deles<sup>227</sup>.

O tributo extrafiscal seria a segunda alternativa à regra jurídica disciplinadora de um dado fato social; a primeira, seria a própria declaração de ilicitude. Nessa segunda, o tributo extrafiscal proibitivo tem, na arrecadação, um objetivo secundário; o primário, é o reflexo econômico-social, a conduta induzida. Esse resultado também significa o alcance do bem comum. Considerando-se, então, que a regra jurídica do tributo extrafiscal é de resultado de bem comum, a intervenção do Estado considera-se indireta, porque não proíbe uma conduta, apenas a desincentiva<sup>228</sup>.

No seio da nova ciência, que surge com a utilização do instrumental jurídico-tributário de intervenção estatal na economia, está a extrafiscalidade, que tanto pode servir para promover a reforma social, quanto para impedir seu alcance, conservando o regime capitalista liberal<sup>229</sup>.

Fato é que a extrafiscalidade é uma marca do intervencionismo do Estado Social de Direito<sup>230</sup>. Antes dele, em um contexto constitucional e econômico de um Estado Liberal Clássico, seria impossível reconhecer a constitucionalidade das normas extrafiscais, porque inexistente a ação estatal com objetivos de justiça social, mediante intervenção na economia, prestação de serviços e garantias de direitos individuais e sociais. As Constituições contemporâneas, contudo, exigem a intervenção estatal para combater distorções econômicas e para realizar direitos<sup>231</sup>.

---

<sup>226</sup> **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 626.

<sup>227</sup> *Ibidem*, p. 629 e 630.

<sup>228</sup> *Ibidem*, p. 633-635.

<sup>229</sup> *Ibidem*, p. 637.

<sup>230</sup> ANDREI PITTEN VELLOSO, **El principio...**, *op.cit.*, p. 331.

<sup>231</sup> A título exemplificativo, a primeira codificação tributária, da Alemanha em 1919, por exemplo, não admitia a extrafiscalidade. Na Alemanha só passou a se admitir fins secundários em 1963, em decisão do Tribunal de Karlsruhe e em 1977 com a previsão legal no “*Abgabenordnung*”; Também em 1963, a “*Ley General Tributaria*”, incluía a previsão legal, de cunho obrigatório: os tributos “*han*

À medida que o tributo é utilizado para perseguir outros objetivos que não aqueles que representam as finalidades fiscais, de obtenção de receitas, assume-se que o tributo deixa em parte a seara tributária arrecadatória, afastando-se da justiça tributária que é representada por seu primeiro princípio, o da Igualdade, expresso no princípio da Capacidade Contributiva. Os objetivos perseguidos pela via tributária nos casos de extrafiscalidade se relacionam com a justiça social. Por consequência, não faz sentido falar em Capacidade Contributiva, princípio atrelado à justiça tributária. A sua constitucionalidade, passa, então, a ser aferida pela proporcionalidade<sup>232</sup>.

Mas nem toda doutrina concorda com a possibilidade da extrafiscalidade. MARCIANO SEABRA DE GODOI verifica três vertentes de divergência sobre essa questão, a partir do dever de que o tributo preponderantemente extrafiscal obedeça ou não ao Princípio da Capacidade Contributiva; que poderíamos até mesmo afirmar como mais característico da tributação, porque da igualdade que ele representa, decorrem os demais princípios que parametrizam a constitucionalidade da exação.

A primeira, representada acima representada por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, não admite que seja possível qualquer medida de extrafiscalidade, considerando-as ilegítimas<sup>233</sup>. A segunda, propõe a Capacidade Contributiva como subprincípio que se submete ao Princípio da Igualdade, assim, não representa quebra do princípio da igualdade formal a adoção de medidas extrafiscais, como dispõem MISABEL ABREU MACHADO DERZI, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e HÉCTOR VILLEGAS. Para a terceira, encabeçada por FRANCESCO MOSCHETTI, as capacidades econômica e contributiva não são semelhantes, a econômica, potência econômica global; a contributiva, a “(...) *potencia económica*

---

*de servir como instrumentos de la política económica general*” (art.4) – ANDREI PITTEN VELLOSO, **El principio...**, *op.cit.*, p. 339 e 340.

<sup>232</sup> DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça...**, *op.cit.*, p. 62.

<sup>233</sup> A identificação que MARCIANO SEABRA DE GODOI faz com relação ao posicionamento de SAINZ DE BUJANDA se baseia no texto de CARLOS PALAO TABOADA, em que reconhece a insustentabilidade de, no Estado Moderno, negar-se a existência das normas extrafiscais, seja por sua inseparabilidade dos fins fiscais, seja pela irrenunciável exigência ética que se coloca aos Estados – Apogeo y crisis del Principio de Capacidad Contributiva, *in Estudios Jurídicos em Homenaje al Profesor Federico de Castro*, p. 394. Mas como destacam JOSÉ ROBERTO VIEIRA e MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, naquele mesmo texto, e mais especificamente, na nota 50, da página 394, PALAO TABOADA põe em dúvida a inadmissibilidade de SAINZ DE BUJANDA da extrafiscalidade, interpretando seu posicionamento como uma atitude de cautela, e não de negação à extrafiscalidade – Incentivos tributários ao turismo no Brasil: Excelências e Excrescências da extrafiscalidade, *in FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS, TATHIANE PISCITELLI (coord.), Direito Tributário do Turismo: Um desafio do século XXI*, no prelo, nota 80.

que debe juzgar-se idónea para concurrir a los gastos públicos (...)"<sup>234</sup>. Entendemos que sua interpretação, nessa terceira posição, é a de que a extrafiscalidade pode ocorrer, desde que respeitada a capacidade contributiva<sup>235</sup>.

No tocante à finalidade que se persegue com a extrafiscalidade, destacamos a expressão de ESTEVÃO HORVATH, no sentido de que só há uma finalidade, o interesse público: “[c]omo se vê (na definição do art. 3º do CTN), a finalidade do tributo não integra a sua definição e nem deveria fazê-lo, porquanto é pressuposto implícito que esta somente pode ser de interesse público”<sup>236</sup>. Não importa, portanto, se a finalidade primeira ou secundária é arrecadatória, tampouco se é a de indução de condutas. Sendo de interesse público, a “(...) 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”, será tributo. Portanto, no sistema jurídico brasileiro, há a possibilidade da existência e da predominância do finalismo extrafiscal.

Disso decorre que, partindo de diferenças concretas e reais, conectadas aos valores constitucionais, a discriminação não tributária, que não se funde nas faculdades econômicas dos contribuintes, não deixa de atender ao Princípio da Igualdade<sup>237</sup>. Essa classificação promovida por FRANCESCO MOSCHETTI, revela-se funcional, na medida em que permite o acolhimento de normas que, visam o alcance de objetivos do Estado pela tributação extrafiscal<sup>238</sup>.

Para MOSCHETTI, não apenas aos limites da competência tributária limitam-se os tributos, mas também a todos os direitos fundamentais que se referem às matérias indiretamente influenciadas por tais tributos; como é o caso da liberdade de iniciativa econômica e da propriedade privada.

---

<sup>234</sup> MARCIANO SEABRA DE GODOI, *Justiça*,... *op. cit.*, p. 195.

<sup>235</sup> No mesmo sentido, FRANCESCO MOSCHETTI advoga: “[h]e aquí, pues, que se debe fijar una nueva limitación a la utilización extrafiscal de los impuestos: deben respetar ‘no sólo los límites concernientes específicamente a la potestad fiscal’ (respecto de la capacidad contributiva, que significa conformidad a la capacidad económica y al interés colectivo deducible de los principios constitucionales), seno también aquellos que se ‘refieren a las materias indirectamente influenciados por ellos’.” (destaques no original) – *El principio*..., *op. cit.*, p. 291.

<sup>236</sup> *O princípio*..., *op. cit.*, p. 97.

<sup>237</sup> MARCIANO SEABRA DE GODOI, *Justiça*,... *op. cit.*, p. 196.

<sup>238</sup> Embora esse posicionamento de MOSCHETTI não resolva o problema da graduação interna do tributo com relação à Capacidade Contributiva, do ponto de vista externo admite a sujeição da extrafiscalidade à Capacidade Contributiva, e é nesse segundo sentido, o da sujeição externa, é que entendemos ser funcional.



É nesse sentido que REGINA HELENA COSTA afirma que:

“o postulado da capacidade contributiva não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal. O legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o próprio princípio exige, já mencionados: a manutenção do ‘mínimo vital’, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais. Estes, a nosso ver, são intocáveis mesmo pela tributação extrafiscal, porque representam garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco” (sic)<sup>239</sup>.

Mas quando é possível a adoção de uma norma com fins não fiscais ? Quando os meios e fins relacionados pela medida encontrem-se plenamente justificados, e quando haja um conflito de bens jurídicos, sendo que a necessidade dessa medida deve ser avaliada pela proporcionalidade. Se a existência da regra extrafiscal se tratar de um benefício, exige-se uma dupla justificação: jurídico-econômica ou jurídico social, e da desigualdade de tratamento tributário<sup>240</sup>.

Esses objetivos são previstos no texto constitucional. Alguns exemplos são: A manutenção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I); a preservação da ordem econômica (art. 170 *et seq.*); a implementação da política urbana (arts. 182 e 183); a garantia da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII; e 184 a 192).

É nesse sentido que a Constituição permite algumas situações que não consideram a capacidade econômica dos contribuintes, levando-nos a segunda vertente da classificação apresentada: imunidades que expressam a liberdade religiosa, de pensamento, de expressão, convivência entre entes políticos da federação, dentre outras, e donde se extrai a leitura constitucional da Capacidade Contributiva como um subprincípio. Inclusive com a possibilidade de serem criadas outras situações excepcionais que afastem a Capacidade Contributiva como critério garantidor da igualdade para que se vejam realizados outros princípios e valores. Mas a medida de comparação entre os indivíduos deverá permanecer correspondendo a um elemento ou propriedade que se justifique para a finalidade eleita, mantendo sua correlação lógica.

O limite para esse afastamento da Capacidade Contributiva é a razoabilidade. E o controle da igualdade, deve ser realizado pela Proporcionalidade.

---

<sup>239</sup> **Princípio da Capacidade Contributiva.** p. 70.

<sup>240</sup> ANDREI PITTEN VELLOSO, *El principio...op. cit.*, p. 347 e 348.

Mas também essa percepção não é unívoca na doutrina. A Capacidade Contributiva é a principal medida de igualdade no âmbito tributário, pelo menos quando se trate de tributos fiscais, e essa premissa é acompanhada por ANDREI PITTEN VELLOSO, que reconhece, porém, que tributos extrafiscais não apenas não são medidos pela Capacidade Contributiva, como também não perseguem o Princípio da Igualdade, e chega a afirmar: “*jamás pueden concretar el principio de igualdad tributaria*”<sup>241</sup>. Assume, porém, que, ainda assim, não há que se admitir afastamento completo da Capacidade Contributiva, já que é pressuposto imprescindível da tributação a sua existência<sup>242</sup>.

Essa afirmação, contudo, não afasta a extrafiscalidade o exame pelo parâmetro da Igualdade. É que para o autor, a extrafiscalidade, embora admissível, não é invariavelmente legítima – subjugando-se à análise de cada caso, quando se colocará diante do Princípio da Igualdade Tributária, e quando se deverão analisar os fundamentos e os efeitos da extrafiscalidade, apenas nos espaços de conformação da tributação estabelecidos pelo Princípio da Igualdade<sup>243</sup>.

Afirma que a capacidade contributiva, ainda que dependa de uma definição legislativa, pode ser definida como “riqueza disponível”. Sua relação é restrita aos tributos com fins fiscais, não se podendo conferir ao legislador a liberdade para determinar conteúdo a esse parâmetro/princípio conforme fins políticos, sociais e econômicos<sup>244</sup>.

HUMBERTO ÁVILA também advoga o afastamento da Igualdade, e a aproximação da Proporcionalidade, que impõe a medida adequada, que promova gradualmente a finalidade extrafiscal, necessária, menos restritiva do Princípio da Igualdade; e proporcional, medida cujos efeitos ou resultados sejam mais positivos que negativos, com relação à promoção dos demais princípios constitucionais<sup>245</sup>.

Contudo, note-se que o Princípio da Igualdade, que “*não está no texto constitucional, apenas*”, mas que, em certo sentido, “é a Constituição Federal de

---

<sup>241</sup> *Ibidem*, p. 190.

<sup>242</sup> *Ibidem*, p. 360.

<sup>243</sup> Com relação à legitimidade, afirma: “*Como se ha expuesto, la tributación extrafiscal es admisible. El legislador puede – y a veces debe – buscar fines no fiscales mediante el Derecho Tributario. Sin embargo, admitirla no significa reconocer invariablemente su legitimidad, pues la admisibilidad de la extrafiscalidad no se confunde con su legitimidad y tampoco la implica*” - *Ibidem*, p. 343. Com r338.

<sup>244</sup> *Ibidem*, p. 329 et seq.

<sup>245</sup> **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 163.

1988”, ao qual “[t]odos os princípios e normas se reconduzem ao princípio mais originário, o que está no fundo dos fundamentos da Constituição”<sup>246</sup> como afirma JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.

Não há, portanto, elemento que, dentro da ordem constitucional, possa violar ou afastar o Princípio da Igualdade. Tal ocorrência seria violação ou afastamento da própria Constituição. É pela essencialidade e intrínseca correlação do valor e do princípio da Isonomia que não se torna possível afastar a Igualdade de todos os dispositivos constitucionais, mas sim os conceitos que a confirmam, como o da Capacidade Contributiva.

Para JOÃO MAURÍCIO CONTI, os limites da Capacidade Contributiva é que são intransponíveis, quando da tributação extrafiscal: “a não tributação do mínimo existencial e a não-utilização do tributo com efeito de confisco”<sup>247</sup>.

### 2.3.7.2 Princípio da Proporcionalidade

#### 2.3.7.2.1 Introdução

Como vimos, a medida para o ajuste, ou, para o reequilíbrio dos princípios constitucionais tributários, é a **proporcionalidade**.

Klaus Vogel, em 1977, já advogada pelo controle mediante exame da adequação, necessidade e proporcionalidade das normas extrafiscais – classificadas em ‘de repartição de encargo’, ‘intervencionistas’, ‘de simplificação’ – para além da interpretação teleológica a qual se submeteria.<sup>248</sup>

É nesse sentido que Andrei Pitten Velloso afirma que “*la quiebra de la igualdad tributaria*” – e aqui abrimos um parênteses para reformular que se trata da quebra de um dos conceitos que fundamentam a Igualdade: Capacidade Contributiva, e a partir dela, podendo violar ao Princípio da Vedação do Tributo com

---

<sup>246</sup> A Isonomia...*op.cit.*, p. 14.

<sup>247</sup> **Princípios**...*op.cit.*, p. 90.

<sup>248</sup> ANDREI PITTEN VELLOSO, **El principio**, p. 348.

Efeito de Confisco – “*únicamente será constitucional si la norma extrafiscal observa los requisitos de adecuación, necesidad y proporcionalidad stricto sensu*”.<sup>249</sup>

#### 2.3.7.2.2 Adequação

A adequação relaciona-se com a finalidade fiscal secundária, que cede lugar à uma outra finalidade, para que, por meio da imposição tributária, atinja as suas finalidades.

Não se pode considerar adequadas aquelas medidas que promovem pequena alteração no valor do tributo, e tão irrelevantemente alterado, que se torne insuficiente para incentivar as condutas pretendidas, porque não será hábil para promover o fim buscado.

Tampouco serão adequadas as medidas que violem o próprio conceito do tributo, ou seja, que se caracterizem como norma sancionadora a ato considerado ilícito pela norma não tributária. Não pode ser fato jurídico tributário do tributo extrafiscal o fato tipificado como ilícito por outra norma, se o fim pretendido é o de apenar tal conduta.

Quando existente medida que alcance em maior grau o objetivo pretendido pela norma extrafiscal, esta última torna-se inconstitucional.<sup>250</sup>

#### 2.3.7.2.3 Necessidade

Há outros meios tributários meios não tributários que alcancem este mesmo fim ? Essa é a pergunta que deve nortear a avaliação da necessidade da medida, pois a extrafiscalidade deve ser “subsidiário para” o alcance de um dado fim. É medida que se insere em um conjunto de medidas e ações denominado de política tributária.

Considerando que o tributo extrafiscal é um meio subsidiário, recomenda-se que seja “analisado na relação com outras medidas fiscais para conferência de sua necessidade”, já que a medida extrafiscal deve ser a última “*ratio*” do incentivo de

---

<sup>249</sup> *Ibidem*, p. 349.

<sup>250</sup> *Ibidem*, p. 352.

condutas pelo contribuinte.<sup>251</sup> Não significa que não possa ser adotado quando haja outras medidas administrativas ou tributárias cabíveis à repreensão ou proibição das condutas sociais ou economicamente indesejáveis, mas seu âmbito de alcance não será a proibição, será o de meramente incentivar as condutas “relativamente” indesejáveis.

#### 2.3.7.2.4 Proporcionalidade “*Stricto Sensu*”

O exame da proporcionalidade em sentido estrito é posterior à verificação da adequação e da necessidade da medida. Analisar a proporcionalidade da medida significa localizar a justificativa para o estabelecimento de novos parâmetros dos princípios constitucionais aplicados ao tributo extrafiscal.

A razão para remodelar a aplicação dos princípios da Igualdade, da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Efeito de Confisco, do Mínimo Existencial, que não pode ser exagerada ou excessiva.<sup>252</sup>

A aplicação da proporcionalidade não autoriza que o princípio da igualdade seja afastado por completo. É que entre aqueles que sofrem a medida extrafiscal não é admitido o tratamento desigual, já que sustentam a mesma condição jurídica.

Importante lição de GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASASNOVA, ressalta que o Estado pode sim incentivar condutas por meio da tributação, contudo, não deve utilizar o sistema tributário como um sistema sancionador, excedendo aos instrumentos arrecadatórios e redistributivos.<sup>253</sup>

Quando se pretende incentivar condutas, não se pretende afirmar que ao saber que deverá pagar o tributo “x” ao adotar um comportamento, o contribuinte deixará de adotá-lo. Os desenvolvedores da política tributária na qual se insere tributação extrafiscal não poderiam ser ingênuos a tal ponto.

---

<sup>251</sup> *Ibidem*, p. 354.

<sup>252</sup> ANDREI PITTEN VELLOSO entende que há um afastamento dos princípios, que reconhece ser da Igualdade, Capacidade Contributiva, equivalência e benefícios. O que se vê, porém, é que esses princípios recebem um novo balizamento por meio da Proporcionalidade. Ou seja, se no parâmetro da medida fiscal invadir em valor “x” o patrimônio do contribuinte é confiscatório, na aplicação da medida extrafiscal essa mesma invasão em valor “x” não o é, porque há um novo balizamento da situação expressa pelo contribuinte - *Ibidem*, p. 357.

<sup>253</sup> **El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2012, p.457.

Isto porque a tomada de decisão não é tão simples como eventualmente possa parecer.

Se por um lado pode se supor que a tomada de decisão seja um resultado da aplicação da racionalidade que fará o agente sempre escolher por aquilo que ofereça maior satisfação<sup>254</sup>, que todo recurso é escasso e que por isso, a decisão deve implicar na otimização destes recursos; por outro lado, também pode se supor – e com maior chance de êxito – que a decisão decorra de uma atuação conjunta de dois sistemas cognitivos, o Automático – responsável pelas reações espontâneas, operando automática e rapidamente, com nenhuma percepção de controle voluntário, e o Reflexivo – responsável pelas reações pautadas em atividades mentais laboriosas, muitas vezes associadas com a experiência subjetiva de atividade, escolha e concentração.<sup>255</sup>

Seja considerando a economia tradicional – com uma abordagem da escolha racional, centrada no '*Homo economicus*' e sua otimização condicionada de escolha e do equilíbrio, seja na abordagem proposta pela economia comportamental, voltando-se à psicologia e à outras ciências sociais, o número de circunstâncias para a tomada de decisão são inúmeras, e muitas vezes, desconhecidas, ou influenciadas por heurísticas e vieses.<sup>256</sup>

Isso significa, e reforça a ideia da necessidade da conjunção da tributação extrafiscal com outras medidas, por meio de uma política tributária, que tenham a potencialidade de influenciar a tomada de decisão, pois é de se supor que quanto mais informações houver de que um dado comportamento gera efeitos negativos (não quistos pelo agente), maior será, em tese, a potencialidade do alcance do resultado objetivado pela referida política.

## 2.4 TEORIA DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

---

<sup>254</sup> MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p.31 e ss.

<sup>255</sup> KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p.29 e ss.

<sup>256</sup> THALER, Richard H. **Misbehaving**. Trad. George Schlesinger. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019, p.17 e ss.; TOMKOWSKI, Fábio G. **Direito Tributário e Heurísticas**. São Paulo: Almedina, 2017, p.21 e ss.

### 2.4.1 Palavras Iniciais

Neste tópico serão estudadas a Teoria da Norma Jurídica, e a análise da doutrina brasileira que convergiu na elaboração dogmática da Regra-Matriz de Incidência Tributária, que é, hoje, o paradigma da Ciência do Direito Tributário brasileiro.

### 2.4.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária

A elaboração da Regra-Matriz de Incidência Tributária, na fórmula expressa na tese “*Teoria da Norma Tributária*”, por PAULO DE BARROS CARVALHO, em 1974<sup>257</sup>, é hoje reconhecida como “*o estudo mais correto*” sobre a norma jurídico-tributária, ou, com relação ao seu autor, “*o melhor expositor [da norma tributária] na literatura luso-hispano-americana*” – nas expressões de MARÇAL JUSTEN FILHO<sup>258</sup> e de SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>259</sup>, destacadas por JOSÉ ROBERTO VIEIRA enquanto reconhecedores do valor científico da teoria que orienta o trabalho deste último sobre a Regra-Matriz de Incidência do IPI<sup>260</sup>.

Esse estado de desenvolvimento da teoria da norma jurídico-tributária no Brasil é resultado de um processo histórico na Ciência do Direito, e marca o apogeu de uma busca doutrinária que, para além de explicar a norma, buscava também demarcar a “disciplina” do Direito Tributário, que pretendia se tornar cada vez mais do Direito e cada vez menos das Ciências das Finanças<sup>261</sup>. O caminho para essa empreitada foi, então, o de cultivar uma “atitude mental jurídica tributária” a partir da

---

<sup>257</sup> **Teoria...op.cit.**

<sup>258</sup> **O Imposto ...op.cit.**, p. 44.

<sup>259</sup> **Do Imposto ...op.cit.**, p. 97.

<sup>260</sup> **A Regra-Matriz...op.cit.**, p. 55.

<sup>261</sup> Não se trata aqui do reconhecimento da autonomia do Direito Tributário – este falso problema, já reconhecido e analisado por ALFREDO AUGUSTO BECKER - **Teoria...op.cit.**, p. 34, senão da disciplinarização no real sentido de sua natureza jurídica, no sentido da aproximação da tributação da Ciência do Direito e afastamento da Ciência das Finanças, das ciências Pré-jurídicas que BECKER identifica no ‘diagnóstico da demência’ como razão pela qual a ‘atitude mental jurídica’ se prostituiu (p. 41-42), sendo “*a mais nociva destas doutrinas [...] a da interpretação do Direito Tributário “segundo a realidade econômica dos fenômenos sociais”*”. (p. 45). Sobre a disciplinarização do Direito Tributário, JEFERSON TEODOROVICZ, **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**.

busca da explicação e justificação do fenômeno jurídico da tributação por meio da Teoria Geral do Direito e da Ciência do Direito<sup>262</sup>.

Tornar o Direito ciência, afirma Becker, exige “*investigar sua consistência (estrutura lógica da regra jurídica) e analisar o modo e resultados (efeitos jurídicos) de seu funcionamento (atuação dinâmica da regra jurídica), como a experiência social do homem em prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer e não fazer) dos homens*”<sup>263</sup>. Ou seja, considerando a norma como o elemento central do Direito, necessária a aproximação da Teoria da Norma para instrumentalizar o tornar científico do Direito Tributário<sup>264</sup>.

São as lições de HANS KELSEN e de NORBERTO BOBBIO, em especial, que orientam esse processo.

HANS KELSEN formulou a enunciação do Direito a partir de uma norma complexa: a primária, na qual se determina o comportamento ou a conduta desejada pelo Direito (ordenamento jurídico); a secundária, na qual se determina a sanção, como ficou estabelecido em sua obra de publicação póstuma<sup>265</sup>. A norma jurídica é, sintaticamente, um juízo hipotético, que condiciona a enunciação a uma situação que é suposta, que não se tem como certo que ocorrerá, assim, “se ocorrer o fato previsto na lei, deverá ter como consequência a sanção” é um exemplo do funcionamento da lógica estabelecida na relação deôntica, de implicação, tanto na norma primária quanto na norma secundária: “Se A então deve ser B”<sup>266</sup>.

---

<sup>262</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria...op.cit.*, p. 55 et seq.

<sup>263</sup> *Ibidem*, p. 55-56.

<sup>264</sup> Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da Norma Tributária*, p.23) e Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 7ªed., p.21) com referência à obra *Studi sulla Teoria Generale del Diritto*, de Norberto Bobbio. Neste sentido: “Com isso entendo que a melhor maneira de se aproximar da experiência jurídica e compreender seus traços característicos é considerar o direito como um *conjunto de normas*, ou regras de conduta”; “(...)a experiência jurídica nos coloca diante de um mundo de *relações* entre sujeitos humanos *organizados* de maneira estável em sociedade mediante o uso de regras de conduta” (*Teoria Geral do Direito*, 2ªed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.3; 24), mas a regra no contexto do ordenamento (*Teoria do ordenamento jurídico*, 6ªed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p.22 e ss)

<sup>265</sup> Nesse sentido, esclarece: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado”. *Teoria Geral das Normas*, p.181.

<sup>266</sup> Ou seja, a partir da linguagem lógica, suprimindo as significações concretas. “A sintaxe implica significações, que entram na estrutura como significações quaisquer, distribuídas em categorias sintáticas” (VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushtsky, 1976, p.45; 48-49)



NORBERTO BOBBIO norteia a elaboração de uma linguagem rigorosa como requisito para construção de qualquer Ciência<sup>267</sup>; e identifica a norma jurídica como do gênero “proposições prescritivas”, conjunto de palavras com significado, que vinculam o sujeito ativo ao passivo, em caráter universal ou individual, a partir do objeto que é uma ação-tipo; e como da espécie “prescrições abstratas”, pois ação tipo que se repete tantas e quantas forem as vezes nas quais o destinatário se encontrar na situação descrita<sup>268</sup>.

Esclarece JOSÉ ROBERTO VIEIRA que tanto a norma primária quanto a norma secundária apresentam uma hipótese, antecedente ou suposto e conseqüente, mandamento, estatuição ou preceito, prescrição da relação jurídica, respectivamente<sup>269</sup>. Há também as equivalentes endonorma e perinorma, elaboradas por CARLOS COSSIO no âmbito da teoria Ecológica do Direito, cuja terminologia foi escolhida por PAULO DE BARROS CARVALHO na elaboração da Teoria da Norma Tributária.<sup>270</sup> A “hipótese” da norma primária ou endonorma, ou da norma secundária ou perinorma, descreve a situação hipotética. Caso ocorra essa situação hipotética, a relação de implicação com o conseqüente determina qual deve ser a “consequência”, portanto, prescrevendo-a<sup>271</sup>.

Nos próximos parágrafos, não necessariamente em ordem cronológica, retratamos as principais ideias de alguns dos muitos representantes brasileiros que construíram, a partir dos fundamentos aqui destacados, a Ciência do Direito Tributário em torno da Teoria da Norma e do que hoje se conhece como a Regra-Matriz de Incidência Tributária.

#### 2.4.3 Entre a Incidência de Pontes de Miranda e a Causalidade de Lourival Vilanova

Se até aqui fica clara a composição estática da norma jurídica, são os juristas brasileiros PONTES DE MIRANDA e LOURIVAL VILANOVA, que consolidarão a explicação sobre a sua atuação dinâmica.

---

<sup>267</sup> **Contribución a la Teoria del Derecho**, p.181-184.

<sup>268</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. p.22-23.

<sup>269</sup> **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**. p.57.

<sup>270</sup> **Teoria da Norma Tributária**. p.28-30.

<sup>271</sup> Paulo de Barros Carvalho, referindo-se às lições de Norberto Bobbio. **Teoria da Norma Tributária**. p.28

Como sinteticamente expõe ALFREDO AUGUSTO BECKER, na atuação dinâmica da regra jurídica, o que acontece é:

a) *Realização* da hipótese de incidência (...); b) *Incidência* da regra jurídica sobre a hipótese de incidência *realizada*. (...); c) *Juridicização* da hipótese de incidência em virtude da incidência.; d) *Irradiação dos efeitos jurídicos ou eficácia jurídica*, que são as *consequências* predeterminadas pela regra de conduta contida dentro da regra *jurídica*. (...); e) *Extinção* da *Da* [Irradiação da relação jurídica] e *Db* [Irradiação do conteúdo jurídico] pela *realização* da *prestação* jurídica<sup>272</sup>. (destaques no original) (esclarecemos nos colchetes)

A regra jurídica, prevê ou regula que, para determinados fatos, em certas circunstâncias sobre determinados bens da vida – suporte fático – haverá sua incidência. Portanto, há distinção entre esses três momentos, quais sejam o da legislação dos insumos do texto da norma, o da circunstância do mundo fático e o da incidência dessa norma sobre o suporte fático. Há o fato político de elaboração da regra jurídica, o fato criador do mundo jurídico (a própria regra jurídica), o fato em abstrato (a regra jurídica – direito objetivo), o fato concreto (suporte fático), o fato jurídico resultante da aplicação da regra, e, por fim, a eficácia do fato jurídico, ou seja, as relações jurídicas e demais efeitos (atuação da norma primária).<sup>273</sup>

Há que se desvelar, então, o que são os fatos do mundo e o que são os fatos do mundo jurídico. O mundo jurídico é composto por fatos jurídicos, que, antes de serem jurídicos, são fatos. O mundo jurídico estabelece e seleciona a “causação jurídica” para selecionar os fatos que construirão o mundo jurídico, adjetivando esses tais fatos. Os fatos do mundo que interessam ao Direito são marcados pela incidência única ou plural de regras jurídicas, transformando um fato em um ou mais fatos jurídicos. O mundo jurídico – relações jurídicas, direitos subjetivos, qualidade jurídica das pessoas – passa-se no mundo do pensamento, mas os fatos acontecem antes de serem jurídicos, por isso, há sempre prova, no direito, sobre fatos que antecederam a incidência e a aplicação da regra jurídica escrita ou não escrita. A eficácia dessas regras faz ter-se a noção exata sobre os fatos – encadeamento

---

<sup>272</sup> **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 315-316.

<sup>273</sup> FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas**, p. 49 *et seq.*

histórico, intensidade presente, previsão de suas consequências – sobre os quais incidem.

As regras ocorrem para todos no mundo dos pensamentos em tempo e espaço determinados pela própria regra, tornando-se, a incidência, infalível, para PONTES DE MIRANDA. A incidência é que traz a eficácia para a regra jurídica. A incidência é sua eficácia. Porém, eficácia da regra jurídica – também chamada nomológica – distingue-se da eficácia da lei, e da eficácia jurídica, a irradiação de efeitos dos fatos jurídicos. Essa última provém da juridicização dos fatos, ou seja, da incidência que transforma os fatos do mundo em fatos jurídicos do mundo jurídico<sup>274</sup>. A regra jurídica prevê fatos, determinando o suporte fático que, se suficiente, quando da incidência, tornar-se-ão fatos jurídicos.<sup>275</sup>

LOURIVAL VILANOVA afirma que “o conceito de suporte fático é auxiliar”, é “relativo”, porque a complexidade dos fatos da vida real não comporta simplesmente as características selecionadas pela norma como suporte fático de sua incidência.<sup>276</sup> O fato selecionado para ser juridicizado pela incidência da norma também pode ser selecionado por mais de uma norma, servindo como suporte à incidência de normas que, didaticamente, são compartimentalizadas em Direito Administrativo, Civil e Tributário, etc.<sup>277</sup>; bastando que o fato jurídico seja um fato possível inter-sistemicamente, como fato natural e, doravante, desde que estabelecido em lei, será também fato jurídico<sup>278</sup>.

Com todos os fatos possíveis que o Direito escolhe para determinar como suporte fático de uma dada consequência jurídica, mediante a relação de implicação, ele terá estabelecido, no “mundo real” os fatos jurídicos da eficácia que serão as relações jurídicas<sup>279 280</sup>.

LOURIVAL VILANOVA arremata:

---

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 56, 62 et seq.

<sup>275</sup> *Ibidem*, p. 68 et seq.

<sup>276</sup> **Causalidade e relação no Direito**, p. 46.

<sup>277</sup> *Ibidem*, p. 63.

<sup>278</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>279</sup> Relação de implicação: “*Tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada forma sintática*” – *Ibidem*, p. 86.

<sup>280</sup> *Ibidem*, p. 18.

A causalidade que o sistema jurídico estabelece, a “causalidade intra-sistêmica”, é uma relação deonticamente firmada: a eficácia (efeito) não segue sempre o fato jurídico; mas dentro do sistema, dado o fato jurídico, “deve ser” o seu efeito.<sup>281</sup>

Nas doutrinas desses dois juristas se despontam as bases que explicam os fatores condicionantes do desenvolvimento da Teoria da Norma Jurídico-Tributária na ciência do Direito Tributário brasileira.

#### 2.4.4 O “Fato Gerador” de Gaston Jèze e a Influência da Doutrina Administrativista Francesa

Algumas décadas antes do lançamento da “*Teoria Geral do Direito Tributário*” de ALFREDO AUGUSTO BECKER, a doutrina administrativista francesa já tinha sido trazida para a doutrina financista brasileira, por meio da publicação da tradução, por PAULO DA MATA MACHADO, do artigo “*Le fait générateur de l’impôt. Contribution a la théorie de la créance d’impôt*”, de GASTON JÈZE, que cunhava o “Fato Gerador”, ou, em seu vernáculo, “Fait Générateur” – uma expressão embrionária daquilo que veio mais tarde a tornar-se a “Hipótese de Incidência” e o “Fato Jurídico Tributário”.

GASTON JÈZE definia como “fato gerador” a expressão que designava: “(...) o “*fato*” ou o “*conjunto de fatos*” que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de “*tal*” importância, a título de “*tal*” imposto, contra “*tal*” contribuinte”. (destaques no original) “[O] *fato gerador a que está êle [o indivíduo] sujeito, precede à criação da dívida desse imposto em benefício do fisco contra aquele indivíduo*”<sup>282</sup>. (sic) (destaques no original) (esclarecemos nos colchetes)

Embora houvesse outros estudos que influenciavam a doutrina brasileira – como os estudos do DINO JARACH, desde a Argentina, e aqui mesmo, de JOÃO MARTINS OLIVEIRA, por exemplo, que já traziam maior definição ao “*hecho*

<sup>281</sup> *Ibidem*, p. 60-61.

<sup>282</sup> O Fato Gerador do Imposto (Contribuição à Teoria do Crédito do Imposto). Trad. Paulo da Mata Machado. *Revista de Direito Administrativo*. v. II – Fase I. p.50-63. Julho/1945. p.50 e 52.

*imponible*”, e ao pressuposto de fato<sup>283</sup> – a difusão do “fato gerador” de GASTON JÈZE foi impulsionada por sua adoção por juristas do período, como CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, BILAC PINTO, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, e como é o caso especialmente de RUBENS GOMES DE SOUSA, que, para além utilizar essa terminologia e conceito em suas obras doutrinárias, também a utilizou no Relatório ao Projeto do Código Tributário Nacional, incluída, a terminologia, na redação do Anteprojeto do Código Tributário Nacional e do Projeto do Código Tributário Nacional<sup>284</sup>.

Embora o objetivo de GASTON JÈZE não fosse o de identificar quais são os elementos, critérios ou aspectos que caracterizam “fato gerador” do imposto, ele cumpriu duas importantes funções: a de sinalizar, determinantemente, para a importância da correta identificação do pressuposto de fato, e a de indicar que o pressuposto normativo/pressuposto de fato era para o surgimento do tributo, donde se extrai a separação do pressuposto da base de cálculo<sup>285</sup>.

Após a ampla adoção do “fato gerador”, muitos estudos foram elaborados no sentido de aclarar a sua composição, como ocorreu com ALFREDO AUGUSTO BECKER, que embora não fundamente sua perspectiva sobre o pressuposto de incidência da norma no “fato gerador” de GASTON JÈZE, prepara o campo para a reelaboração desse elemento central da Ciência do Direito Tributário.

#### 2.4.5 A Mentalidade Jurídica e a Hipótese de Incidência de Alfredo Augusto Becker

ALFREDO AUGUSTO BECKER desenvolveu duas grandes obras sobre o Direito Tributário. A segunda, publicada em 1986, popularizou uma expressão muito comum para os tributaristas, “*Carnaval Tributário*”, que retrata, de modo jocoso, algumas das mazelas do Sistema Jurídico Tributário, mas retrata, especialmente,

---

<sup>283</sup> O “*Hecho imponible*”, de DINO JARACH, mais intensamente glorificado que a própria tese de ALBERT HANSEL (p. 69), identifica no fato imponible a condição para o nascimento da relação tributária: “*dentro de la relación jurídica tributaria material su pretensión no surge sino después de verificarse el hecho imponible*” (p. 70) – **El Hecho Imponible – Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo**. O pressuposto de fato de JOÃO MARTINS DE OLIVEIRA era composto pelo elemento material (fato) e pelo elemento pessoal (relação jurídica) – JEFERSON TEODOROVICZ, Apontamentos sobre a evolução dos componentes estruturais do “Pressuposto de Fato” (Fato Gerador ou Hipótese de Incidência) no Direito Tributário, **Quaestio Iuris**, p. 732.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 734.

<sup>285</sup> *Ibidem*, p. 733.

gostos pessoais do autor. A primeira delas, “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, publicada em 1963, após quatro anos de intensa maturação, alerta para a necessidade de o Direito Tributário separar-se da Ciência das Finanças, da Economia, e de outras ciências pré-jurídicas, que também tinham relação com o fato tributável<sup>286-287</sup>. Justifica que essa relação do fato com outras ciências ocorria apenas na seleção, realizada pelo legislador, no momento da elaboração da regra que estabelece a hipótese de incidência tributária<sup>288</sup>. Sua principal reivindicação nessa obra, foi a de uma epistemologia jurídica e uma “mentalidade jurídica” nos estudos tributários<sup>289</sup>.

A epistemologia jurídica tributária advém, segundo o autor, da separação da ciência jurídico-tributária das outras ciências, e do estudo do Direito Tributário como ciência jurídica<sup>290</sup>. Com essa reivindicação, ALFREDO AUGUSTO BECKER contrapõe-se à chamada “escola monista”, encabeçada, na Itália, pelo líder da Escola de Pávia, BENVENUTO GRIZIOTTI, que entendia no sentido de um caráter unitário do fenômeno financeiro, que era estudado, de um lado, pela Ciência das Finanças, e por outro, pelo Direito Financeiro, aproximando-se da chamada Escola de Nápoles, representada por ACHILLE DONATO GIANINNI, que advogava uma perspectiva dualista, separatista da Ciência das Finanças do Direito Tributário<sup>291</sup>. A mentalidade jurídica decorreu da postura do jurista diante desse novo olhar epistemológico.

O elemento central da nova mentalidade jurídico-tributária é compreender o fato tributário a partir da sua regra, que seleciona o fato a ser juridicizado, nos

---

<sup>286</sup> “(...) a literatura tributária prevalecente até a década de sessenta no Brasil tratava das relações entre o Direito Tributário e outros ramos do conhecimento (notadamente a Economia, através da Ciência das Finanças) com poucas reticências” (TEODOROVICZ, Jeferson. **A afirmação histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. 570 p. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. 2015. p.244)

<sup>287</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER explica a elaboração do Direito Positivo como uma arte, que se utiliza de um “dado” fornecido por uma ciência pré-jurídica – ciência como aquilo que se preocupa com a realidade, estudando fenômenos reais – mas que pode deformá-lo em maior ou menor grau, ou contrariá-lo, elaborando um fato que poderá ser verificado na realidade. Assim se dá a construção da regra jurídica, compondo a hipótese de incidência, também chamada pela doutrina nacional e estrangeira de “fato gerador”, “suporte fático”, “fattispecie” “Tatbestand” – **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 84-85.

<sup>288</sup> *Ibidem*, p. 81 *et seq.*

<sup>289</sup> *Ibidem*, p.5 e 6.

<sup>290</sup> Influenciando, inclusive, no processo de disciplinarização do Direito Tributário descrito por JEFERSON TEODOROVICZ. (**A afirmação histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. p.

<sup>291</sup> *Ibidem*, p. 238, 240 *et seq.*

termos de PONTES DE MIRANDA. Assim, a regra jurídica tem, em sua estrutura lógica, uma formação composta por duas outras estruturas: a regra de conduta e a hipótese de incidência.

A norma estática prevê a hipótese de incidência tributária, escolhida pelo legislador a partir do fato da vida real. Ela compõe-se de um núcleo, que é único e que é o elemento central, que tem um ou mais elementos adjetivos, realizáveis na época e espaço previstos nas coordenadas de tempo e lugar<sup>292</sup>. O núcleo é a base de cálculo, “(...) *elemento mais importante*” que “(...) *permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos (...)*” e que “(...) *confere o gênero jurídico ao tributo (...)*”<sup>293</sup>. Os elementos adjetivos são de diversas naturezas, e determinam ao núcleo “*menor ou maior especificação. O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as “espécies” jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidas pelos elementos adjetivos*”.<sup>294</sup> A hipótese de incidência, estando sempre relacionada a alguém, pode transformar-se em relação jurídica caso a regra jurídica a estabeleça como consequência ou como efeito jurídico.<sup>295</sup>

A consequência da incidência são os efeitos prescritos na regra, que pode ser juridicizante, desjuricizante total ou parcial, ou não-juridicizante. A regra juridicizante transfigura a “hipótese de incidência realizada” em fato jurídico, ou, para as hipóteses em que já era fato jurídico, há irradiação de nova relação jurídica ou alteração do conteúdo jurídico dessa relação pretérita. A regra desjuridicizante é aquela que tem como efeito a desconstituição do ato jurídico nulo ou anulável, quando se qualifica como “total”, ou quando reduz o conteúdo jurídico da relação jurídica pretérita, qualificando-se como “parcial”. A regra não juridicizante apenas mantém o “*status*” anterior do fato sobre o qual incidiu, tendo como finalidade “deixar bem claro” a vedação da entrada no mundo jurídico do fato preteritamente não jurídico, e mantendo os efeitos e a juridicidade do fato preteritamente jurídico<sup>296</sup>.

A estrutura estática proposta por ALFREDO AUGUSTO BECKER é composta pela hipótese de incidência, primeiro dado, cujo elemento central é a base de cálculo, adjetivada por alguns elementos e pelos condicionantes de tempo e

---

<sup>292</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria ...*, *op. cit.*, p. 350.

<sup>293</sup> *Ibidem*, p. 351.

<sup>294</sup> *Ibidem*, p. 351-352.

<sup>295</sup> *Ibidem*, p. 352.

<sup>296</sup> *Ibidem*, p. 324 e ss.

lugar. Ocorrendo a hipótese, a incidência da regra, segundo dado, é infalível, e na atuação dinâmica da regra, ocorre a consequência, ou o efeito estabelecido pela regra de conduta, que vincula os sujeitos do polo passivo e do polo ativo<sup>297</sup> em relação jurídica; estabelecendo o conteúdo da relação jurídica, que é uma prestação jurídica com conteúdo mínimo (direito e dever), médio (direito, prestação, dever, obrigação) ou máximo (direito, prestação coação, dever, obrigação e sujeição)<sup>298</sup>.

Nota-se, assim, que, para além de uma literatura de denúncia sobre a ausência da cientificidade jurídica no Direito Tributário, a obra “*Teoria Geral do Direito Tributário*” também cumpriu um papel propositivo, no sentido de, a partir da HANS Kelsen e de PONTES DE MIRANDA, explicar a norma jurídico-tributária, a sua incidência, e, ao mesmo tempo, propor aos juristas-tributaristas, uma “atitude mental jurídico-tributária”, por meio do “(...) *reflexo condicionado à incidência da regra jurídica*”, que é transmitida pela linguagem<sup>299</sup>.

Se, por um lado, ALFREDO AUGUSTO BECKER afasta as ciências pré-jurídicas do Direito Tributário, nas denúncias e propostas acima explanadas, o Direito Tributário, vivenciava um momento crítico, porque precisava passar por uma metamorfose; e BECKER denuncia a “caducidade precoce do Direito Tributário” em razão do descompasso com seu tempo, e anuncia como se daria a sua metamorfose, revelando um segundo tema da sua teorização.

No momento do pós-segunda guerra, após, finalmente, o Direito Tributário ter estabelecido sua identidade, afastando-se das ciências pré-jurídicas, a história promovia mudanças sociais substantivas, que acreditou estarem relacionadas ao espírito de uma revolução social que se daria por meio dos tributos<sup>300</sup>. A caducidade do Direito Tributário dava-se em razão do descompasso com as mudanças sociais e políticas que demandavam um novo formato de finanças públicas. A metamorfose, referia-se à mudança dos tributos em quatro “pontos germinais”: a juridicização do

---

<sup>297</sup> A relação jurídica coloca-se sempre entre dois sujeitos, sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas. ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria...*, *op.cit.*, p. 362.

<sup>298</sup> *Ibidem*, p.364 *et seq.*

<sup>299</sup> TEODOROVICZ, Jeferson. **A afirmação histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro.**, p.52.

<sup>300</sup> Sobre esse segundo aspecto tratado em especial na Parte V, Capítulo V, da “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, CLÁUDIA MARIA BORGES COSTA PINTO identifica uma verdadeira elaboração de um socialismo utópico pelo autor, que, a partir do orçamento cíclico e da tributação extrafiscal renovados pelo humanismo cristão, reconstruiria a ordem social como uma democracia social cristã – **A Revolução Social e o Direito Tributário: Vaticínios de Alfredo Augusto Becker.**



Princípio da Capacidade Contributiva; o substituto legal tributário; a tributação extrafiscal, que pretendia suprir a necessidade político-fiscal dos Estados<sup>301</sup>; e os tributos “in natura” e “in labore”<sup>302</sup>.

O primeiro tema, contudo, foi o que atribuiu ao autor a notoriedade como cientista do Direito Tributário, reconhecendo-se por justiça, como alerta JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, sua “*primazia na contestação*” da unicidade pela qual se estudavam duas entidades distintas: a hipótese de incidência e o fato concretamente acontecido, que, dali em diante, passaram a ser estudados separadamente, como demonstra a distinção conceitual de GERALDO ATALIBA, que apresenta as denominações de hipótese de incidência e fato imponível<sup>303</sup>.

#### 2.4.6 A Hipótese de Incidência de Geraldo Ataliba

A denúncia realizada por GERALDO ATALIBA, é no sentido da “mentalidade jurídica” proposta por ALFREDO AUGUSTO BECKER, e que também já havia sido percebida por outros doutrinadores, como RUBENS GOMES DE SOUSA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, e PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>304</sup>; e representando, entre outros avanços, um progresso na distinção entre a hipótese de incidência e o fato ocorrido<sup>305</sup>.

“*A hipótese de incidência é para Ataliba a descrição hipotética e abstrata do fato, operada por via legal. O fato imponível é o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, dá nascimento à obrigação tributária*”<sup>306</sup>. Feita essa distinção entre hipótese e fato, cumprir-se-ia a tarefa mais importante da Ciência do Direito, que seria, de acordo com ATALIBA, o estudo da hipótese legal<sup>307</sup>. A Norma Jurídica, para o autor, adquire a seguinte configuração: “*Hipótese – ‘se acontecer o fato Y’; Mandamento – ‘pague X, em dinheiro, ao estado’ (ou pessoa designada pela lei);*”

---

<sup>301</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 628.

<sup>302</sup> *Ibidem*, p. 511.

<sup>303</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, À guisa de prefácio, *in* GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 12 e 13.

<sup>304</sup> GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 50.

<sup>305</sup> SOUTO MAIOR BORGES, À guisa de prefácio, *op. cit.*, p. 12.

<sup>306</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>307</sup> GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 39.

*Sanção – se não pagar, incidirão as seguintes normas...*<sup>308</sup>. Esse primeiro elemento, a hipótese, é uma descrição genérica e hipotética de um fato, que, por sua vez, quando e se ocorrido, determina o nascimento da obrigação tributária<sup>309</sup>, que se não for adimplida, fará jus à imposição da sanção.

As qualidades ou, mais apropriadamente, os aspectos essenciais da hipótese de incidência são: 1. Aspecto pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo); 2. Aspecto material (conceituação legal de uma consistência e forma somada ao seu atributo dimensório que é a base imponible (dimensão do aspecto material, ou, grandeza ínsita na hipótese de incidência)); 3. Aspecto temporal (circunstâncias de tempo); 4. Aspecto espacial (circunstâncias de lugar)<sup>310-311</sup>.

Depois de realizado o fato descrito na hipótese, aplica-se a alíquota, que é um “*termo do mandamento da norma tributária*”, ou seja, que se opera sobre a base calculada, não mais de cálculo, referente à hipótese, mas calculada, referente ao fato, porque ocorrida, obtendo-se o valor do “*quantum debeatur*”<sup>312</sup>.

Tal qual ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA também identifica, no cerne da hipótese de incidência, que denomina de aspecto material, a previsão normativa da base de cálculo, concentrando praticamente todos os caracteres da norma tributária no pressuposto. É a elaboração da Teoria da Norma Jurídico-Tributária proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO que se empenhará na reformulação da estrutura normativa, indicando uma nova composição da hipótese e do mandamento, a partir de uma nova perspectiva sobre a própria Teoria da Norma.

#### 2.4.7 A Regra-Matriz de Incidência de Paulo de Barros Carvalho

Vendo superada a separação necessária entre a hipótese normativa e o fato ocorrido, PAULO DE BARROS CARVALHO identifica a concentração dos critérios

---

<sup>308</sup> *Ibidem*, p. 53.

<sup>309</sup> *Ibidem*, p.69.

<sup>310</sup> Aspectos porque, “[a]ssim a hipótese de incidência: não deixa de ser uma e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos [caracteres], cuja consideração não implica sua decomposição em “partes” ou “elementos (...) expressão [que] sugere a ideia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la.” – *Ibidem*, p. 70. (destaques no original) (esclarecemos nos colchetes).

<sup>311</sup> Com relação à composição da base imponible, *Ibidem*, p. 97.

<sup>312</sup> *Ibidem*, p.101.

que identificam a hipótese e o mandamento, doravante hipótese e consequente<sup>313</sup>; propondo uma reanálise da endonorma tributária, que é o tributo<sup>314</sup>.

A Norma é uma estrutura complexa, formada por dois juízos hipotéticos, ou duas outras normas, que são denominados por HANS KELSEN de norma primária e norma secundária, e por CARLOS COSSIO de endonorma e perinorma. Cada uma dessas duas estruturas normativas expressariam os seguintes juízos hipotéticos: “Se F então, deve-ser P” (Se ocorrer o Fato, então deve-ser o Preceito, ou o devedor deve cumprir a obrigação); e “Se não P, então deve-ser S” (Se não ocorrer o Preceito, ou, se o devedor não cumprir a obrigação, então deve-ser a Sanção). Afastando-se da norma secundária/ perinorma, que tratam da relação jurídica de sanção, estabelecida pelo não cumprimento do preceito, porque alheia à relação jurídico-tributária<sup>315</sup>; a Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma elaboração científica que esclarece a estrutura estática da endonorma tributária, composta por hipótese e consequência<sup>316</sup>.

Na hipótese, descrição objetiva do fato, encontram-se o critério material, e seus condicionantes, o critério espacial e o critério temporal. No consequente, o critério quantitativo e o critério pessoal. Tanto a hipótese quanto a consequência são equivalentes em importância. Coexistem, e uma, sem a outra, não subsiste<sup>317</sup>.

---

<sup>313</sup> Após considerações críticas sobre os estudos da norma tributária até então realizados pela doutrina nacional e estrangeira, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma: “[a] *única postura que nos parece válida diante do problema é precisamente aquela que respeita a integridade do ente que se analisa, examinando cuidadosamente a realidade jurídica normativa para, de seus elementos estruturais – hipótese e consequência - , extrair os critérios que cada qual possa, efetivamente, hospedar*”. São “(...) *critérios para identificação de um fato (hipótese tributária) e os critérios para o reconhecimento de uma relação jurídica*” – **Teoria da Norma Tributária**, p. 68 e 66. Revela, assim, “*coordenadas da norma que permitem reconhecer o fato descrito e a relação instaurada (...)*”, como esclarece JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 60.

<sup>314</sup> Uma das possíveis acepções do tributo, dentre as já assinaladas por PAULO DE BARROS CARVALHO: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo e ao direito subjetivo do sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica, **Curso...**, *op. cit.*, p. 51.

<sup>315</sup> Isso porque, embora a sanção seja o caráter fundamental do sistema jurídico-normativo, a relação jurídico-tributária é a relação que se caracteriza pela prestação compulsória que envolve a caracterização da hipótese como conjunto de critérios para a identificação de um fato lícito que não é um acordo de vontades, já que a obrigação do sujeito passivo é compulsória; e do consequente como a relação jurídica estabelecida, na qual o sujeito ativo é, geralmente, o Estado, o sujeito passivo uma pessoa física ou jurídica, e a prestação tem natureza pecuniária – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 60.

<sup>316</sup> A hipótese da norma distingue-se do acontecimento do fato que configure os critérios estabelecidos pela norma – PAULO DE BARROS CARVALHO, *ibidem*, p. 60.

<sup>317</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

O critério material, também identificado como núcleo, é o dado central, que faz referência a um comportamento de uma pessoa e se identifica pelo verbo, que não poderá ser impessoal ou sem sujeito, nem intransitivo, e seu complemento, desde que sua predicação é incompleta.

O critério espacial pretende revelar as circunstâncias de lugar da ocorrência do fato, delimitando o local de sua abrangência. Não se refere ao âmbito de aplicação das leis, mas ao local do fato. Essa coordenada pode ser reportada pela legislação em três diferentes níveis de elaboração: 1. a ocorrência do fato dá-se em pontos pré-determinados, como ocorre no caso do imposto de importação; 2. a ocorrência do fato dá-se na extensão territorial restrita estabelecida, como nos casos do IPTU e do ITR; 3. a ocorrência do fato dá-se numa extensão territorial ampla, abrangendo toda a área territorial da entidade tributante, independentemente de um local específico de ocorrência, como nos casos do ICMS e do IPI.

O critério temporal “*deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo*”<sup>318</sup>. É, portanto, o marco no tempo do momento a partir do qual considera-se ocorrido o fato para fins de reconhecer também o momento no qual se constitui a relação jurídica, e assim, os direitos e as obrigações relativamente a cada um dos sujeitos.

Como afirmamos acima, são os critérios material, espacial e temporal que compõem o desenho da hipótese. O consequente é composto por dois critérios que estruturam a relação jurídica: o critério pessoal e o critério quantitativo.

O critério pessoal subdivide-se em sujeito ativo e sujeito passivo. O sujeito ativo é a pessoa que figura no polo ativo da relação jurídica, que é credora da obrigação. Sendo a obrigação tributária, só poderá compor o polo ativo da relação o Estado, em seu sentido lato, ressalvados os casos da parafiscalidade. PAULO DE BARROS CARVALHO também reconhece ser possível que o referido ente político, que detém a competência impositiva, atribua a sua capacidade tributária ativa a outra pessoa, seja pública ou privada, para exigir a prestação pecuniária. A figuração como sujeito ativo de outras pessoas que exijam o tributo, tendo como destino do crédito tributário suas próprias finalidades, configura a parafiscalidade.

---

<sup>318</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 284.

A Constituição Federal prescreve as competências impositivas, mediante o desenho dos arquétipos dos tributos, fixando aqueles exigíveis pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como aqueles exigíveis pela União, inclusive, pelo exercício da competência residual, com a elaboração de novos arquétipos. Na esteira de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, destacamos que a competência impositiva não é comum. Isso porque há, para além da competência tributária, a competência administrativa, que pode ser privativa de uma esfera de governo, tornando por consequência limitada à competência administrativa a competência tributária; se a competência administrativa for concorrente, também dela decorrerá a limitação à competência tributária, em razão de somente aquele ente que exerceu a competência administrativa poder exercer a competência tributária<sup>319</sup>.

O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa de quem se exija a prestação tributária: pessoa física ou jurídica, pública ou privada, bastando que, além de expressa disposição legal (CTN, arts. 121, par. ún., II; e 128), tenha relação com o fato jurídico tributário – como leciona RUBENS GOMES DE SOUSA, suscitado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>320</sup>.

Quanto à proposta de HÉCTOR VILLEGAS, em relação à sujeição passiva, é preciso considerar que, quando o legislador escolhe um fato tributável, escolhe aquele que exprima a aptidão econômica de uma pessoa para ser tributada. É nessa elaboração que se confere a capacidade contributiva, quando da definição da hipótese de incidência. Importa dizer, portanto, que, embora não se trate de um critério, existe também na hipótese um “sujeito passivo ideal”, aquele que o legislador elegeu, em virtude do fato que manifesta capacidade para a incidência da tributação.

Outra consideração fundamental é a de que nem sempre a pessoa da hipótese, ou seja, a pessoa que se relaciona com o fato tributável, é a pessoa eleita pelo legislador para integrar a relação jurídica tributária. Pode ocorrer que a pessoa da hipótese seja uma, mas a pessoa obrigada pelo mandamento para integrar a relação jurídica tributária com o sujeito ativo seja outra.

---

<sup>319</sup> Competência Tributária no Brasil: mitos e mentiras, *in* PRISCILA SOUZA (org.); PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.), **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**, p. 607, 627-629.

<sup>320</sup> **Teoria da Norma Tributária**. p.101

Assim, HÉCTOR VILLEGAS define como sujeito passivo a “(...) a pessoa [personagem envolvido e incluído, partícipe no acontecimento] *que se encontra na situação concreta escolhida pela lei como hipótese de incidência tributária*”<sup>321</sup>. (esclarecemos nos colchetes) É quem revela, na sua relação com o fato, uma aptidão tributária, ou uma aptidão econômica para a tributação: capacidade contributiva. Denomina de “*destinatário legal tributário*” a pessoa a quem se refere o legislador, para torná-la a pessoa que suportará a carga tributária, ligando-a, pela consequência, à hipótese. “*Destinatário, porque a ele está destinada a carga econômica do tributo*”; legal, “*porque a carga impositiva vai contra o seu patrimônio, (...) pela via legal*”. Mas, só surge a relação jurídica tributária com o mandamento, como consequência da hipótese de incidência, impondo a prestação tributária, quando a relação será denominada de “relação jurídica tributária principal” e o sujeito de “contribuinte”, o sujeito passivo por dívida própria<sup>322</sup>.

MARÇAL JUSTEN FILHO, observando e considerando a particularidade da realidade tributária brasileira, que, ao contrário da argentina, não tem o núcleo da hipótese de incidência tributária prevista na legislação infraconstitucional, mas na própria Constituição Federal, substitui a expressão de HÉCTOR VILLEGAS por “*destinatário constitucional tributário*”<sup>323</sup>.

Retornando aos demais critérios do consequente, versaremos doravante o critério quantitativo.

O critério quantitativo é composto pelo fator base de cálculo e pelo fator alíquota, que, em conjunto, revelarão o montante a ser pago a título de tributo. Há também a possibilidade que, embora reconhecidamente inconstitucional, mas admitida pelo autor, o legislador determine um valor fixo, que não cumprirá o objetivo de dimensionamento do fato. PAULO DE BARROS CARVALHO dedica-se à explicação da circunstância na qual o legislador determine os dois fatores para a revelação da magnitude do fato e o valor dele decorrente.

---

<sup>321</sup> Destinatário legal tributário – Contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária, **Revista de Direito Público**, n.30, p.271-294. p.274.

<sup>322</sup> “O elo entre o destinatário legal tributário e a hipótese de incidência só se converte em relação jurídica principal se, quando surge o fato impositivo, surge também um mandamento de pagamento para esse destinatário legal tributário” *Ibidem*, p. 276-277.

<sup>323</sup> Conforme destaca JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Impostos sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, *in Tributação das empresas*, p. 188-189, e nota 143.

Como vimos, desde ALFREDO AUGUSTO BECKER tem-se a importância da base de cálculo em sua natureza de quantificação da hipótese de incidência: “(...) *nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo*”<sup>324</sup>. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, a base de cálculo é “(...) *a grandeza destinada a dimensionar um comportamento que se consubstancia no núcleo do fato jurídico tributário*”<sup>325</sup>. Se, por um lado, (1.) mede as proporções reais do fato, na função mensuradora, por outro (2.) determina o valor da dívida, na função objetiva, e, por fim, (3.) confirma, infirma ou afirma o critério material da hipótese de incidência tributária, na função comparativa. Essas três são, então, as funções da base de cálculo<sup>326</sup>.

A mensuração das proporções reais do fato ocorre a partir da captação, pelo legislador, “(...) *de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico*”, servindo como base de cálculo “(...) *todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência*”, que será, com frequência um valor em dinheiro<sup>327</sup>. A composição da específica determinação da dívida é passo subsequente do legislador, no sentido de indicar qual o fator que, unindo-se à medida da proporção real do fato, fará surgir o valor, o “*quantum*”, da prestação. O verdadeiro critério material da hipótese é confirmado, conferindo sintonia entre o padrão de medida e o fato; infirmado, conferindo incompatibilidade entre o padrão de medida e o fato; ou afirmando, indicando a ação-tipo que for avaliada quando da ausência de clareza na legislação.

A base de cálculo é determinada pela legislação e por isso também pode ser referida como base normativa, opondo-se à base calculada, ou base de cálculo fática, que advém com a aplicação da lei, com a individualização do valor, que permite ao fisco chegar à quantia na específica operação que realiza com a alíquota.

Como já expusemos<sup>328</sup>, a base de cálculo tem relação com a capacidade contributiva<sup>329</sup>, absoluta ou objetiva, na medida em que “*a igualdade impositiva está*

---

<sup>324</sup> **Teoria**..., *op. cit.*, p. 351.

<sup>325</sup> **Curso**..., *op. cit.*, p. 105.

<sup>326</sup> *Ibidem*, p.341.

<sup>327</sup> *Ibidem*, p.342.

<sup>328</sup> Item 2.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva – 2.3.3.1. Introdução, p. 57.

<sup>329</sup> Devemos discordar da reflexão de que a base de cálculo se relaciona com a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, ou seja, num formato que seria “pré-jurídico”; pois, qualquer

*irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comedidos pela entidade que conhecemos por base de cálculo*<sup>330</sup>. Ainda, pode-se reconhecer, como faz Misabel Derzi<sup>331</sup>, uma quarta função para a base de cálculo, que é a função de realização do Princípio da Capacidade Contributiva, e do Princípio da Igualdade.

O segundo elemento do critério quantitativo é a alíquota<sup>332</sup>, o componente aritmético a ser congregado com a base de cálculo, apresentado em termos monetários ou em percentual, revelando o montante, a compostura numérica da dívida, ou o valor exigível.

Quando apresentado em termos monetários, a alíquota poderá ser indicada por um valor fixo, ou por um valor variável em função de escalas progressivas da base de cálculo, como por exemplo: \$1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros *etc.*<sup>333</sup>

Quando apresentado em fração ou percentual, poderá ser “proporcional invariável”, quando for aplicável a alíquota “x/y” ou “z%” independentemente de qual seja a base de cálculo. Poderá ser “proporcional progressiva”, quando o valor da alíquota aumentar de acordo com o aumento da base de cálculo. Ou ainda, poderá ser “proporcional regressiva”, caso no qual a alíquota decresce conforme aumente a base de cálculo. Nos dois primeiros casos reconhece-se o mecanismo do legislador de fazer assegurar o Princípio da Igualdade e a Vedação do Tributo com Efeito de Confisco. As alíquotas também podem ser manipuladas para cumprir objetivos extrafiscais, inclusive reduzindo-as a zero, com a formulação do caso de isenção<sup>334</sup>. Cumpre ainda destacar que a alíquota também é submetida ao regime de reserva legal.

O avanço das definições trazidas pelo desenho de uma Teoria da Norma Tributária para a Ciência do Direito Tributário é inegável, e só foi possível porque, como afirma HÉCTOR VILLEGAS, referindo-se a GERALDO ATALIBA e PAULO DE

---

norma, tal como o Princípio da Capacidade Contributiva, não seria pré-jurídica. Pois se é norma, é jurídica.

<sup>330</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...op. cit.*, p. 349.

<sup>331</sup> **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.** p. 255.

<sup>332</sup> Etimologicamente, “parte” representaria a parte ou a fração que o Estado chama para si quando ocorrido o fato jurídico tributário. Não é, contudo, a melhor exegese da palavra, já que não é uma parcela, mas um componente aritmético que se manifesta em percentual ou em termos monetários – PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...op. cit.*, p. 350.

<sup>333</sup> *Ibidem*, p. 350.

<sup>334</sup> *Ibidem*, p. 351.



BARROS CARVALHO, “a precisão terminológica é uma exigência fundamental para a construção de toda ciência”, reconhecendo que nessas definições, está-se “construindo Direito Tributário, porque o estão delimitando cientificamente”<sup>335</sup>.

Por isso, ainda que novas teorias possam vir a determinar novas formas de nos relacionarmos com os fatos que são contempladas nas normas tributárias, as reflexões advindas nestas seis últimas décadas de Ciência do Direito Tributário são verdadeiras bússolas para a compreensão daquilo que já foi iluminado pela luz da razão, fornecendo também pistas daquilo que ainda não o foi.

#### 2.4.8 Determinação Subjetiva e outras contribuições de Marçal Justen Filho

MARÇAL JUSTEN FILHO reconhece a grande importância de DINO JARACH ao desenvolver trabalhos que foram essenciais para revelar a estrutura da norma tributária<sup>336</sup>; e identifica sua grande influência tanto no movimento de glorificação do “fato imponible”<sup>337</sup>; quanto no de centralização dos elementos componentes da consequência na hipótese normativa, influenciando tributaristas estrangeiros e nacionais, como PEREZ DE AYALA, MATIAS CORTES DOMINGUEZ, SAINZ DE BUJANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER *etc.*

Identifica que a correção desse “vício lógico e ontológico” foi realizada por PAULO DE BARROS CARVALHO, em coordenação com o pensamento de KARL ENGISCH – que já apresenta uma distinção entre a hipótese, à qual pertencem tudo aquilo que se refere ao fato, e a consequência, à qual pertence tudo que é relativo ao dever correspondente<sup>338</sup>. A correção, portanto, deu-se tanto no sentido da separação entre os critérios da descrição do fato, na hipótese de incidência, e da

---

<sup>335</sup> Destinatário...*op. cit.*, p. 272.

<sup>336</sup> Indica duas obras, em especial, como fundamentais para estes estudos: *El Hecho Imponible e Curso Superior de Derecho Tributario. (O Imposto sobre Serviços na Constituição.* São Paulo: RT, 1985, nota 44).

<sup>337</sup> O contexto da evolução doutrinária no período de desenvolvimento da escola de “glorificação do fato gerador” brasileira e argentina, era de interlocução, inicialmente, com juristas europeus e, posteriormente, entre estes juristas sul americanos, dentre os quais, DINO JARACH.

<sup>338</sup> “Com efeito, à hipótese pertence tudo o que é relativo à situação à qual se conecta o dever ser; à consequência jurídica, tudo o que determina o conteúdo desse dever ser”. (tradução nossa)  
 “Infatti, alla fattispecie appartiene tutto quanto è relativo all’á situazione alla quale è ricollegato il dovere; alla conseguenza giuridica tutto quanto determina il contenuto di questo dovere” – KARL ENGISCH, *Introduzione al Pensiero Giuridico*, p. 44, citado por MARÇAL JUSTEN FILHO, *apud Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 42, nota 43.

previsão do vínculo jurídico, dado na consequência, quanto da adequação terminológica de “aspectos” da hipótese de incidência de GERALDO ATALIBA para “critérios”<sup>339</sup>.

“Aspectos”, para JUSTEN FILHO, só podem ser conferidos no fato concreto, no fato jurídico tributário, não na hipótese, porquanto nas normas há “coordenadas abstratas” que permitem “o reconhecimento dos aspectos (*material, pessoal, espacial e temporal*) do fato ou da situação concreta”.<sup>340</sup> O vocábulo “aspecto”, então, não é adequado para nomear a designação da norma sobre o fato, mas é aceitável que seja “(...) utilizado cientificamente para indicar o conteúdo da norma que fornece os critérios”, assim, “(...) o critério espacial é fornecido pelo aspecto espacial da norma (*hipótese de incidência*)”<sup>341</sup>. Ficando, assim, justificada a adoção da palavra “critérios” para designar a expressão normativa dos aspectos dos fatos sobre os quais incidirá.

O fato descrito na hipótese não é criado pela norma, enquanto o consequente cria uma entidade, a relação jurídica, que não existia, e nem existiria, não fosse a previsão normativa para tal. Por isso, o consequente não descreve, mas constitui a relação jurídica. Enquanto na hipótese se pode falar de critérios para reconhecimento das características do fato, no consequente há que se falar em imposições, ou, determinações que decorrem da norma.

Com relação à hipótese normativa, MARÇAL JUSTEN FILHO acredita que os critérios material, temporal e espacial são necessários, mas não suficientes, do ponto de vista lógico. Isso porque, se o critério material é relativo ao comportamento de alguém, implícita aí está a necessidade de um outro critério, que é o critério de identificação do sujeito da conduta, tornando-se ilógico suprimi-lo da hipótese de incidência.

Reconhece, contudo, que o texto normativo omite, via de regra, o sujeito, porque pretende alcançar uma generalidade de pessoas, e gramaticalmente<sup>342</sup> essa operação de omissão é possível, mas não significa que inexistente este sujeito, afinal,

---

<sup>339</sup> **O Imposto**...*op.cit.*, p. 42-43.

<sup>340</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>341</sup> *Ibidem*, p. 44-45.

<sup>342</sup> O elemento pessoal como necessariamente integrado pela hipótese é confirmado a partir da análise gramatical da frase. Para tanto, Marçal Justen Filho também propõe a análise frasal e sua decomposição em sujeito, predicado, termos acessórios. (*Ibidem*, p.47-49)

todo verbo, núcleo do critério material, significa uma ação, e tratando a norma jurídica da regulação das ações humanas, as ações dos verbos escolhidos pela norma tributária para identificar comportamentos, farão sempre referência a comportamentos humanos.

O critério pessoal, portanto, não é expresso, mas afirma haver casos nos quais é necessário que o seja, como quando o ICM, à época, vinculava os fatos tributáveis àqueles que expressem uma determinada atividade profissional, como cabendo ao *“produtor, industrial ou comerciante realizar operação relativa à circulação de mercadoria no território X”*; ou como mais frequentemente ocorre no caso dos tributos vinculados, porque a materialidade se vincula à atividade diretamente exercida pelo Estado em relação a alguém.

Com relação ao conseqüente normativo, esse autor assume que na determinação subjetiva, equivalente a critério pessoal de PAULO DE BARROS CARVALHO, indica-se o sujeito ativo individualizado, conhecido *“a priori”*, e o sujeito passivo genérico, determinável quando da ocorrência do fato previsto pela hipótese, conhecível *“a posteriori”*.

Não é possível assumir que, em uma relação jurídica determine-se uma quantia. Para MARÇAL JUSTEN FILHO, a relação jurídica só pode determinar um objeto, que consiste na conduta de dar, fazer ou não fazer. No caso da relação jurídica tributária, a relação é de dar, e tem por objeto uma quantia.

Com relação à norma tributária, assume que deve ser compatível com os postulados do ordenamento jurídico. Assim, os princípios que devem informar a norma tributária são o da Capacidade Contributiva, quando da tributação por imposto, tratar-se de um tributo não-vinculado, invadindo a riqueza mas respeitando as igualdades e desigualdades reais; o da remuneração, quando da tributação por taxa, assim entendendo a necessidade de correspondência entre a realização da despesa pelo Estado com a possibilidade de a pessoa que pagou a taxa beneficiar-se dessa despesa; o do especial benefício ou especial despesa, quando da tributação por contribuição, quando a tributação significa um especial benefício ao tributado, condicionando-se à extensão desse benefício.

Essa conformidade aos postulados representados pelos princípios informadores indicados dá-se de modo interno ou externo à norma. A conformidade da hipótese de incidência tributária com os princípios constitucionais é externa. A conformidade da hipótese de incidência tributária com o conseqüente é interna.

Pode ocorrer a produção de uma desconformidade interna, que levará à desconformidade externa. São duas possíveis desconformidades internas: aquela entre a avaliação da prestação tributária e a hipótese de incidência, quando o instrumento de quantificação não é compatível com a situação descrita na hipótese; aquela entre o critério pessoal da hipótese e a determinação subjetiva da consequência. Neste último raciocínio, portanto, não seria possível admitir os casos de responsabilidade e substituição. Contudo, o autor opta por não dissertar sobre o tema.

O que se vê nessa etapa de desenvolvimento da Teoria da Norma Tributária, como exemplificam as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO, é que ainda que reconhecida por grande parcela da comunidade jurídica como a melhor composição explicativa sobre uma das formas de analisar o tributo, novas considerações permanecem sendo possíveis.

Outra consideração essencial é reconhecer que a incessante busca pela verdade decorre sempre de uma escolha. Se na perspectiva normativista foram elaborados esquemas de explicação que simplificam a totalidade do fenômeno jurídico da tributação, não significa que outras verdades, que partam de outros pressupostos não sejam possíveis, embora nem sempre possam resguardar coerência entre si. É dessa forma que vislumbramos novas formas de elaboração do Direito Tributário, a partir da crítica ao dogmatismo.

#### 2.4.9 A Crítica ao Dogmatismo

Toda ciência que se pretenda válida deve dialogar com seus pares que não sejam apenas do mesmo posicionamento adotado, mas também com aqueles que lhe fazem contraponto.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reconhece a necessidade de tornar científico o Direito Tributário, e por isso alerta o caminho para qual tipo de ciência se deve objetivar: uma ciência que compreenda a necessidade do erro; que não fomenta brilhantismos; que se preocupe com a realidade<sup>343</sup>.

---

<sup>343</sup> **Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos**, p. 19 *et seq.*

ALFREDO AUGUSTO BECKER, também arauto da cientificização do Direito Tributário, condena o Direito Tributário Invertebrado e reivindica uma mentalidade jurídico-tributária de reexaminar e dissecar todos os princípios do Direito Tributário.

A ciência precisa fazer sentido pragmaticamente, e é também nesse sentido a preocupação de ANDRÉ PARMO FOLLONI, que acusa as cinco décadas<sup>344</sup> de Direito Tributário de caminhos inadequados, da lógica que torna a ciência metafísica, da excessiva preocupação com o rigor terminológico, que transformou essa ciência em um mito, inacessível, preocupando-se cada vez mais com sua “rebusques”, deixando de atender seu objetivo principal enquanto ciência: tornar melhor a vida cotidiana. Advoga em um “ato de fidelidade ao pensamento alheio”, ao de Souto Maior Borges, e ao mesmo tempo de insubordinação, de inconformação com a manutenção do “*status quo*” científico” a complexidade<sup>345</sup>; saindo de um paradigma epistemológico fundado em HANS KELSEN e LOURIVAL VILANOVA, dentre outros, para um paradigma complexo de EDGAR MORIN, de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.

Portanto, é constante, na elaboração da Ciência do Direito Tributário o contraponto que serviria aos cientistas do direito como ponto de ancoragem da postura diante do conhecimento.

Mas, antes de uma virada paradigmática, é necessário compreender o paradigma posto. Analisamos, pelo paradigma posto, o IPTU.

### **3 AS CONJUNTURAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

#### **3.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU**

---

<sup>344</sup> **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectiva a partir de José Souto Maior Borges.**

<sup>345</sup> Na expressão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES ao explicar a regra de ouro da necessidade científica que superação de algumas distinções, e não o eterno retorno a elas mesmas, sintetizada na análise de CARLO COSSIO sobre HANS KELSEN: “ir além de Kelsen sem sair de Kelsen” – A Isonomia tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, p. 9.

### 3.1.1 Introdução

O primeiro Imposto Predial criado no Brasil, data de 1808, denominado de “Décima Urbana”. Tratava-se de um imposto sobre a propriedade dos imóveis urbanos habitáveis. Até o ano de 1833, tratava-se de um imposto de competência do governo central. A partir da Lei Imperial nº 58, passou à competência descentralizada das províncias. Em 1873, passou a ser denominado Imposto sobre Prédios, e em 1881 de Imposto Predial. A Constituição de 1891 ampliou a incidência do Imposto também sobre os imóveis rurais. A Constituição de 1934 modificou novamente a competência para a instituição do imposto sobre imóveis urbanos, passando-a aos municípios, mas mantendo o Imposto Territorial Rural sob a competência estadual. As Constituições seguintes, de 1937 e de 1946 não inovaram a caracterização do Imposto, mas a Emenda nº 5, de 21 de novembro de 1961 reunificou a competência de instituição dos Impostos Prediais e Territoriais Urbanos e Rurais, e desta vez, entregou-a aos Municípios. Visando a utilização do Imposto sobre Propriedade Rural como instrumento de política agrária, porém, a Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964, modificou novamente sua competência, atribuindo-a à União. A Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 manteve o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano sob competência municipal, e atribuindo-lhe a denominação que foi utilizada pelo Código Tributário Nacional. Foi apenas na vigência da Constituição de 1988, e expressamente com a Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000, que atribuiu ao Imposto as progressividades em razão do uso e localização, e progressividade no tempo como instrumento de política urbana, que já constava expressamente no texto original.

Mas com a exceção dessas inovações, é possível observar que o dispositivo autorizador ou outorgador “(...) *de poder e competência para a sua instituição*” que torna o exercício da competência para instituir o imposto, “(...) *puramente facultativo*”<sup>346</sup>, enquanto vigente a Constituição de 1967, com as alterações dadas pela Emenda Constitucional de 1969, e enquanto vigente a Constituição de 1988, são muito semelhantes. No diploma constitucional de 1967 a determinação sobre o

---

<sup>346</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. p.114.

IPTU se localizava no artigo 24, inciso I, com a seguinte redação: “*Art. 24. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana;*”.

Sob égide da Constituição Federal de 1988, o IPTU ampara-se nos dispositivos do artigo 156, inciso I, com a seguinte redação: “*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana;*”.

Ambas as Constituições, durante seus períodos de vigência, são complementadas pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional, reconhecido como de eficácia de Lei Complementar nas matérias que a Constituição exige que sejam instituídas por Lei Complementar, delineando a imposição tributária com o seguinte texto:

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.

Nota-se, assim, que o IPTU é um instituto jurídico-constitucional-tributário antigo. O objetivo, nesse capítulo é o de identificar suas características a partir da sua Regra-Matriz de Incidência Tributária.

De acordo com Alfredo Augusto Becker, o IPTU insere-se no gênero jurídico do imposto de propriedade, que escolheu como núcleo da hipótese de incidência, que ele afirma ser a base de cálculo, o estado de fato jurídico do direito de propriedade. Portanto, o tributo é sobre o direito de propriedade. Quanto à espécie desse gênero, afirma serem possíveis duas, aquela que se dá sobre a propriedade móvel e aquela sobre a imóvel. O IPTU, naturalmente, incide sobre a segunda espécie<sup>347</sup>. Entender que o tributo incide sobre o direito da pessoa sobre a coisa e não sobre a coisa em si previne dos problemas decorrentes da assunção da ideia de que o tributo possa incidir sobre a coisa; como o problema de reconhecer uma relação jurídico-tributária entre o ente tributante e a coisa, e conseqüente, inadmitir progressividade sobre tal incidência, que o direito brasileiro enfrentou até o advento da EC nº 29/2000 e decisões posteriores que desmistificaram o fato jurídico tributário do IPTU).

---

<sup>347</sup> **Teoria...op.cit.**

SACHA CALMON reconhece que não é de natureza jurídica a distinção entre imposto pessoal e real; além do mais, quem paga o tributo é a pessoa, e não a coisa, reconhecendo também que, “por elipse”, a competência do Município é de instituir o tributo sobre o direito de propriedade das coisas imóveis<sup>348</sup>.

As diferenças interpretativas entre os doutrinadores que analisaram o texto constitucional atual e o imediatamente anterior não se justificam na literalidade do texto normativo, senão na de entendimento interpretativa e nas teses construídas em torno da narrativa científica (da ciência do direito) de “explicação” do fenômeno jurídico-tributário do IPTU<sup>349</sup>.

Os problemas que se apresentam na construção narrativa da definição de seu critério material são: i) a inclusão ou não da posse e do domínio útil no conceito de propriedade, já que este é o único expressamente adotado pela Constituição; ii) a compreensão do IPTU como uma única hipótese de incidência ou como duas hipóteses de incidência, respectivamente sobre a propriedade territorial e sobre a propriedade predial urbanas; iii) a adoção ou não do adjetivo “urbano” no núcleo da hipótese de incidência – critério pelo qual iniciamos a aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária ao IPTU.

### 3.1.2 Critério Material

*“Ter propriedade de bem imóvel urbano”.*

ANTONIO JOSÉ DA COSTA reconheceu como critério material “[s]er proprietário de imóvel predial e territorial”<sup>350</sup>. Para SACHA CALMON, o núcleo da hipótese está no “estado de direito’ prestigiado pela lei: ser proprietário de imóvel, ser possuidor – enquanto a posse manifesta o domínio ou sua possibilidade futura – e ser enfiteuta”<sup>351</sup>.

---

<sup>348</sup> **Do Imposto...***op.cit.*, p. 115.

<sup>349</sup> “Explicação”, no sentido atribuído por José Souto Maior Borges, que excede à percepção de uma narrativa descritiva. **Ciência...***op.cit.*, p. 125 e ss.

<sup>350</sup> **Da regra Padrão de Incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, p. 25.

<sup>351</sup> **Imposto...***op.cit.*, p. 123.



No mesmo sentido ELIZABETH NAZAR CARRAZZA entende que o arquétipo constitucional traçado no artigo 156, I, da CF, é: “(...)a circunstância de uma pessoa física ou jurídica ser detentora do direito de propriedade, de bem imóvel situado na zona urbana do Município”<sup>352</sup>

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, reconheceu como “(...) cerne da hipótese de incidência” a “propriedade, o domínio útil ou a posse”<sup>353</sup>. PAULO DE BARROS CARVALHO menciona que o critério material do IPTU é “ser proprietário de bem imóvel”.<sup>354</sup> Após esses trabalhos, outras afirmações foram feitas em outros trabalhos de grande destaque.

Para SANDRA A. LOPEZ BARBON, “(...) o critério material redundando em uma pessoa ser proprietária, possuidora ou enfiteuta de imóvel”<sup>355</sup>.

VALÉRIA C. P. FURLAN, por sua vez, reconhece que o critério como “(...) ser proprietário de bem imóvel” acrescentando o domínio útil e a posse “ad usucapionem” enquanto posse que pressupõe o domínio útil<sup>356</sup>.

Para CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES, é o aspecto material “ser proprietário, ser detentor do domínio útil ou da posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana”<sup>357</sup>.

Nos próximos tópicos justificaremos como identificamos cada um dos elementos do critério material a partir da teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, iniciando pela definição do verbo.

O verbo usualmente indicado como correspondente ao núcleo da hipótese do IPTU é o verbo “ser”, um verbo de ligação, que conecta o sujeito ao seu predicativo. Ainda que não seja o principal argumento para nosso afastamento à opção pelo verbo “ser” como componente do critério material, necessário pontuar que, a rigor, esse verbo não corresponde a um verbo transitivo<sup>358</sup>, que pede complemento para construção do próprio significado, como o tipo de verbo necessário à construção do

<sup>352</sup> IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva, p. 174.

<sup>353</sup> Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, p. 107.

<sup>354</sup> Curso...op.cit., p. 255.

<sup>355</sup> Do IPTU, p. 38 e 45.

<sup>356</sup> IPTU, p. 68.

<sup>357</sup> IPTU – texto e contexto, p. 304.

<sup>358</sup> Embora haja estudos como o de ALCEBÍADES FERNANDES JR., que identifica outras funções sintagmáticas ao verbo “ser”, e reivindica uma revisão verbal na Língua Portuguesa, por entender que qualquer verbo pode se sujeitar a qualquer tipo de predicação verbal, a rigor, não se exige predicação ao verbo “ser”. Um estudo da transitividade do verbo “ser”.

critério, nessa teoria, exige<sup>359</sup>, indicando, de pronto, alguma desconfiança sobre sua adequação. Essa desconfiança confirma a inadequação do uso desse verbo ao ser analisado pela pragmática.

A conclusão apresentada por ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, já na primeira edição de sua obra sobre o IPTU e a Progressividade, acerca da capacidade contributiva corresponder à manifestação objetiva de riqueza do contribuinte consistente no fato presuntivo de riqueza, já sinalizava para outro verbo representativo da conduta tributável, o verbo “**ter**”:

Por incidir sobre o direito de propriedade, a capacidade contributiva a que alude a Constituição Federal – e que o legislador ordinário deverá levar em conta ao criar o imposto – é de natureza objetiva. Refere-se a uma manifestação objetiva de riqueza do contribuinte “(ter um imóvel)” (grifo nosso)<sup>360</sup>.

Embora a referida autora não tenha contemplado a dissecação da Regra-Matriz de Incidência do IPTU em seu trabalho, parece-nos ter, com fundamento na doutrina de ALFREDO AUGUSTO BECKER, reconhecido, ainda que indiretamente, o verbo pessoal e de predicação incompleta que melhor retrata o núcleo da hipótese de incidência.

É que o verbo que representa a relação que se estabeleceu com a propriedade desde o início da modernidade, quando “o „*ter*” é algo que passa a ser fundante de uma expressão de subjetividade, é algo que tem a capacidade de definir o „*ser*”.”, como explica RICARDO MARCELO FONSECA.<sup>361</sup>

Assim, decorre de uma percepção, culturalmente influenciada, que confunde o que a pessoa é com aquilo que ela tem, porque envolve a noção da propriedade como componente da própria personalidade do indivíduo.

---

<sup>359</sup> Relembramos, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “[d]escabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a ‘obrigatória presença de um complemento’” (grifo nosso) – **Curso...op.cit.**, p. 280.

<sup>360</sup> **IPTU...op. cit.**, p. 94. E nesse sentido também reconhecido por VALTERLEI APARECIDO DA COSTA, como registra no artigo em co-autoria com THAÍS SAVEDRA DE ANDRADE, Um estudo reducionista da norma tributária, no prelo.

<sup>361</sup> A lei de Terras e o advento da propriedade moderna no Brasil. **Anuário Mexicano de História Del Derecho**, n.17, p.97-112, 2005, p.102 – como retrataremos com maiores considerações no Capítulo 4, p. 187.

O que reivindicamos neste momento de retorno à subjetividade que se afasta das coisas para perceber a essência como interior e não exterior, é a separação entre o “ser” e o “ter”, que, como se vê, não são a mesma coisa.

Não se tributa o “ser” da individualidade do cidadão, que expressa valor, mas não expressa capacidade econômica, tampouco contributiva.

Enquanto imposto de existência de direito, no núcleo do IPTU (tal como nos demais impostos sobre direito de propriedade) identificamos o verbo “**ter**”.

Com o intuito de definição do complemento do verbo, no critério material do IPTU, passamos, com o suporte nos magistérios brevemente referidos, a analisar os problemas de: i) inclusão ou não da posse e do domínio útil no conceito de propriedade, já que este é o único expressamente adotado pela Constituição; ii) compreensão do IPTU como uma única hipótese de incidência ou como duas hipóteses de incidência, respectivamente sobre a “propriedade territorial” e sobre a “propriedade predial” urbanas; iii) adoção ou não do adjetivo “urbano” no núcleo da hipótese de incidência, para, ao final concluir pela formulação de nova locução ao critério material da hipótese de incidência do IPTU.

A discussão sobre a “**inclusão ou não da posse e do domínio útil no conceito de propriedade (i)**” decorre da ausência de expressa previsão constitucional dos direitos reais que servem de objeto na formação da hipótese de incidência que deflagra a relação jurídico-tributária entre o ente tributante e o contribuinte. A posição majoritariamente defendida é a de que o núcleo da hipótese é a propriedade em seu sentido vulgar ou implícito, compreendendo também a posse e o domínio útil, como complementado pelo CTN<sup>362</sup>.

Para ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, o arquétipo constitucional ao mencionar “propriedade”, o faz de modo genérico: “(...) *entenda-se propriedade em ‘sentido amplo’, compreendendo além do seu sentido estrito, o domínio útil, a posse ‘ad usucapionem’ e o direito de superfície*”<sup>363</sup>.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS indica que é o artigo 32 do CTN, fundamentado na norma geral dos artigos 109 e 110 do mesmo diploma,

---

<sup>362</sup> Em sentido “vulgar”, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Manual...op.cit.**, p. 107. Em sentido “implícito”, ANTONIO JOSÉ DA COSTA, **Da regra...op.cit.**, p. 25. SANDRA A. LOPEZ BARBON afirma que o CTN complementa o critério material com posse e domínio útil – **Do IPTU**, p. 38.

<sup>363</sup> **IPTU...op.cit.**, p. 174.

esclarecedor no sentido de ampliar o conceito de propriedade insculpido no nome do imposto para fins de incidência tributária<sup>364</sup>. Embora, por um lado, VALÉRIA C. P. FURLAN concorde com a amplitude da expressão “propriedade”, por outro lado, não a atribui à redação do CTN, porque reconhece que o artigo 32 desse diploma tem natureza de lei ordinária, mas sim à noção de que é o domínio útil o fato presuntivo de riqueza que revela a capacidade contributiva<sup>365</sup>. JOSÉ WASHINGTON COELHO, por sua vez, em posicionamento minoritário, afirma que o referido artigo é inconstitucional. Portanto, a tributação incidiria apenas sobre a propriedade em sentido estrito, excluindo a posse e o domínio útil de sua acepção<sup>366</sup>.

É, então, a partir destes três exemplos de interpretação do texto positivo sobre o critério material da hipótese de incidência do IPTU, que se estabelece a necessidade de verificação do conteúdo normativo. O elemento que confere a riqueza ao indivíduo deve ser analisado, sob pena de defesa de uma imposição que viole os princípios constitucionais tributários – pilares de sustentação dos valores adotados em nosso sistema jurídico-tributário. É nesse sentido que a propriedade “*stricto sensu*”, o domínio útil e a posse devem ser averiguados enquanto signos presuntivos de riqueza. Como direito de sobreposição – que se limita às definições, conteúdos e alcances de institutos, conceitos e formas de direito privado<sup>367</sup> – o direito tributário conta com o direito civil para reconhecer quais *bens imóveis* compõem os institutos da propriedade: “domínio útil”, “posse” e “propriedade”.

Fazem parte dos “bens imóveis” os solos com a sua superfície, seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo; tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como sementes, edifícios e construções, de modo que não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, dano, e ainda tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade (art. 43, do Código Civil - CC). Para fins tributários, contudo, entende-se estarem incluídos na hipótese de incidência do IPTU, como

---

<sup>364</sup> **Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. p.71.

<sup>365</sup> **IPTU**. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. p.68

<sup>366</sup> Tal qual assinala em relação ao IPTU, afirma que “*a Lei Suprema não instituiu nenhuma “fictio juris”, equiparando a posse à propriedade para efeitos fiscais. Não há, assim, quer por via direta, quer por linha oblíqua, qualquer autorização constitucional para taxar a posse territorial rural*” - **Código Tributário Nacional interpretado**, p. 32.

<sup>367</sup> Nesse sentido, o artigo 110, do CTN.

“bens imóveis” apenas aqueles que se adequam ao conceito de “predial” – “construções (...) incorporadas de forma permanente ao solo, que possam servir de habitação ou exercício de quaisquer atividades”<sup>368</sup> – e “territorial urbano”, como veremos mais adiante.

O “domínio útil” traduz-se “no direito [real] de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo, inclusive, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito”<sup>369</sup>. O detentor do domínio útil beneficia-se das utilidades proporcionadas pelo bem. É ao enfiteuta que o proprietário atribui o domínio útil, também conhecido como aforamento ou emprazamento, ou ao usufrutuário<sup>370</sup>. Considerando, no entanto, a expressa vedação de constituição de enfiteuse e subenfiteuse pelo artigo 2.038, do Código Civil, restringe-se o domínio útil das enfiteuses constituídas sob o regime do Código Civil anterior, e sobre o usufruto.

A “posse” é a exteriorização da propriedade. De acordo com o artigo 483, do Código Civil, “aquele que tem, de fato, o exercício pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio”. É, contudo, na percepção de VALÉRIA C. P. FURLAN necessário para a configuração da posse nos termos do CTN, o “animus”, a intenção de ter para si a posse<sup>371</sup>. Assim, para incidência do IPTU, deve ocorrer a posse “ad usucapionem”, porque é o tipo de posse que conduz ao domínio da coisa.

A propriedade, em sentido lato, de acordo com o artigo 1.228, do Código Civil, consiste na “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”<sup>372</sup>; adquirida por transcrição do título de propriedade (Art. 1.245, do CC), acessão (Art.1.248, do CC) ou usucapião (Art.1.238, do CC).

Como se observa, os institutos da propriedade não são suficientes, se afastados dos elementos do Direito Tributário, para sozinhos conferirem o conteúdo jurídico da expressão utilizada pelo legislador na norma de imposição. É neste sentido que a utilização pelo Direito Tributário do conceito do Direito Civil,

---

<sup>368</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, **Curso de Direito Tributário Municipal**, p. 183.

<sup>369</sup> VALÉRIA C. P. FURLAN, **IPTU**, p. 64.

<sup>370</sup> Sobre domínio útil como aforamento ou emprazamento – SANDRA A. LOPEZ BARBON, **DO IPTU**, p. 42.

<sup>371</sup> **IPTU**, p.65.

<sup>372</sup> Quanto às características da propriedade – JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **IPTU/ITR – teoria e prática**, p. 58.

transfigura-o<sup>373</sup>. Isso porque o fato-signo presuntivo de riqueza conecta os conceitos de Direito Civil ao Direito Tributário, ao utilizar o conceito civilista e somar-lhe, como requisito o fato econômico capaz de conferir a capacidade contributiva do indivíduo, transfigurando o conteúdo do conceito de propriedade para o conceito de propriedade que signifique capacidade contributiva. Somente assim o tributo incidirá no que lhe é inerente<sup>374</sup>.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO reconhece, ao afirmar que o IPTU incide sobre quem é ou pode ser proprietário do bem imóvel, afastando a falsa percepção de que possa existir qualquer tributo real, ou seja, algum tributo sobre a coisa como se esta fosse o polo da relação jurídico-tributária, e, mais importante, destacando que “[n]ão que tenha inovado a Constituição, criando por sua conta um imposto sobre a posse e o domínio útil”. Não é qualquer posse que deseja ver tributada.” Para o autor, “[a] posse prevista no Código Tributário Nacional, como tributável, é a de pessoa que ‘já é ou pode vir a ser’ proprietária da coisa”<sup>375</sup>.

Se reconhecermos como imposto de existência de direitos a propriedade e a posse, teremos, no caso do IPTU, ao menos três hipóteses de incidência admitidos pela doutrina. Geralmente na expressão do verbo + complemento 1 + conjunção + complemento 2 + conjunção + complemento 3, para não representar três diferentes hipóteses de incidência, mas que ora decompomos: aquela cujo critério material conteria a locução “ter propriedade”, aquela cujo critério material conteria a locução “ter posse”, e ainda outra, “ter domínio útil”, já que o “núcleo [o critério material], (...), será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”.<sup>376</sup>

Se assim fosse, pressupondo que o tributo recai sobre quem manifesta capacidade contributiva e não sobre a coisa, um mesmo imóvel urbano poderia motivar a incidência sobre o proprietário e sobre o detentor do domínio útil, ou sobre o posseiro com “animus” de proprietário, recebendo, o ente tributante, três vezes, pelo mesmo objeto que figura três relações jurídicas distintas (Estado x proprietário; Estado x possuidor “*ad usucapionem*”; Estado x quem tem domínio útil – Estado aqui

---

<sup>373</sup> Nesse sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria...op.cit.*, p. 129.

<sup>374</sup> *Ibidem*, p. 136.

<sup>375</sup> **Do Imposto** ...*op.cit.*, p. 115 e 119.

<sup>376</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria...op.cit.*, p. 76.

utilizado sempre no sentido “*lato*”, significando o ente tributante). Não nos parece adequado ou razoável tal suposição.

Além do mais, não nos parece adequado que quem possa “vir a ter a propriedade do bem imóvel”, ou seja, que a expectativa incerta de um direito de propriedade, justifique que posse e domínio útil sejam incluídos no campo de incidência do IPTU.

A Constituição pretende a manutenção da máquina pública e determinados objetivos de natureza extrafiscal que não incluem o confisco ou o excesso da competência de tributar.

Por isso, quando se refere à propriedade, não o faz para atribuir-lhe sentido vulgar, mas para determinar que apenas no caso da existência do direito de propriedade, em seu sentido estrito, sobre o bem imóvel, é que poderá incidir o imposto instituído pela municipalidade.

Nas lições de BECKER, tem-se que aquilo que ele chama de “imposto de existência de direitos” que tem como núcleo da hipótese, para ele um elemento da “*o estado de fato jurídico consistente na existência, durante determinado tempo, do direito de propriedade*”. Para o autor, a “*existência do direito de propriedade*” que dá origem ao imposto de existência de direito do gênero: imposto de propriedade. A posse continuada é o “*estado de fato material(...) cujo gênero jurídico é inconfundível com o imposto de propriedade*”<sup>377</sup>.

É interessante notar que imposto de propriedade “é gênero” jurídico que abrange duas “espécies” jurídicas: imposto de propriedade “imóvel” e imposto de propriedade “móvel”. O fato do objeto do direito real de propriedade constituir em bem imóvel ou móvel é elemento “adjetivo” (conferidor de “espécie” jurídica) na composição da hipótese de incidência, pois, em ambos os casos, o “núcleo” (base de cálculo) continua o mesmo: estado de fato jurídico consistente na existência de direito real (sobre imóvel ou móvel). O núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência é que determina o “gênero” jurídico do tributo.

BECKER suscita PONTES DE MIRANDA para afastar a posse como fato de estado jurídico, e, portanto, como hipótese de incidência dos impostos sobre a propriedade, e este afirma que:

---

<sup>377</sup> **Teoria...***op.cit.*, p. 457 e 458.

Não há fato jurídico da posse, - há fato jurídico da tomada de posse, da transmissão da posse, fato jurídico ilícito da turbação ou esbulho da posse. A posse, essa, como poder fático, continua no mundo fático, provisional e débil; ou entra como elemento de algum suporte fático (transferência da propriedade móvel, usucapião).<sup>378</sup>

Tem-se, assim, que o imposto recai sobre o estado de fato jurídico, o direito de propriedade de bem imóvel, no caso do IPTU, e não sobre estado de fato – a posse, nesse caso.

Posse não é propriedade, mas um de seus atributos, tal qual ocorre com domínio útil. Cada um desses elementos da propriedade e a propriedade, manifestam situações de riquezas diferentes. E se é a capacidade contributiva o princípio informativo dos impostos, não se pode considerar que qualquer uma dessas riquezas seja equiparada às demais para torná-las tributáveis. Portanto, entendemos que, ainda que domínio útil seja considerado como estado de fato jurídico, não está contemplada pela hipótese de incidência do IPTU.

Não nos parece ser possível incluir mais de um tipo de relação decorrente do único objeto; ou todos que, em qualquer relação jurídica sobre o mesmo objeto manifestem capacidade contributiva; na hipótese de incidência tributária. Contudo, podendo mais de um sujeito relacionar-se com o mesmo objeto que é o objeto da relação jurídico-tributária, torna-se concebível que figure como sujeito passivo nesta relação, enquanto contribuinte ou responsável<sup>379</sup>.

*Logo, posse e domínio útil não compõem o critério material da hipótese de incidência do IPTU.*

**Passamos a analisar se são concebíveis ao IPTU uma “única hipótese de incidência ou duas hipóteses de incidência, respectivamente sobre a propriedade territorial e sobre a propriedade predial urbanas (ii)”.**

De antemão, é importante esclarecer que a distinção entre propriedade territorial e predial foi realizada na redação da Emenda nº 5 da Constituição de 1946. Isto porque na redação original, atribuía aos Municípios, no artigo 29, inciso I, o ‘pertencimento’ dos impostos “predial e territorial urbano”. A Emenda nº 5 de 1961, atribuiu nova redação ao inciso I, “*sobre propriedade territorial urbana e rural*” (sic),

<sup>378</sup> **Eficácia jurídica, determinações inexas e anexas, direitos, pretensões, ações**, p. 308.

<sup>379</sup> Sobre este assunto retornaremos no tópico dedicado ao critério pessoal – 3.1.5, p. 146.



incluindo no inciso II, o pertencimento do imposto “*predial*”. Já a Emenda nº 10 de 1964, manteve a redação do inciso II, e excluiu a propriedade territorial rural de sua atribuição, mantendo a urbana na redação do inciso I “*sôbre propriedade territorial urbana*” (*sic*). A propriedade predial e territorial urbana, contudo, voltaram ao mesmo inciso na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que no artigo 10 dispunha: “[c]ompete aos Municípios o impôsto sobre a propriedade predial e territorial urbana”. Foi esta Emenda nº 18 o fundamento do Código Tributário Nacional de 1966, que estabeleceu com maior propriedade os equipamentos que são requisitos para a atribuição da qualidade de urbana à propriedade imóvel, e que dispõe, no artigo 32, sobre o IPTU. A Constituição de 1967 voltou a mencionar os dois impostos, sobre a propriedade territorial e predial urbanas, em um único inciso, atribuindo dessa vez aos Municípios a competência para decretar esse ou esses impostos. A Constituição de 1988 atribui aos Municípios, no inciso I do artigo 156, a competência de instituir impostos sobre “*propriedade predial e territorial urbana*”.

Essa perspectiva das redações anteriores das Constituições pode fornecer pistas sobre a motivação das discussões havidas sobre o número de critérios materiais da hipótese de incidência do IPTU.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS afirma que o Município poderia criar um único imposto, ou dois impostos, um sobre a propriedade predial urbana e outro sobre a propriedade territorial urbana<sup>380</sup>; já que “prédio”, na acepção civilista, quer dizer todo e qualquer imóvel, incluindo toda porção de terra ou solo, com ou sem edificação, enquanto que “territorial” é a adjetivação do bem imóvel sem qualquer edificação ou aproveitamento, ou seja, sem benfeitorias<sup>381</sup>.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e VALÉRIA C. P. FURLAN, por sua vez, embora concordem com a possibilidade da criação de dois impostos, distintos entre o que teria como hipótese de incidência o imóvel “predial” e, o outro, o “territorial”, não admitem a possibilidade de que o ente tributante institua apenas um imposto<sup>382-383</sup>.

---

<sup>380</sup> **Manual...***op.cit.*, p. 106.

<sup>381</sup> **Comentários à Constituição do Brasil**, p. 259. Daí a necessidade de distinguir “predial” e “territorial”, como sugere o autor – **Curso de Direito Tributário Municipal**, p. 182-185.

<sup>382</sup> SACHA CALMON, **Do imposto ...op.cit.**, p. 139.

<sup>383</sup> VALÉRIA FURLAN, **IPTU**. p.73.

ANTONIO JOSÉ DA COSTA, em posição antagônica, entende que há uma única hipótese de incidência, restringindo-se à afirmação de que *“por propriedade predial e territorial, referimo-nos ao imóvel que é objeto da propriedade e que a Carta Magna está se referindo a imóveis construídos e não construídos”*.<sup>384</sup>

Também reconhece como única hipótese de incidência possível HUGO DE BRITO MACHADO, pois *“o fato gerador deste imposto é a propriedade imóvel, seja edificado ou não. Não dois impostos, um sobre terreno e outro sobre edificações”*<sup>385</sup>; e SANDRA A. LOPEZ BARBON aproxima-se da discussão diferenciando imóveis construídos de imóveis não construídos, e afirmando que *“(...) não há que se fazer distinção entre um e outro, tendo em vista que se trata do mesmo tributo”*.<sup>386</sup>

Portanto, há três posicionamentos em tela sobre o número de hipóteses de incidência do IPTU: uma hipótese, como entendem ANTONIO JOSÉ DA COSTA, HUGO DE BRITO MACHADO e SANDRA A. LOPEZ BARBON; duas hipóteses, como entendem SACHA CALMON NAVARRO COELHO, VALÉRIA C. P. FURLAN, CINTIA ESTEFANIA FERNANDES; uma ou duas hipóteses, a depender do legislador da localidade, como afirmam IVES GADRA DA SILVA MARTINS.

Se nos voltarmos, contudo, ao critério material somado à base de cálculo, como identificadores dos tributos, não haverá outra conclusão senão a de que não há distinção entre a propriedade predial e territorial.

Isso porque, tratando-se do espaço urbano, o legislador não apresenta distinção entre tipos de propriedade imóvel. Sejam elas territoriais ou prediais, não construídas ou construídas, serão alcançadas pela norma de incidência tributária se assim prever o legislador ordinário da localidade.

Afirmando, o critério material, a única possível base de cálculo sobre bem imóvel não construído ou construído, o valor venal do imóvel, é coerente que, considerando que o signo presuntivo de riqueza se manifeste na valorização da propriedade imóvel não-construída, que havendo construção, o legislador deverá prever a incidência da norma sobre a área construída.

Nesse sentido, é possível, inclusive, afirmar que a distinção do critério material da hipótese do IPTU e do ITR é, para além da qualidade do bem imóvel que

---

<sup>384</sup> **Da Regra...***op.cit.*, p. 30.

<sup>385</sup> **Curso de Direito Tributário**. 31ªed.Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p.410.

<sup>386</sup> BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte : Del Rey, 1995. p.45.

demarca duas hipóteses de incidência, justamente, a recomendação constitucional de que seja tributado por meio do IPTU a propriedade imóvel construída se existente for, e caso não exista, seja a propriedade imóvel não construída; e a proibição constitucional de que a propriedade imóvel construída seja tributada, senão exclusivamente a não-construída e excluindo os acessórios do solo, a terra nua, no caso do ITR.

Enquanto vigente o Código Civil de 1916, denominava-se imóvel por natureza o solo e a incorporação natural e imóvel por acessão física, o solo e a incorporação que o homem promovia, portanto artificialmente, de forma permanente ao solo, como narram os incisos I, II e III do artigo 43:

Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, etc e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

III. Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade.

Assim, ANTONIO JOSÉ DA COSTA<sup>387</sup>, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>388</sup>, SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>389</sup>, entendiam no sentido da classificação atribuída pelo Código, considerando-se imóvel por natureza aqueles descritos no inciso I, e imóveis por acessão física, de acordo com descrito no inciso II.

O correspondente dispositivo, no Código Civil de 2002, o artigo 79, expõe sinteticamente que “*são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente*”.

Os imóveis e suas incorporações por natureza, conforme PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO, “*a natureza imobiliária do solo*

---

<sup>387</sup> **Da Regra** ...*op.cit.*, p. 26.

<sup>388</sup> **Manual** ...*op.cit.*, p. 72.

<sup>389</sup> **Do Imposto** ...*op.cit.*, p. 124.

*compreende tudo aquilo a si incorporado pela própria natureza (...), atingindo ainda a sua extensão vertical (o espaço aéreo e o subsolo)”<sup>390</sup>.*

Ainda segundo PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO, as incorporações artificiais são realizadas pelo ser humano, e adquirem a qualidade da permanência, como ocorre, por exemplo, com a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de tal forma que não possa ser retirada de onde se tenha sido fixada sem que haja destruição ou danos. Quando um bem móvel é intencionalmente incorporado ao solo, entende-se que o bem se torna imobiliário<sup>391</sup>.

Há, portanto, equivalência entre a incorporação natural, denominada da mesma forma nos dois Códigos, de 1916 e de 2002, e a incorporação por acessão física ou, mais recentemente, a incorporação artificial.

Para fins de imposição tributária, importa distinguir bem imóvel por incorporação natural e artificial para, no caso do ITR, excluir esta da incidência, e no caso do IPTU, esclarecer que a norma incidirá sobre a mesma; e na sua ausência, incidirá sobre aquela<sup>392</sup>.

O elemento determinante sobre estas duas possíveis incidências, é a qualidade da propriedade enquanto rural ou urbana. Ou seja, o legislador diferencia em dois tipos a propriedade imóvel, com fundamento nos recursos urbanos disponíveis aos seus proprietários.

Assim, tratando-se do IPTU, não há dois critérios materiais, senão um, sobre a propriedade de bem imóvel urbano, seja ele não construído, sobre a qual se dirá territorial, seja ele construído, sobre a qual se dirá predial, podendo, o legislador ordinário, conceber diferentes tratamentos, mas esses tratamentos não importam uma nova identidade ao tributo<sup>393</sup>, já que, como vimos, sua materialidade é confirmada pela única base de cálculo, o “valor venal do imóvel”.

Embora ele sofra diferente valoração em razão da utilidade dada por meio de construção predial ao bem territorial imóvel, não sofre diferença de critério quantitativo no elemento base de cálculo. A hipótese de incidência permanece sendo “***ter propriedade de bem imóvel***”, esclarecendo-se que este bem imóvel

---

<sup>390</sup> **Novo curso de direito civil. Parte Geral**, p. 352.

<sup>391</sup> *Ibidem*, p. 353.

<sup>392</sup> JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **IPTU/ITR: Teoria e Prática**, p. 156.

<sup>393</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, p. 90.

pode ser tanto predial, construído, quanto simplesmente territorial, não construído. A justificativa para que o legislador tenha nomeado separadamente “territorial” e “predial”, quando se referindo ao imposto em questão, prevê eventual argumentação de que, no imóvel territorial, devido à inexistência de construção ou habilitação, ou seja, sem atribuição de utilidade econômica, pudesse esquivar-se da incidência da norma tributária.

Há que se observar, contudo, que, mesmo quando não se atribuindo utilidade econômica ao imóvel, o tempo geralmente atribui crescente valorização à propriedade imóvel, o que implicará maior capacidade contributiva. Após certo lapso temporal, o imóvel nu será mais bem avaliado, em razão das melhorias ocorridas na localidade. Assim, embora “territorial” e “predial” sejam qualidades de diferentes bens imóveis, não há, em verdade, diferença no objeto sobre o qual incide a imposição tributária: a propriedade imóvel, seja ela predial ou meramente territorial, desde que urbana.

Note-se, ainda, que o bem imóvel predial e o territorial podem receber alguma distinção quanto à alíquota aplicada, daí sendo importante diferenciar a partir de quais características se considerará o bem imóvel predial ou territorial. O que deverá ser destacada pela lei municipal, como afirma IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>394</sup>; mas, de acordo com AIRES FERNANDINO BARRETO, não se poderá considerar “predial” o bem imóvel que não atenda às condições de habitabilidade<sup>395</sup>.

Por fim, a definição do critério material do IPTU requer a análise sobre **“iii) a adoção ou não do adjetivo “urbano” no núcleo da hipótese de incidência.”** Embora o assunto não tenha sido tratado de forma abrangente na robusta literatura contemporaneamente produzida, é preciso considerar que todo e qualquer elemento da definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária são identificados de acordo com o sistema jurídico considerado como um todo. Qualquer signo incluído ou excluído do critério o deve ser em razão da melhor significação possível nos termos desse sistema. Assim, tendo como pressuposto que ITR e IPTU incidem sobre a propriedade sobre o bem imóvel territorial, e, no caso do IPTU, também predial, há que se perguntar se são ambos um imposto, com duas manifestações

---

<sup>394</sup> Manual...*op. cit.*, p. 112.

<sup>395</sup> Curso de Direito Tributário Municipal. p.184.

semelhantes que se distinguem apenas pelos critérios espacial, pessoal e quantitativo (alíquota), ou há de fato dois impostos diferentes ?

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que o critério material do ITR é “a *‘propriedade’ territorial de bem imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município*”<sup>396</sup>, e tem como base de cálculo o valor da terra nua<sup>397</sup>. Já o IPTU, incidiria sobre “a *‘propriedade’ predial e territorial de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município*”, tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel<sup>398399</sup>.

A determinação da base de cálculo do ITR como valor da terra nua, e do IPTU como valor venal do imóvel, estabelece a proporção do fato, compondo a específica determinação da dívida, confirmando ou afirmando os respectivos critérios materiais. As bases de cálculo também os confirmam como diferentes, e a diferença não se estabelece apenas na construção e na ausência da construção sobre o bem imóvel, mas, especialmente, pelas qualidades externas aos imóveis, que transformam a propriedade no sentido de lhe agregar diferentes possibilidades de acesso e, eventualmente, do próprio uso da propriedade sobre o bem imóvel, refletindo na própria Capacidade Contributiva do sujeito.

Essas qualidades são expressas constitucionalmente pelos signos “rural” e “urbano”, que são colocados em contraposição um ao outro. Portanto, temos aqui dois impostos diferentes, como se indica no critério material, por meio da distinção entre os tipos de propriedade sobre bem imóvel, rural e urbano, e entre duas distintas bases de cálculo.

Analisemos o conteúdo semântico atribuído ao signo “urbano”.

Antes da fixação pelo legislador do Código Tributário Nacional, em 1966, dos critérios para qualificação do bem imóvel como sendo urbano, a discussão pautava-se sobre o critério externo ao imóvel, considerando os equipamentos urbanos, ou o critério de destinação, considerando, por exemplo, como rústico o imóvel destinado

---

<sup>396</sup> IPTU/ITR...*op.cit.*, p. 57.

<sup>397</sup> *Ibidem*, p. 151 *et seq.*

<sup>398</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>399</sup> *Ibidem*, p. 147.

à lavoura, de acordo com o Decreto nº 22.626 de 7 de abril de 1933, destacado por PONTES DE MIRANDA<sup>400</sup>.

Outro exemplo era o do artigo 6º da Lei Federal nº 5.868 de 12 de dezembro de 1972, que considerava imóvel rural aquele destinado à exploração agrícola, pecuária, extrativa e vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tivesse área superior a 1 hectare<sup>401</sup>.

Ou ainda, como indica VALÉRIA C. P. FURLAN, o artigo 4º, I, da Lei nº 4.504 de 30 de novembro de 1964, o Estatuto da Terra, impõe o critério da destinação do imóvel para sua identificação enquanto “imóvel rural” o prédio rústico, de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através da iniciativa privada.

Essa discussão foi superada em parte pela praticabilidade, já que impossível, para o ente tributante, numa dada realidade, identificar cada um dos imóveis como rurais ou urbanos, mas essencialmente pela adoção expressa da norma do *critério dos equipamentos*<sup>402</sup> urbanos, elencados nos incisos I a V do §1º do CTN:

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.

§ 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 máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

---

<sup>400</sup> Apud JOSÉ WASHINGTON COELHO, **Código ...op.cit.**, p. 33.

<sup>401</sup> Como destaca SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Do Imposto...op.cit.**, p. 152.

<sup>402</sup> Critério dos equipamentos, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Do Imposto ...op.cit.**, p. 83.

Os critérios expostos pelo CTN servem, portanto, no sentido da definição da “qualidade do imóvel enquanto urbano”, e da qualidade da região na qual se situa o município enquanto urbana.

Questiona-se, ainda, neste segundo sentido, se seria a União, por meio de Lei Complementar, competente para tratar de matéria de interesse do Município<sup>403</sup>.

IVES GANDRA MARTINS<sup>404</sup>, SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>405</sup> destacam que o requisito primeiro para a definição da área enquanto urbana é a outorga à lei municipal para que determine quais características lhe definem como tal. Mas, com o objetivo de evitar arbitramento, os incisos do §1º delimitam o mínimo para que uma área seja considerada urbana pelo legislador municipal.

Essa distinção coincidirá com o critério espacial da hipótese de incidência tributária, que será versado a seguir.

A partir destas análises é possível concluir que o critério material do IPTU se exprime linguisticamente pelo seguinte verbo e complemento: “***ter propriedade de bem imóvel urbano***”.

### 3.1.3 Critério Espacial

#### “Perímetro urbano”

O critério espacial, como qualificador do critério material, ainda na hipótese de incidência, deve indicar as circunstâncias do local de ocorrência do fato jurídico tributário para que daí se caracterize a relação jurídico-tributária.

A doutrina diverge quanto à competência legislativa para a definição do que é urbano e rural, no âmbito do critério espacial da hipótese de incidência. Os dispositivos constitucionais a partir dos quais a divergência é suscitada são o artigo 146 e 146-A:

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;

---

<sup>403</sup> Considerando que apesar de formalmente uma Lei Ordinária, o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988 como Lei Complementar (artigo 34, §5º, ADCT)

<sup>404</sup> **Manual...op.cit.**, p. 76.

<sup>405</sup> **Do Imposto...op.cit.**, p. 151.



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.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

**Parágrafo único.** A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

- I - será opcional para o contribuinte;
- II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
- IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

**Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

De acordo com VALÉRIA C. P. FURLAN, há quatro hipóteses possíveis da interpretação desses dispositivos com relação ao IPTU<sup>406</sup>:

1. Compete ao Município definir o que seja zona urbana, assim como compete à União, mediante lei ordinária, definir o que seja zona rural.
2. Compete apenas à União, mediante lei complementar, definir o que seja zona urbana e zona rural.
3. Compete à União, mediante lei complementar, traçar previamente os critérios que devem ser observados para que a União, mediante lei ordinária, e o Município, mediante lei municipal, possam, respectivamente, definir zona rural e urbana.
4. Compete apenas ao Município definir as zonas urbana e rural, não exclusivamente para fins de IPTU e ITR, mas também e principalmente para cumprir seu mister maior de zelar pelo fiel cumprimento da função social da propriedade urbana, vale dizer: por força do art.182 da Constituição de 1988.

Na primeira hipótese, conclui que haveria conflito de competência, já que ao definir seus respectivos critérios espaciais, União e Município estariam, por

---

<sup>406</sup> IPTU. p. 55.

exclusão, definindo o critério espacial do imposto da competência respectivamente do outro ente tributante. Ocorre que nenhum dos entes têm autonomia legislativa suficientemente ampla para evitar ou não incidir em conflito de competência. Improcede, assim, a primeira hipótese.

Na segunda, conclui pela violação da competência e autonomia legislativa de cada um dos entes dos impostos em questão (União e tipicamente Municípios), e pela incompetência da Lei Complementar em criar os tributos.

A terceira hipótese, é admitida, inicialmente como 'a mais plausível', contudo, argumenta sobre a impossibilidade de que se condicione a expedição das leis municipal e ordinária federal à existência da lei complementar. Além disso, considerando que, em última "ratio", o artigo 29, do CTN, atribui ao Município a exclusiva competência para definir a zona urbana, e sob critério de exclusão, também a rural, conclui que apenas no caso concreto é que poderia ser admitida essa terceira hipótese, porque caberia, então, à lei municipal, a definição da área urbana de acordo com as suas peculiaridades locais.

Finalmente, a quarta hipótese é admitida como a mais razoável, porque, segundo a autora, "*deita suas raízes no próprio texto constitucional*", mais especificamente, no artigo 182, que indica ao legislador municipal a incumbência/competência de legislar sobre a hipótese de incidência, com fito, inclusive, da salvaguarda do efetivo cumprimento da função social da propriedade. Para esta conclusão, utiliza-se de mera interpretação literal, justificada pelo argumento de KARL LARENZ, por delimitar as possibilidades do intérprete no sentido atual da disposição textual da norma, e por possibilitar uma garantia de concordância material com outra disposição<sup>407</sup>.

Semelhante ao posicionamento de VALÉRIA CRISTINA PEREIRA FURLAN é o de SANDRA A. LOPEZ BARBON e ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA, que, no entanto, assumem que é falso o pretexto de conflito de competências que atribuiria à lei complementar a responsabilidade para dirimi-lo, e da mesma forma concluem pela competência de o município mediante lei municipal definir o que é a zona urbana de acordo com seus interesses<sup>408</sup>.

---

<sup>407</sup> IPTU, p.58, nota 9.

<sup>408</sup> SANDRA A. LOPEZ BARBON, **Do IPTU**, p. 49 *et seq*; ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA, **Da Regra...op.cit.**, p. 34.

Em posição antagônica, aproximando-se da terceira hipótese apresentada por VALÉRIA CRISTINA PEREIRA FURLAN, SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que a competência é exclusiva do município para determinar a zona urbana, mas a partir dos critérios mínimos estabelecidos pela lei complementar<sup>409</sup>. Assim, entendemos que justifica o fundamento do uso da lei complementar no sentido de limitar a competência tributária, de acordo com o inciso II do artigo 146 da Constituição Federal, e não de dirimir conflitos de competência, autorizado pelo inciso I do mesmo artigo<sup>410</sup>.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS também se aproxima da terceira hipótese apresentada por VALÉRIA CRISTINA PEREIRA FURLAN, embora não expressamente. Pauta-se na competência da lei complementar de limitar a competência de tributar, e expressamente justifica a competência do CTN na resolução dos conflitos de competência entre os entes tributantes<sup>411</sup>.

O estudo sobre as normas gerais tributária apresenta quatro possibilidades de interpretação da função da lei complementar admitida pela Constituição Federal. É possível interpretar o dispositivo constitucional a partir de uma visão unifuncional, a partir da qual haveria uma única função atribuída à lei complementar: a de estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Há, nessa perspectiva, três possíveis finalidades do dispositivo. O de regular as limitações ao poder de tributar (inciso II); o de dispor sobre conflitos de competência (inciso I), ou ainda; a finalidade disposta no conjunto das alíneas “c” e “d” e parágrafo único do artigo 146, e do artigo 146-A da CF.

Essa é a corrente doutrinária que denomino “unifuncional/tri-finalística”, representada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que se contrapõe às correntes doutrinárias “tricotômica”, representada por MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, MARIA ALESSANDRA BRASILEIRO DE OLIVEIRA, HUMBERTO ÁVILA, MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, por exemplo; à corrente doutrinária

---

<sup>409</sup> “Zona urbana é a definida na lei municipal, ato do Legislativo local. Mas é ato sujeito a limites supra-ordenados”, e continua: “[a]o que se infere do Código Tributário Nacional, os limites da área urbana, sua fixação, pertencem ao Município titular da competência para instituir o imposto (...) Isto porque foi entregue ao legislador municipal a competência para definir – dentro de determinadas balizas – ‘a área urbana’ dos Municípios e, por via de consequência, as áreas rurais (remanescentes)” (sic) (grifos no original).

<sup>410</sup> **Do Imposto...** op.cit., p. 151 e 152.

<sup>411</sup> **Manual ...op.cit.**, p. 84.

“dicotômica”, representada por PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ou ainda à corrente doutrinária “unifuncional/bi-finalística”, que admite apenas duas finalidades à lei complementar.

A perspectiva tricotômica entende que cada um dos três incisos do artigo 146 representam uma função atribuída pela Constituição Federal à lei complementar. Já a perspectiva dicotômica entende que há duas funções ao instrumento normativo: dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (inciso I), e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II).

Por fim, a perspectiva unifuncional reconhece uma função à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria tributária, e apenas nisso difere da corrente dicotômica, subdividindo essa função em duas finalidades: a de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (inciso I) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II), tal como a corrente dicotômica<sup>412</sup>.

Importante relembrar, como já exposto, que “urbano” tanto designa o complemento do verbo que define o critério material, quanto determina a zona, região, ou o local onde deve ocorrer o fato para que dele nasça a obrigação jurídica. No primeiro caso, a qualidade do bem imóvel é necessária para diferenciar do outro tipo de bem imóvel, o rural, sobre o qual incidirá outro imposto relativo à propriedade sobre bem imóvel. No segundo, “urbano” designa o local da ocorrência do fato e da incidência da norma jurídico -tributária, já que a legislação local tem eficácia por todo o seu território, independentemente de que seja considerado rural ou urbano.

A partir desses tópicos de análise, é possível afirmar que o artigo 32 e seu §1º, do CTN, na relação com IPTU e ITR, têm como função estabelecer as normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, da CF), definindo especificamente a hipótese de incidência do critério material da hipótese do IPTU (alínea “a”), quando define o conteúdo do signo “urbano” que compõe o complemento que designa o fato tributável, qualificando o bem imóvel sujeito a esse imposto.

Ao mesmo tempo o artigo 32 e seu §1º estabelecem as normas gerais com a finalidade de regular as limitações constitucionais ao “poder” de tributar, e nesse

---

<sup>412</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva, *in* PAULO DE BARROS CARVALHO (coord.) e PRISCILA DE SOUZA (org.), **50 Anos do Código Tributário Nacional**, p. 687-730.

sentido, definem o conteúdo mínimo do signo “urbano” que comporá o critério espacial da hipótese de incidência, ou seja, estabelecem o mínimo a ser exigido para qualificar como “zona urbana” o perímetro dentro do qual serão submetidos ao IPTU, e não ao ITR, a propriedade sobre os bens imóveis.

Retornando às hipóteses apresentadas por VALÉRIA C. P. FURLAN, com essa nova formulação explicativa dos dispositivos constitucional e infraconstitucional, é possível incluirmos uma quinta hipótese: “Compete à União, mediante lei complementar, regular as limitações constitucionais ao “poder” de tributar, traçando os critérios mínimos a serem observados para que o Município defina a zona urbana, e por exclusão, também a zona rural, para fins tributários, justificando-se, também no zelo pelo fiel cumprimento da função social da propriedade urbana e pelo Princípio da Autonomia Municipal.”

Ainda de acordo com o artigo 32, §2º, do CTN, mesmo que não preenchendo os requisitos mínimos expressos no §1º, o bem imóvel considerado pelo município como sendo de áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, pode sofrer incidência do IPTU<sup>413</sup>.

É neste sentido, inclusive, a manifestação do STJ na Súmula nº 626<sup>414</sup>. Porém, entendendo que a característica “urbana” é atribuída ao imóvel no sentido de qualificá-lo como hipótese de incidência do IPTU e diferenciá-lo daqueles que se sujeitam, por exclusão, ao ITR, não há como se admitir a constitucionalidade. Seria o mesmo que dizer que “A’ ” é sujeito ao IPTU, bem como “ ¬A’ ”.

Assim, os bens imóveis que não podem ser caracterizados como urbanos pela ausência de preenchimento dos quesitos de qualificação, por elementos que lhe são externos, e que, da mesma forma, não se qualificam como rurais, pela não qualificação nos termos da norma do ITR, não são sujeitos à tributação.

Sobre esta afirmação poder-se-ia supor violação ao Princípio da Igualdade, por exemplo. Contudo, observe-se os seguintes artigos da Constituição Federal:

---

<sup>413</sup> “Art. 32, § 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.”

<sup>414</sup> “A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN.”

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

(...)

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

(...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

O desenvolvimento, materializado nas condições de saneamento básico, acesso à saúde e à educação – que devem ser universalizados (arts. 196 e 214, II, CF) – e infraestrutura básica que implica a condição habitacional e de saneamento básico, deve ser promovido pelo estado na figura de qualquer um de seus entes políticos.

Por fim, há normas que, embora “vigentes”, não são “eficazes” em determinada localização, dentro do perímetro do território do ente legislativo em questão. Mas, no caso do IPTU, é possível afirmar que não haverá incidência sobre a propriedade de bens imóveis que não preencham os mínimos requisitos indicados no artigo 32 e seu §1º, do CTN, e na lei municipal, porque, se não for urbano o bem imóvel, não ocorrerá o fato que corresponde ao critério material da hipótese, e não porque não terá eficácia a lei municipal sobre aquela parcela do território.

### 3.1.4 Critério Temporal

*“Data estabelecida pelo ente competente”*

Longe de significar o momento da ocorrência do fato tributável, o critério temporal significa a determinação normativa de um momento no qual se reputa ocorrido esse fato tributável. A relevância de saber-se o momento em que se considera ocorrido o fato tributável reside na necessidade de que, no momento do

lançamento do crédito tributário, saiba-se qual a legislação vigente e a ser aplicada. Nesse sentido é o artigo 144 do CTN: “[o] *lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”.

De acordo com IVES GANDRA DA SILVA MARTINS a lei municipal pode ou não indicar a data que considerará ocorrido o fato jurídico tributário<sup>415</sup>. ANTONIO JOSÉ DA COSTA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, afirmam que se não houver disposição expressa, a melhor exegese é a de considerar ocorrido o fato no dia 1ª de janeiro de cada ano<sup>416</sup>. Com tom de maior determinismo, SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>417</sup>, afirma que é o dia 1º de janeiro a data de ocorrência do fato jurídico tributário. Mas é preciso lembrar que o município atuará no sentido de seu melhor interesse, portanto, poderá ser o dia 1º de janeiro o critério temporal estabelecido pelo município, ou não. Poderá, ainda, estabelecer, em vez de um, dois ou mais momentos no ano civil que considerará ocorrida a incidência da norma e nascido o tributo. Essa determinação diz respeito apenas à municipalidade no exercício do Princípio da Autonomia Municipal. Esta perspectiva é defendida por ALFREDO AUGUSTO BECKER, aludida por VALÉRIA C. P. FURLAN<sup>418</sup>, que afirma que não há fundamento lógico ou jurídico que limite que o ente tributante aja desta maneira ao legislar sobre o critério temporal do imposto. BECKER afirma, ainda nessa mesma passagem, que é a praticabilidade que indicará ao legislador o melhor momento para considerar ocorrido o fato jurídico tributário do imposto<sup>419</sup>.

A limitação para a determinação da data em que se reputa ocorrido o fato, alerta AIRES FERNANDINO BARRETO, é “*remeter a momento que antecede à materialização do fato*”, ou seja, determinar que como momento de ocorrência do fato momento anterior à sua efetiva ocorrência<sup>420</sup>. Noutras palavras, que, até onde conhecemos, proferimos de maneira singular, a lei não pode determinar que antes da propriedade haja nascimento da relação jurídico-tributária do IPTU.

---

<sup>415</sup> **Manual...op.cit.**, p. 111.

<sup>416</sup> ANTONIO JOSÉ DA COSTA, **Da Regra...op.cit.**, p. 41; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Manual...op.cit.**, p. 111.

<sup>417</sup> **Do Imposto...op.cit.**, p. 149.

<sup>418</sup> **IPTU**. p.88 e 89.

<sup>419</sup> **Teoria...op.cit.**, p. 357.

<sup>420</sup> **Curso ...op.cit.**, p. 186.

A propriedade sobre bem imóvel somente pode ocorrer pelo Registro do Título, Usucapião, ou Acessão.

A acessão ocorre pela formação de ilhas (art. 1.249, do CC) aluvião (art. 1.250, do CC), avulsão (art. 19, do Código de Águas; art. 1.251, do CC); álveo abandonado (art. 9º, do Código de Águas; art. 1.252, do CC); construções e plantações (art. 1.253 e 1.259, do CC). Em qualquer uma dessas hipóteses, haverá antes uma propriedade, e nela ocorrerá alguma modificação, no sentido de transformação da proporção de água, aumentando a proporção terrestre, ou acrescentando-lhe construções ou plantações. Nesses casos, de acordo com a legislação local, poderá haver alteração na base de cálculo, em especial com relação à construção.

No caso da Usucapião, é importante notar que não há propriedade até que seja determinado, judicial ou extrajudicialmente, que ocorreu, durante o lapso temporal determinado a permanência da posse. Assim, o usucapiante não tem a obrigação tributária de IPTU com relação ao imóvel enquanto contribuinte, mas opta por assumi-la para que, em agindo como se proprietária fosse, comprove a aquisição da propriedade imóvel pela forma originária. Após a aquisição por esse modo é que haverá a propriedade, com o devido Registro do Título.

Dessa forma, é apenas o Registro do Título que importa para a imposição de IPTU, já que é ele o determinante da existência jurídica da propriedade. Como sabemos, não raramente, há nos municípios áreas não registradas, e por isso, sobre as quais não se pode lançar o crédito tributário. Em uma situação hipotética de um bem imóvel não construído e não registrado, que recebe inauguralmente o registro, passa, a partir do dia primeiro de janeiro, ou data determinada legalmente pela municipalidade, a poder ser tributado pelo IPTU, se atendidos os demais critérios da hipótese de incidência tributária.

Noutra situação hipotética, há bem imóvel não construído, mas sobre ele passa-se a construir, como ocorre nos casos de construção de prédios residenciais ou comerciais, e ocorre a subdivisão da matrícula do imóvel, sem que haja, no entanto, a entrega do bem com a tradição. Nesse caso, a impossibilidade do exercício da propriedade não diz respeito à relação jurídico-tributária, podendo ser tributado se e para quem, preenchidos os demais critérios da hipótese de incidência, houver o registro do imóvel na data de 1º de janeiro, ou em outra data estabelecida pela municipalidade, mediante lei.



Uma terceira situação hipotética foi vivida, em especial por comerciantes de diversos municípios brasileiros, durante o período de restrição do exercício das atividades de comércio, no estabelecimento comercial, de forma presencial como medida protetiva à população contra a pandemia de COVID-19. Nesse caso foi por uma questão de saúde pública que os comércios foram impedidos das atividades presenciais, e por isso, o setor de produtos, e sobretudo os prestadores de serviços, foram severamente prejudicados. Haveria, então, impacto na relação jurídico-tributária do IPTU? Diversas demandas, no judiciário, decorreram desse questionamento, mas, no sentido de que se determinasse, via decisão judicial, a suspensão do prazo para pagamento de impostos<sup>421</sup>. Um deles, o IPTU, pelo período de duração da pandemia de COVID-19, ou pelo período determinado, como, por exemplo, na Suspensão de Segurança 5374, que determinou a suspensão do MS impetrado contra o município de São Paulo, que requeria o prazo de 3 meses de suspensão do pagamento dos impostos municipais de ISS e IPTU<sup>422</sup>. Portanto, a questão da alteração das possibilidades de uso da propriedade em razão de estado de emergência, não foi levantada, e nem deveria ser, já que no caso da propriedade sobre bem imóvel urbano, independe da possibilidade ou não de uso para que se veja configurado o fato jurídico tributário do imposto, que é a existência da propriedade conferida pelo Registro do Título.

Para fins de IPTU, não é importante o período durante o qual se é proprietário – uma semana, um mês ou um dia, ou quanto tempo se permanecerá sendo proprietário no período após considerado ocorrido o fato jurídico tributário. Importante é apenas o fato definido no critério material da hipótese, no exato momento em que considera, para fins legais, ocorrido.

---

<sup>421</sup> Como por exemplo, relativamente ao ICMS e ao ISS, respectivamente: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5363. Primeira Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 15/04/2020, DJe. 22/04/2020, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342924641&ext=.pdf>, acesso em 14 ago.2021;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5424, Primeira Turma, Relator: Min. Dias Toffoli, Julgamento: 28/08/2020, DJe 31/08/2020, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344243639&ext=.pdf>, acesso em 14 ago.2021.

<sup>422</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5374, Primeira Turma, Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 08/07/2020, DJe 22/09/2020, disponível em <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=233&dataPublicacaoDj=22/09/2020&incidente=5957549&codCapitulo=6&numMateria=158&codMateria=7>, acesso em 14 ago.2021.

Sobre isso, é necessário esclarecer que não é possível identificar o momento no qual “ter propriedade de bem imóvel urbano” acontece no mundo real, porque o verbo “ter”, não se manifesta em um ato – embora inicie com um – mas num estado de permanência. O “ter” permanece acontecendo no tempo. Assim, torna-se evidente que para além de determinar o momento que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário, o critério temporal também tem como função estabelecer o período limitador do verbo “ter” que compõe o núcleo da hipótese de incidência. Ou seja, o legislador municipal ou o ente tributante em questão, determinam a ficção do momento em que se “reputa ocorrido” o fato que se “reputa havido” se existente o registro da propriedade do bem imóvel urbano durante o lapso temporal que determina, seja ele anual, semestral, trimestral e assim por diante.

Observando sob outro ponto de vista, imaginemos que uma pessoa que foi contribuinte, durante 5 anos, do IPTU sobre determinado bem imóvel urbano e outra, que lhe sucedeu na propriedade, foi contribuinte apenas durante um ano. A primeira pessoa terá pago um valor a título de IPTU que equivaleria a 4 vezes mais que aquela pessoa que foi proprietária por apenas um ano. Isso ocorre porque, ao tributar alguns tipos de propriedade, como é o caso do bem imóvel urbano, por meio do IPTU, a regularidade da imposição, uma vez ao ano, significa estabelecer uma métrica segundo a qual aqueles que têm a possibilidade de manutenção da propriedade, ainda que condicionada às especificidades estabelecidas pela localidade, ou seja, cumprindo a sua função social, indicam maior capacidade contributiva que aqueles que durante menor tempo, exerceram a propriedade sobre o mesmo respectivo bem imóvel urbano.

Essa perspectiva, contudo, carece de maior aprofundamento. Parece-nos mais coerente concluir que não se trata de uma imposição parcelada pelas unidades de tempo – ano, semestre, trimestre, ou como definir a localidade – durante as quais se exerce a propriedade sobre o bem imóvel urbano, mas sim da limitação temporal do “ter” propriedade desse bem, em fração de tempo escolhida pela localidade, que geralmente é anual, e assim, não é a propriedade, mormente, a ser tributada, mas sim a existência do direito sobre a propriedade durante qualquer período de tempo, desde que compreendido no período cíclico “x”, determinado legalmente pela municipalidade no sentido de seu melhor interesse, e desde que ainda o seja até que efetuado o lançamento tributário. Geralmente, considera-se qualquer quantidade de dias do “ano antecedente”, genericamente referido como “período cíclico ‘x’”. Em

outras palavras, para fins de incidência do IPTU, geralmente, tem-se a propriedade uma vez ao ano e isso basta para conferir a incidência do fato gerador. Além do mais, caso após o pagamento do IPTU, do ano hipotético de 2051, a pessoa A tenha adquirido o imóvel e, logo após dois meses, alienado para a pessoa B; e esta permaneça como proprietária até o próximo lançamento tributário, embora a pessoa A tenha sido proprietária, não a será para efeitos tributários de IPTU. Caberá à pessoa B, mediante contrato particular com a pessoa A, negociar parcela do pagamento relativo ao imposto, se assim lhes parecer conveniente. Daí a relevância do critério temporal, no sentido de determinar quando se considera ocorrido o fato correspondente à hipótese de incidência tributária.

Também é possível afirmar que a regularidade da imposição vai ao encontro da possibilidade de que, à medida que ocorra alteração do valor do bem, tanto por valorização quanto por desvalorização, no sentido da atuação da administração pública em qualquer um desses casos, ocorra a devida alteração de alíquotas, conferindo a melhor e justa medida de tributação. Além do mais, também é possível afirmar que, em tese, sempre haverá quem seja proprietário de bem imóvel urbano. Assim, embora não seja o caso de classificar os fatos em instantâneos, complexivos ou continuados, como já fez a doutrina nacional<sup>423</sup>, é o caso de entender que não seria possível que a tributação sobre o fato “adquirir” ocorresse mais de uma vez ou com a regularidade do fato “ter”, se quem estiver sendo tributado seja o mesmo contribuinte e pelo mesmo e único fato.

Por fim, sinteticamente: ao critério temporal compete indicar o momento ao qual se reputará ocorrido o fato tributável, de acordo com a determinação legal da localidade, podendo, ou não, ser o dia 1º de janeiro; e determinar a janela temporal que considerará para fins de incidência tributária, como tendo existido a propriedade sobre o bem imóvel urbano; considerando como lapso temporal de exercício da propriedade o período equivalente a um ano civil, ou não, desde que atendidos os princípios regentes e limitantes da competência de tributar, em especial, nesse caso, da Legalidade, da Vedação ao tributo com efeito de confisco e da Razoabilidade.

---

<sup>423</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO explica a presença dessa perspectiva na doutrina nacional – **Teoria...op.cit.**, p. 83.

### 3.1.5 Critério Pessoal

#### 3.1.5.1 Palavras Iniciais

O critério pessoal do prescritor da norma, revela quem são as pessoas da relação jurídico-tributária, como passamos a analisar:

#### 3.1.5.2 Sujeição Ativa: a Capacidade Tributária Ativa

*“Quem exerça capacidade tributária ativa”*

Ocupa a posição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária quem detém a capacidade tributária ativa, seja essa pessoa a mesma que detém a competência para legislar sobre o tributo que é objeto da relação<sup>424</sup>; ou simplesmente quem tem ou a quem é atribuída a capacidade tributária ativa, de arrecadar o imposto, conforme lei local determine<sup>425</sup>. Nas regulares situações, em que a competência tributária é exercida pelo município, também esse ente possuirá a capacidade tributária ativa; ou a pessoa jurídica de direito público ou privado a quem se atribua tal capacidade, mediante lei, compondo o polo passivo da relação jurídico-tributária do IPTU<sup>426</sup>.

#### 3.1.5.3 Sujeição Passiva: Contribuintes, Obrigados e Responsáveis Tributários

*“Contribuintes, obrigados e responsáveis”*

##### 3.1.5.3.1 Introdução

---

<sup>424</sup> CTN, Art. 119 – “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*”.

<sup>425</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...op.cit.*, p. 316-317.

<sup>426</sup> JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO adverte que “[n]ada impede, porém, que tal incumbência [a de arrecadação tributária] seja confiada a uma pessoa qualquer (pública ou privada), estranha à organização administrativa do mesmo” (esclarecemos nos colchetes) – IPTU/ITR...*op.cit.*, p. 15.

O CTN estabelece, no inciso I, do parágrafo único, do artigo 121, que o contribuinte dos tributos não são pessoas que tenham relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – que seria exclusivamente o direito de propriedade sobre o bem imóvel urbano em questão<sup>427</sup>.

Da mesma forma os responsáveis, que, por determinação legal, compõem o polo passivo da relação jurídico-tributária. Em sendo a propriedade um dos direitos reais sobre o bem imóvel, as pessoas que detém outros direitos reais que manifestem a intenção da propriedade, ou características que se lhe assemelhem, também podem ser consideradas hábeis à composição do polo passivo da relação jurídica do IPTU, por deterem relação pessoal e direta com a situação do direito de propriedade sobre o bem imóvel urbano.

### 3.1.5.3.2 Contribuintes

São contribuintes, na dicção do CTN, os proprietários, incluindo promitentes compradores; os possuidores, com intuito de usucapir o bem imóvel urbano; os detentores do domínio útil (enfiteutas), e as pessoas solidariamente obrigadas. Porém, entendemos que apenas a capacidade contributiva manifesta pela propriedade em seu sentido estrito informa o IPTU.

Dizia ALFREDO AUGUSTO BECKER: “[o] *‘sujeito passivo’ da relação jurídica tributária nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano*”<sup>428</sup>.

Na dicção constitucional, tendo por hipótese de incidência o direito de propriedade de bem imóvel urbano, **é contribuinte o proprietário** – quem tem “*a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*” (Art. 1.228, do CC); bem como são os promitentes compradores e os fideicomissários, porque detentores de direitos reais sobre o bem imóvel em questão, as pessoas aptas a compor o polo passivo da obrigação tributária de IPTU<sup>429-430</sup>. Exclui-se, portanto, o usufrutuário, que detém

---

<sup>427</sup> Parágrafo único – O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

<sup>428</sup> **Teoria...***op. cit.*, p. 460.

<sup>429</sup> Os compradores, como se reconhece na Súmula nº 583, do STF – “*Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial*

direito de uso e gozo da coisa, e especialmente o nu-proprietário, porque detém ainda menos, apenas o direito de uso da coisa<sup>431</sup>.

### 3.1.5.3.3 Solidariamente obrigados.

São as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário da obrigação principal, artigo 124, I, do CTN, ou as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II). Assim, havendo mais de um proprietário, mais de um possuidor com “*animus domini*”, etc.; ou ainda as pessoas, conquanto resguardem interesse em comum no fato jurídico tributário da obrigação principal, todos poderão ser responsáveis tributários do IPTU.

Há que se ressaltar que é a posse com o intuito da propriedade, concordando tanto com o critério material quanto com a base de cálculo, que traz o ainda possuidor ao polo passivo da obrigação. A ausência de cadastro, de registro, ou desconhecimento sobre quem é o proprietário, por parte do ente tributante, não faz constituir novo fato jurídico tributário que tenha por cerne o direito possessório ou outro direito real qualquer. Não há que se admitir, portanto, sob qualquer hipótese, a existência de vínculo obrigacional tributário de solidariedade, entre o sujeito passivo e a pessoa que detenha direito real sobre o bem imóvel urbano e que não tenha relação com o fato jurídico tributário do IPTU, a propriedade.

### 3.1.5.3.3 Responsáveis

Novamente, conquanto mantendo relação com a situação geradora do fato jurídico tributário, cabe à lei ordinária local estabelecer quem são as pessoas alcançadas pela sujeição passiva como responsáveis tributários do IPTU. Nas palavras de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI: “*o Município só poderá fazê-*

---

*urbano*”. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 583, disponível em [http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_501\\_600](http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600), acesso em 14 ago.2021

<sup>430</sup> Também os fideicomissários, como destaca CÍNTIA ESTEFÂNIA FERNANDES: “(...)onde figurará como sujeito passivo o fiduciário ou o fideicomissário a seu tempo, da venda com cláusula de retrovenda, em que será o sujeito passivo o proprietário da propriedade resolúvel, até que ocorra a devolução do imóvel, e na hipótese de causa superveniente, como a revogação de doação, por ingratidão do donatário, figurando este como sujeito passivo do IPTU, até que se dê a revogação citada”, IPTU...*op.cit.*, p. 331.

<sup>431</sup> VALÉRIA C. P. FURLAN, IPTU, p. 84-85.

*lo [estipule solidariedade não prevista no CTN] mediante lei que escolha pessoa vinculada ao pressuposto, assegurando mecanismo de reembolso ou retenção”<sup>432</sup>.*

Há dois grandes modelos de responsabilização tributária previstos no CTN.

O primeiro modelo é aquele atribuído aos “sucessores”, que tal qual o promitente comprador, manifestam a intenção da propriedade por vontade ou em decorrência da lei. Atribui-se a responsabilidade ao adquirente (art. 133); a responsabilidade por sub-rogação, ao arrematante em hasta pública (art. 130, parágrafo único)<sup>433</sup>; a responsabilidade pessoal dos adquirentes, remitentes, cônjuge meeiro e espólio (incisos do art. 131); a responsabilidade em razão de fusão, transformação e incorporação (art. 132).

O segundo, é aquele atribuído a “terceiros”, em razão de responsabilidade, como dos pais, tutores, curadores; administradores de bens de terceiros; inventariante; síndicos e comissários; tabeliães, escrivães e serventuários; sócios; nos casos previstos nos incisos do artigo 134, do CTN; ou por substituição, como nos casos nos quais a obrigação tributária é resultante de ato por terceiros responsáveis, ou por mandatários, prepostos, empregados; diretores, gerentes, representantes de pessoas jurídicas de direito privado; como previstos no artigo 135.

Admitimos, em razão do artigo 128, do CTN, que:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Se esse for o caso, a legislação local pode reconhecer que aos detentores da posse e domínio útil seja atribuída a responsabilidade pela obrigação tributária, enquanto esses atributos da propriedade estão vinculadas ao fato jurídico tributário.

<sup>432</sup> **Do Imposto** ...*op.cit.*, p. 245.

<sup>433</sup> Noutro sentido a decisão do STJ. Veja-se, por exemplo: “ (...) 1. O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária. (...) 5. Assim, é que a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária.” (STJ - REsp: 1059102 RS 2007/0172311-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/09/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 07/10/2009, disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6296493&num\\_registro=200701723110&data=20091007&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6296493&num_registro=200701723110&data=20091007&tipo=5&formato=PDF), acesso em 14 ago.2021.)

Podem compor, assim, o polo passivo da obrigação, enquanto responsáveis, na condição de edição de lei na localidade que assim o estabeleça, o **titular da posse** “*de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa*”, que objetiva a propriedade<sup>434</sup>. A posse “*ad usucapionem*”, ou seja, a posse exercida com “*animus domini*” – “*é preciso que a intenção de possuidor como dono exista desde o momento em que o prescribente se apossa do bem*”<sup>435</sup> – desde que mansa e pacífica, exercida sem oposição; contínua, pelo decurso de prazo indicado na legislação, e pública<sup>436</sup>. A posse que preenche os requisitos para o modo de adquirir a propriedade da usucapião é a posse possível para compor o polo passivo da obrigação tributária do IPTU. Não é, portanto, o caso da posse a qualquer título, disposto no artigo 34, do CTN, tampouco a posse detida pelo locatário, porque não releva o “*animus*” de propriedade<sup>437</sup>.

Da mesma forma, **titulares do domínio útil**. O antigo regime da enfiteuse, previsto no Código Civil de 1916, considerado como:

(...) quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direito uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável”<sup>438</sup>

quando não submetidos a regime diferenciado, como com os terrenos da marinha<sup>439</sup>.

---

<sup>434</sup> MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Do Imposto**..., *op.cit.*, p. 119.

<sup>435</sup> ORLANDO GOMES, **Direitos Reais**, p. 183.

<sup>436</sup> *Ibidem*, p. 183-184.

<sup>437</sup> É como também explicitam MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI: “*Somente a posse não contestada, ‘que exterioriza domínio’ formalizado, ou em vias de formalizar pelo usucapião, obtido por prescrição aquisitiva, poderá figurar como fato jurígeno do tributo*”. (sic) – **Do Imposto**...*op.cit.*, p. 228; e CINTIA ESTEFANIA FERNANDES: “*O ‘detentor’ da posse, é aquele que possui o bem imóvel como se proprietário fosse, que tem na posse a externalização da propriedade, não se tratando de posse a qualquer título, como prevê erroneamente o Código Tributário Nacional, mas sim a posse ‘ad usucapionem’, nela portanto, não se enquadrando a posse do locatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador, do possuidor clandestino ou precário (posse nova, violenta, clandestina ou contestada), do usufrutuário, do comodatário, do credor anticrético, pois nestas inexiste o ‘animus’ de dono*”. (sic) - **IPTU – texto e contexto**, p. 324).

<sup>438</sup> Artigo 678 do Código Civil de 1916.

<sup>439</sup> Bens públicos da União regulados por legislação específica: Decretos-lei nº 9.760, de 05 de setembro de 1946, e nº 2.490, de 16 de agosto de 1940 e nº 1.850 de 15 de janeiro de 1981.



### 3.1.6 Critério Quantitativo

#### 3.1.6.1 Palavras Iniciais

É no critério quantitativo do consequente da norma tributária que os sujeitos veem determinado o valor do tributo, a quantia a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, e que é mensurada pela conjugação entre duas entidades: a base de cálculo e a alíquota.

#### 3.1.6.2 Base de Cálculo

A base de cálculo do IPTU deve referir-se à materialidade do imposto, ou seja, à “*propriedade sobre imóvel predial e/ou territorial urbano*”. Assim, o CTN estabelece, no artigo 33, que “[a] *base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel*”, excluindo-se qualquer bem móvel, como quadros, mobílias e obras de arte, ainda que hipoteticamente alienável com o bem imóvel, como determina o parágrafo único do mesmo artigo<sup>440</sup>; pois trata-se da acepção de bem imóvel tal qual delineada pelo Direito Privado<sup>441</sup>.

A medida definida pelo artigo 33 do CTN também confirma que se trata, o IPTU, de um imposto sobre a propriedade, e não sobre outras relações jurídicas características de outras bases tributáveis. É que outras relações jurídico-tributárias são possíveis partindo do “*status*” de titularidade da propriedade imóvel, como, por exemplo, o valor lucrativo anual obtido em razão da propriedade. Mas, nesse caso, o que se configura é um imposto sobre a “renda” da locação, que não é hábil para confirmar o critério material ou medir as proporções do fato<sup>442</sup>. Já o valor venal do imóvel refere-se à propriedade do imóvel urbano, refletindo a importância que seria obtida em uma operação de alienação da propriedade, e caracterizando-se como

---

<sup>440</sup> Art. 33, 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.

<sup>441</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, *Curso...op.cit.*, p. 210. Cumpre destacar que são considerados bens imóveis, os bens que não podem ser removidos sem alteração da substância, desde que sejam imóveis por natureza (solo e superfície) e por acessão física (partes integrantes do imóvel por natureza, construídos pelo homem, e a ele incorporados permanentemente). ORLANDO GOMES, *Introdução ao Direito Civil*, p. 159.

<sup>442</sup> Exemplo narrado por Alfredo Augusto Becker ao discutir a ‘dissecação de hipótese de incidência’ de A. D. Giannini em apenas dois elementos, o material e o pessoal – *Teoria ...op.cit.*, p. 388

medida adequada à quantificação da materialidade por ser capaz de “*dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico*”<sup>443</sup>. Assim, o valor da propriedade – valor venal do imóvel – “(...) *está roborando que o critério material da hipótese tributária é ‘ser proprietário’ (fórmula simplificada)*”<sup>444</sup>, significando a objetividade do critério material e a juridicidade do critério, ou seja, que “*result[ado] e trabalh[o] com as existências e fenomenologias do mundo jurídico verificadas pela Ciência Jurídica*”<sup>445</sup>.

O valor venal do imóvel enquanto “*o valor provável que o imóvel atingirá, diante de transação à vista e de mercado imobiliário estável*”, relativiza-se, porque pode expressar, nesses termos, o critério material da “transação” do imóvel e da sua propriedade, e não exclusivamente da “propriedade” sobre o imóvel<sup>446</sup>. Portanto, há que se esclarecer que, quando se relaciona o valor venal do imóvel ao preço da alienação, não pode ser compreendido como uma correspondência aproximada ao valor da transação, no sentido de uma base de cálculo que confirme o critério da transação do imóvel e da propriedade sobre o mesmo. O denominado “valor venal do imóvel” para o IPTU, não é o valor de venda do bem e do direito, mas o valor do direito de propriedade, que é calculado pela estimativa de venda do direito<sup>447</sup>. O valor da transmissão, ao contrário, além de não ser uma estimativa, é composto pelo valor do bem imóvel, acrescido pelo valor do direito de propriedade sobre o bem imóvel e pelo preço da operação da transmissão da titularidade do bem.

Resta, assim, por meio do valor venal do imóvel, confirmado que o critério material da hipótese é a propriedade sobre o imóvel urbano<sup>448</sup>; dimensionando-o<sup>449</sup>; e compondo a específica determinação da dívida.<sup>450</sup>

---

<sup>443</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...op.cit.*, p. 341.

<sup>444</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria ...op.cit.*, p. 105.

<sup>445</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria...op.cit.*, p. 390.

<sup>446</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, *Curso...op.cit.*, p. 208.

<sup>447</sup> Nesse sentido também alertam OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e MARCOS AUGUSTO MALISKA, concluindo que não é o valor venal do imóvel a base de cálculo que confirma o critério material do imposto – Regra-Matriz de Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a Base de Cálculo do IPTU. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, p. 290.

<sup>448</sup> PAULO BARROS CARVALHO, *Teoria...op.cit.*, p. 107.

<sup>449</sup> MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI advoga, para além da quantificação do dever tributário e da definição da espécie tributária, a adaptação do dever à capacidade contributiva do sujeito, que, ao nosso ver, se verifica no valor venal, complementando-se no segundo elemento quantificador da materialidade, por meio da progressividade – **Do Imposto ...op.cit.**, p. 257; Também VALÉRIA C. P. FURLAN, **IPTU**, p. 92.

<sup>450</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso ...op.cit.*, p. 341 *et seq.*

### 3.1.6.3 Base calculada

A partir da disposição legal, a Administração Pública pode elaborar a base de cálculo “*in concreto*”, ou, a base calculada, mediante avaliação individualizada do imóvel.

Devido ao grande número de imóveis registrados nas localidades de competência do município<sup>451</sup>; também é possível, e em verdade o mais frequente, que a administração pública estabeleça a base calculada por estimativa, a partir da Planta Genérica de Valores (PGV)<sup>452</sup>; que é um “*complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal de imóveis*”<sup>453</sup>.

Na prática, o que se estabelece pela PGV é a simplificação da atividade de mensuração individual de cada imóvel, que seria demasiadamente custosa aos municípios. Assim, a PGV acaba é atividade do Poder Executivo, que, de acordo com Elizabeth Nazar Carrazza, “(...) *corresponde, na prática, a uma etapa preparatória do lançamento, onde se opera com os elementos da regra-matriz já delimitados na Constituição e na Lei*”.<sup>454</sup> O lançamento é então realizado, considerando-se a notificação ao contribuinte e “*o envio do carnê ao seu endereço*”, conforme a Súmula nº 397, do STJ<sup>455</sup>.

---

<sup>451</sup> Para ter-se alguma ideia da dimensão do número de imóveis em uma capital, Curitiba, capital paranaense, possuía em média 550.000 imóveis cadastrados, como registrou CINTIA ESTEFANIA FERNANDES, relativamente ao ano de 2005 – IPTU...*op.cit.*, p. 336.

<sup>452</sup> Adotamos a expressão mais comumente utilizada, Planta Genérica de Valores, sem ignorar, contudo, que se trata de um instrumento que apresenta não “plantas” ou “mapas” genéricos, mas “valores” genéricos, como indica AIRES FERNANDINO BARRETO: “*não são as “Plantas” ou os “Mapas” que são genéricos, mas sim os valores de metro quadrado que estampam*” – Manual...*op.cit.*, p. 152.

<sup>453</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, Imposto predial e territorial urbano, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, *et al.* (coord.), **Comentários ao Código Tributário Nacional**, p. 31, *apud* AIRES FERNANDINO BARRETO, **Manual...op.cit.**, p. 153.

<sup>454</sup> IPTU...*op.cit.*, p. 176.

<sup>455</sup> “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço” – BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula 397, disponível em <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5427/5553>, acesso em 21 mar.2021.

Presume-se a notificação pelo envio do aviso do montante a ser pago, o que ocorre geralmente com o envio do carnê indicando a forma de pagamento com opções de pagamento à vista, ou

Tanto a avaliação individualizada quanto a estimativa estabelecida pelo ente competente podem ser contestadas pelo sujeito passivo, por meio de impugnação ao lançamento, nos prazos e formas estabelecidas pela legislação local, prevalecendo sempre os dados reais do imóvel sobre aqueles presumidos, implicando a alteração da base calculada.

#### 3.1.6.4 Modificação da Base de Cálculo e Alteração da Base Calculada

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI entende que quaisquer decisões do Poder Judiciário, “(...) que determinarem estar as avaliações de imóveis, acima dos índices de correção monetária, sujeitas à aprovação da lei, são injurídicas”.<sup>456</sup> Também ELIZABETH NAZAR CARRAZZA adverte que “(...) *evidentemente, apuração, ano a ano, do real valor de mercado do imóvel urbano não implica em aumento ou modificação de sua base de cálculo, nem está subordinada simplesmente aos índices de correção monetária*” (sic)<sup>457</sup>, porquanto não se majora a base de cálculo ‘*in abstracto*’ ao se atualizar os valores venais das PGVs, “(...) *mas apenas perquire a verdade material, levando em conta o mercado, as benfeitorias, obras públicas nas imediações etc*”.<sup>458</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO afirma, ainda, não ter “(...) *arrimo na constituição, muito menos no CTN*” a impossibilidade de apuração efetiva e real e limitada à correção monetária anual mente<sup>459</sup>.

Observe-se que, enquanto não forem estabelecidos cada uma das características e dos elementos que compõem o conceito atribuído ao “valor venal

---

parcelado, e neste último caso, nem sempre com o boleto de todas as parcelas, devendo indicar a forma de acesso à tais boletos pelo contribuinte. Na hipótese do não pagamento pelo não recebimento desta notificação, o ônus da prova do não recebimento, cabe ao sujeito passivo, como se depreende do julgado: “*A notificação deste lançamento ao contribuinte ocorre quando, apurado o débito, envia-se para o endereço do imóvel a comunicação do montante a ser pago. Como bem ressaltou o acórdão, ‘há presunção de que a notificação foi entregue ao contribuinte’ que, não concordando com a cobrança, pode impugná-la administrativa ou judicialmente. ‘Caberia ao recorrente, para afastar a presunção, comprovar que não recebeu pelo correio o carnê de cobrança (embora difícil a produção de tal prova)’*, o que não ocorreu neste feito” – BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 168.035, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 24/09/2001, disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencial=168101&num\\_registro=199800199560&data=20010924&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencial=168101&num_registro=199800199560&data=20010924&formato=PDF), acesso em 14 ago.2021.

<sup>456</sup> **Do Imposto...***op.cit.*, p. 270.

<sup>457</sup>  **IPTU...***op.cit.*, p.178

<sup>458</sup> *Ibidem.*

<sup>459</sup> **Curso...***op.cit.*, p. 212.

do imóvel”, nada se pode saber sobre o montante devido, ou sobre a base calculada. Quando o legislador local determina que o valor venal do imóvel é composto pela multiplicação entre fatores da zona de localização, no perímetro urbano, dividindo essas zonas em tantas variedades; do tipo de construção do imóvel, classificando-o em tantos tipos; do uso dado ao imóvel, classificando em tantas espécies de uso; pelo metro quadrado, indicando o quanto vale ou qual é o fator atribuído a cada uma dessas grandezas e dimensões, a serem aplicadas no cálculo de apuração do imposto, o legislador está dizendo qual é a base de cálculo nos fatos de sua competência<sup>460</sup>. Não há que se confundir essa atividade de estabelecimento de parâmetros de cálculo com a efetiva base calculada, que se localiza na aplicação da norma que estabelece os valores ao caso concreto pelo arbitramento (PGV) ou pela medição e cálculo no caso individualizado.

Portanto, indicar os critérios que permitem o cálculo do valor individualizado, é matéria que, submissa à lei, é realizada pelo executivo, mediante a expedição do regulamento, ato administrativo normativo, que contém o comando geral para a correta aplicação da lei, cuja execução é de competência do poder executivo. Esse regulamento detalha os procedimentos que confluem na correta aplicação da lei, e por isso, operam “*intra*” e “*secundum legem*”. Trata-se de um Regulamento executivo<sup>461</sup>. Por sua vez, indicar o valor individualizado do bem imóvel, pela edição de PGV, é atividade do executivo municipal

Com o desenvolvimento das ciências que estudam o fato tributário poder-se-á concluir que há outra maneira de dimensionar o critério material, ou seja, o direito de propriedade sobre bem imóvel urbano. Nesse caso, mediante processo legislativo, há a possibilidade de modificar-se a medida “valor venal do imóvel”, ou, sob o mesmo título, estabelecer nova significação no âmbito dos parâmetros de

---

<sup>460</sup> “*TRIBUTÁRIO. IPTU. REAJUSTE DO VALOR VENAL DOS IMÓVEIS. DECRETO MUNICIPAL. INVIABILIDADE. O acórdão impugnado mostra-se coerente com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, ao decidir que a atualização do valor venal de imóveis, para efeito de cálculo do IPTU, deve ser feita somente mediante lei em sentido formal, sendo inviável por meio de decreto do prefeito. Precedentes: AGRAG 176.870 e RE 234.605. Agravo Regimental a que se nega provimento*” – BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AI 346.226-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04/10/2002, disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14746975/agregno-agravo-de-instrumento-ai-346226-mg>, acesso em 14 ago.2021.

<sup>461</sup> Denominação e explicação decorrentes da classificação que considera a relação entre o regulamento e a lei, como expresso por JOSÉ ROBERTO VIEIRA [et. al.] Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, p.175-233.

cálculo do valor venal<sup>462</sup>. Ou ainda, “(...) *se dispuser a lei (...) regulando a própria essência da base de cálculo em abstrato, a alteração de ‘valor venal é o preço médio’ para ‘valor venal é o maior preço’*”, nesses casos, contanto que observadas as garantias e princípios constitucionais tributários, haverá modificação da base de cálculo do IPTU<sup>463</sup>.

Como a legislação não indica quais são os elementos ou as características do imóvel urbano que devem ser consideradas para o fim da apuração, no caso concreto, do valor devido à título de IPTU, cumpre, como expusemos, à atividade do executivo local a fixação destes elementos, a fixação do montante em dinheiro que corresponde, e expressão de quais imóveis são considerados para fins de incidência do IPTU. Nesta última hipótese, havendo alteração do imóvel, seja pela subdivisão (parcelamento do solo, gerando novas matrículas, ou submatrículas) ou pela alteração de sua destinação (residencial, comercial, industrial *etc.*)<sup>464</sup>, implica, ainda, na modificação da base.

---

<sup>462</sup> Já houve tentativa de alteração da base de cálculo, como no município de Santo André, que indicou outras duas bases de cálculo ao conseqüente normativo do IPTU, o valor da superfície do imóvel, e o “*status*” econômico de seu proprietário, mediante alteração do artigo 132 da Lei Municipal de Santo André (nº 3999/1972), pelo artigo 5º da Lei de nº 5.801/1980. Tais bases, como julgado pelo STJ, no REsp 4379/SP, conflitam com a Lei Complementar nacional. Mais do que isso, violam a função da base de cálculo de confirmação do critério material – BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 4379, Primeira Turma, Rel.Min. Humberto Gomes de Barros, Julgamento 26/04/1993, D.J. 17/05/1993, disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199000075700&dt\\_publicacao=17-05-1993&cod\\_tipo\\_documento=1&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199000075700&dt_publicacao=17-05-1993&cod_tipo_documento=1&formato=PDF), acesso em 14 ago.2021.

<sup>463</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**, p.147.

<sup>464</sup> Veja-se, a contrário senso, o posicionamento do STJ, no julgamento do REsp 1.905.365/RJ: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. LANÇAMENTO. REVISÃO QUANTO À TIPOLOGIA DO IMÓVEL. IMPOSSIBILIDADE. ERRO DE DIREITO. CARACTERIZAÇÃO. 1. A Primeira Seção, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo n. 1.130.545/RJ, firmou o entendimento de que a retificação de dados cadastrais do imóvel, quando lastreados em fatos desconhecidos ou de impossível comprovação pela Administração Tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador, permitem a revisão do lançamento do IPTU e a cobrança complementar do imposto, sendo certo que, nesse mesmo julgado também ficou assentado que, “na hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no art. 146, do CTN”. 2. Hipótese em que o fisco instaurou processo administrativo de revisão de lançamento tendente a modificar a classificação do imóvel em razão da inadequada tipologia normativa considerada quando do lançamento original de IPTU – de “não-residencial, galpão” para “não residencial, prédios próprios para indústrias – , o que, in casu, resulta na aplicação de uma alíquota maior e, por conseguinte, na cobrança dessa complementação de crédito do imposto. 3. Essa situação dos autos enquadra-se no denominado erro de direito, pois dentre as tipologias previstas na legislação local para imóveis não residenciais, o fisco, in concreto, “escolheu” a hipótese normativa que não é a mais adequada ao imóvel em questão, do modo que a revisão desse claro equivoco de critério jurídico somente pode surtir efeitos para fatos geradores futuros, consoante o que reza o art. 146 do CTN. 4. Recurso especial provido” – BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.905.365, Primeira

A mensuração *in concreto* do critério material é atividade atribuída ao ente tributante competente. Portanto, é atividade da administração, do executivo municipal ou distrital, que implica, após multiplicação pela alíquota correspondente, a determinação do “*quantum*” a ser imposto ao contribuinte.

Geralmente, a municipalidade realiza a atividade de mensuração por estimativa, mediante a edição da Planta Genérica de Valores (PGV), considerando o grande número de imóveis, e a hipótese de que nem sempre as alterações promovidas pelo contribuinte no bem imóvel, modificando o valor que se atribui ao direito sobre a propriedade, sejam informadas, como se deve, à administração.

Dispensam a atividade legislativa as situações determinadas pela legislação que importam diferença no valor devido pelo sujeito passivo, mas sem caracterizar a alteração da base de cálculo. É o caso da correção anual, não excedente ao índice de inflação acumulado no período, previsto no parágrafo 2º, do artigo 97, do CTN<sup>465</sup>.

Outra possibilidade de alteração da base calculada ocorre enquanto hipótese de revisão do lançamento. Ou seja, após já operado o cálculo do valor devido pelo contribuinte do bem imóvel em questão, esse mesmo cálculo, contido no procedimento do lançamento tributário, ou até que escoado o prazo decadencial da Fazenda Pública, nos termos do artigo 173, II, do CTN<sup>466</sup>; pode ser revisto de ofício nas hipóteses dos incisos do artigo 149, do CTN<sup>467</sup>; sem prejudicar a impugnação

---

Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, Julgamento: 23/02/2021, DJe 03/03/2021, disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=122260630&num\\_registro=201502109761&data=20210303&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=122260630&num_registro=201502109761&data=20210303&tipo=5&formato=PDF), acesso em 25 mar.2021.

<sup>465</sup> Art. 97, parágrafo 2º - Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

<sup>466</sup> Art. 149. Parágrafo único – A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

<sup>467</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VII – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VIII – quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IC – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato

pelo próprio contribuinte ao cálculo em razão de qualquer erro no levantamento do valor devido.<sup>468</sup>

### 3.1.6.5 Alíquotas

As alíquotas são fatores de dimensionamento que, aliadas à base de cálculo, resultam na expressão da quantia devida a título de IPTU.

É nesse elemento do critério quantitativo do consequente que se realiza a graduação, por meio da coordenação das alíquotas aplicáveis, em função de um determinado parâmetro de distinção dessas alíquotas.

Na atual vigência da Constituição Federal (CF) de 1988, é possível destacar dois momentos nos quais houve expressão constitucional sobre a graduação de possíveis alíquotas do IPTU.

De 1988 a 2000, a Constituição Federal permitia apenas a graduação mediante progressão de alíquotas do IPTU, pela chamada “progressividade no tempo”, em razão da expressa menção no artigo 182, § 4º, II, da CF, como segunda etapa no Programa de parcelamento, edificação ou utilização compulsórios (PEUC), que tem como objetivo induzir o proprietário de bem imóvel urbano ao cumprimento da função social da propriedade<sup>469</sup>.

O § 1º, do artigo 156, da CF, antes da alteração engendrada pela Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000, previa, então, a possibilidade de progressão de alíquotas apenas em razão do cumprimento da função social da propriedade<sup>470</sup>; nos moldes do artigo 182, §2º, da CF, que compreendia como

---

*ou formalidade essencial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

<sup>468</sup> Como se depreende do artigo 145, do CTN: Art. 145. “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

<sup>469</sup> Art. 182. “A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...)§ 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: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.

<sup>470</sup> “§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”



cumprimento da função social da propriedade o atendimento às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor<sup>471</sup>.

As decisões exaradas pelo STF destacavam essa interpretação vinculativa da progressividade das alíquotas como instrumentos da política urbana apenas na hipótese do PEUC, como demonstra a Ementa do RE nº 153.771-0/MG:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.<sup>472</sup>

Reconhecendo que a execução desta progressividade deveria observar o disposto em lei federal que disciplinasse a matéria, até então inexistente, como se demonstra no RE 202.261/SP:

---

<sup>471</sup> “§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.”

<sup>472</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-MG. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento: 20/11/1996. D.J. 05/09/1997, disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg/inteiro-teor-100458359>, acesso em 25 mar.2021.

EMENTA: MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. TRIBUTÁRIO. LEI Nº 4.759, DE 1990. IPTU CALCULADO COM BASE EM ALÍQUOTA PROGRESSIVA, EM RAZÃO DA ÁREA DO IMÓVEL. TAXAS MUNICIPAIS INCLUÍDAS NO MESMO LANÇAMENTO. Ilegitimidade da exigência, nos moldes explicitados, por ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Ausência de impugnação do acórdão na parte alusiva às taxas. Não-conhecimento do recurso, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 4.759, de 22.11.90.<sup>473</sup>

Foi com a publicação da Emenda Constitucional nº 29/2000, alterando a redação do parágrafo 1º, do artigo 156, da CF, que se continuou a admitir apenas uma forma de graduação de alíquotas, a da progressividade, mas, doravante, sob duas novas formatações: em razão do valor do imóvel e de acordo com a localização e uso do imóvel<sup>474</sup>. A EC nº 29/2000 também promoveu grande alteração no sentido do reconhecimento da pessoalidade da relação jurídico-tributária, afastando a interpretação de ser o IPTU um imposto real, que se relaciona com a coisa, e da configuração de três progressividades de alíquotas possíveis: 1ª conjuntura: artigo 156, I, §1º, I, da CF; 2ª conjuntura: artigo 156, I, §1º, II, da CF; 3ª conjuntura: artigo 182, §4º, II, da CF<sup>475</sup>.

---

<sup>473</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 202.261. Tribunal Pleno, Rel. Min Ilmar Galvão. Julgamento: 24/04/1997, DJ 20/06/1997, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1643140>, acesso em 25 mar.2021.

<sup>474</sup> “§ 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”.

<sup>475</sup> Trata-se de um “falso problema”, como nomeia CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES, *IPTU...op.cit*, p. 241), surgido da confusão havida entre os sujeitos da relação jurídica. Até então, predominava a classificação econômica dos tributos, considerando a existência de tributos reais e pessoais, fundados na distinção entre importância do aspecto material e do aspecto pessoal, respectivamente – VALÉRIA C. P. FURLAN, *IPTU*, p.30. É falso problema porque como pontua JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ainda que se atribua um direito real a um dos sujeitos, o que se vincula continua sendo o sujeito ativo ao passivo, pois a relação jurídica é um laço exclusivamente pessoal – **A Regra-Matriz...op.cit**, p. 65; ou, nas palavras de ALFREDO AUGUSTO BECKER: “A pessoa (física ou jurídica) é o único polo admissível das relações jurídicas. Por isto, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.” – **Teoria...op.cit**, p. 362; ou ainda, como esclarece PONTES DE MIRANDA, “[r]elação jurídica é a relação inter-humana, a que a regra jurídica, incidindo sobre os fatos, torna jurídica.”, ou, “[a]s relações entre coisas, como a de edifício e pertença, não são relações jurídicas; são relações fáticas, concernentes ao objeto dos direitos. O direito não as recebe como relações que se possam juridicizar; porque não são inter-humanas. Essas relações são tratadas como relações referentes ao conceito do objeto de direito, relações fáticas daquilo a que as relações jurídicas aludem.” – **Introdução...op.cit**, p. 200.

## 3.2 CONJECTURAS E CONJUNTURAS DO IPTU

### 3.2.1 Conjecturas e Noções Gerais

Alguns dispositivos constitucionais que indicam para os critérios da incidência e consequência à incidência do IPTU. São conjecturas, pois aventam para o IPTU genericamente considerado. O delineamento dos critérios em hipóteses específicas de IPTU que resguardam diferenças entre si é denominado de conjuntura. Não se trata necessariamente de identidades do imposto, mas de configurações de alguns de seus critérios diferentes. Iniciamos, portanto, analisando as conjecturas do IPTU, ou seja, dispositivos constitucionais genericamente considerados com relação ao imposto, para nos tópicos subsequentes analisarmos as três possíveis conjunturas de realização do IPTU de acordo com o texto constitucional.

Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, havia dois dispositivos na Constituição Federal que expressamente previam a progressividade do IPTU, o §1º, do art. 156 e o inciso II, do §4º, do artigo 182.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

E:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 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:

(...)

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

(...)

A redação do então §1º, do artigo 156, somava-se àquela prevista no inciso II, do §4º, do artigo 182, autorizando e determinando a progressividade que assegurasse o cumprimento da função social da propriedade. O que se passou a questionar, então, foi se aquela outra progressividade, a genérica, prevista no §1º do artigo 145, poderia ser aplicada ao IPTU. Assim, ter-se-ia um IPTU progressivo, como garantidor da igualdade, realizando a capacidade contributiva mediante a fixação de alíquotas diferentes para as diferentes faixas de base de cálculo, do valor venal do imóvel.

A legislação de muitos municípios brasileiros, no sentido da aplicação da progressividade do artigo 145, §1º, passaram a prever faixas de alíquotas, fundamentadas na propriedade, como sinal de riqueza que varia, podendo ser identificada, seja a partir exclusivamente do valor venal do imóvel, seja a partir de outros dados, como o do uso do imóvel. Como ocorreu no Município de São Paulo, por exemplo, narrado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI, que se posicionava, já naquele período, pela aplicação da progressividade fiscal, com base no artigo 145, §1º, também ao IPTU. Embora reconhecesse que o IPTU, ao lado de outros impostos, não tinha forte caráter pessoal, já que as condições pessoais do indivíduo não eram previamente conhecidas, também reconhecia, ao lado de juristas como ALCIDES JORGE COSTA, GERALDO ATALIBA, a compatibilidade da aplicação dessa progressividade fiscal ao IPTU<sup>476</sup>.

Narra, ainda, a efervescente disputa judicial sobre o tema, nas demandas contra a aplicação no Município de São Paulo, da Lei municipal nº 6.989 de 29 de dezembro de 1966, e redação do art. 7º, inciso I, dada pela Lei nº 11.152 de 30 de dezembro de 1991, que previa a progressividade de alíquotas em razão da utilização do imóvel. Assim, indica na ADI 014.927.0, a decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que, em resolução plenária, julgou constitucional o dispositivo da lei municipal<sup>477</sup>.

A aplicação da progressividade às alíquotas “em razão do valor venal do imóvel”, ainda que sob fundamento de interpretação extensiva da então redação do

---

<sup>476</sup> “(...) é certo que nem todos os impostos têm caráter pessoal (...). O IPTU, sendo tributo que atinge a renda acumulada, ou o patrimônio, ainda que não tenha caráter pessoal, sujeita-se ao princípio da capacidade contributiva(...)” – **Princípios...op.cit.**, p. 91 et seq.

<sup>477</sup> *Ibidem*, p. 93 e 94.

§1º, do artigo 156, e “em razão da localização e do uso”, já era aventada pela doutrina dedicada ao IPTU.

AIRES FERNANDINO BARRETO, na vigência da Constituição anterior, já defendia a possibilidade de uma alíquota graduada no tempo em razão do cumprimento de dada condição e da alíquota progressiva em razão do valor venal do imóvel, bem como da graduação em razão da localização do imóvel. Posicionamento com o qual concordou ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA<sup>478</sup>.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, conquanto localizando exclusivamente como manifestação de extrafiscalidade qualquer forma das progressividades que identificava como possíveis e aplicáveis ao IPTU, entendia que: “[v]árias poderão ser as formas de aplicação de um sistema progressivo de tributação no pertinente imposto sobre a propriedade imóvel urbana”, e exemplificava com a progressividade no tempo, no espaço, fundada no valor do imóvel, em razão da superfície, em razão da destinação do imóvel *etc*<sup>479</sup>.

ELIZABETH NAZAR CARRAZZA já justificava a aplicação da progressividade em razão da necessária obediência ao Princípio da Capacidade Contributiva: “O IPTU – como todo e qualquer imposto – deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, que vem expresso no art. 145, §1º, da Constituição Federal”<sup>480</sup>

SANDRA A. LOPEZ BARBON reconhecia como possíveis outros critérios de progressividade para além daquele do cumprimento da função social da propriedade: “(...) é de se notar que a progressividade de alíquotas do art. 156, §1º, pode ser utilizada segundo critérios que melhor atendam às suas peculiaridades, tendo em vista que imóvel é sinônimo de riqueza e tem outras funções que não propriamente ligadas ao urbanismo”<sup>481</sup>.

VALÉRIA C. P. FURLAN advogava a aplicação do IPTU progressivo, em razão do valor venal do imóvel: “(...) não temos dúvida em afirmar que o princípio da

---

<sup>478</sup> AIRES FERNANDINO BARRETO, A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária, **Revista de Direito Tributário**, *apud* ANTONIO JOSÉ DA COSTA, **Da regra ...op.cit.**, p. 94.

<sup>479</sup> **Manual...op.cit.**, p. 122.

<sup>480</sup> **Progressividade...op.cit.**, p. 93.

<sup>481</sup> **Do IPTU**, p. 116.

*capacidade contributiva (...) é inerente à instituição e majoração dos impostos que tenham natureza fiscal, o que acarreta, (...) a progressividade de suas alíquotas*<sup>482</sup>

Não obstante a clareza com a qual a doutrina aventava a possibilidade das diferentes progressividades do IPTU, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se, como demonstra o RE 153.771-0-MG, já mencionado<sup>483</sup>, no sentido de uma única aplicação de progressividade ao IPTU: aquela contida no inciso II, §4º, do artigo 182, a progressividade no tempo em razão do descumprimento da função social da propriedade.

E após a nova redação do §1º, do artigo 156, trazida pela EC nº 29/2000, tornou-se claro que, a partir de então, ficaram permitidas as três formas de composição do critério material e quantitativo: **1.** pela progressividade em razão do valor venal do imóvel, que a nosso ver já constava da interpretação conjunta do §1º, do artigo 145, e do inciso I, do artigo 156, porque importa a aplicação da igualdade material, constatando diferentes capacidades contributivas; **2.** pela distinção de alíquotas em razão do uso e localização do imóvel, esta sim uma inovação da EC nº 29/2000, já que permite uma nova forma de distinção entre contribuintes que não exclusivamente pela capacidade contributiva, conquanto uso e localização também lhes sejam signos que não eram autorizados pelo texto constitucional; **3.** e a manutenção da progressividade no tempo em razão do descumprimento da função social da propriedade, como narra o início do §1º: “[s]em prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II (...)”.

Após o início da vigência dessa Emenda, o STF ressaltou que a única progressividade possível, até então, era aquela no tempo em razão de descumprimento da função social da propriedade. Foram diversos precedentes neste sentido, desde 1997, iniciando com o RE 167.654, de 18/04/1997, até que, na Sessão Plenária de 24/09/2003, o Supremo aprovou a Súmula nº 668, cujo enunciado fixava este posicionamento<sup>484</sup>:

---

<sup>482</sup> IPTU, p. 117.

<sup>483</sup> Item 3.1.6.5, p. 159 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-MG. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento: 20/11/1996. D.J. 05/09/1997, disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg/inteiro-teor-100458359>, acesso em 14 ago.2021.

<sup>484</sup> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IPTU. PROGRESSIVIDADE. CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE. IMPOSTO DE NATUREZA REAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. A progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.<sup>485</sup>

Mais recentemente, porém, o STF tem destacado que a legislação municipal poderia ter previsto, além da progressividade no tempo, em razão do cumprimento da função social do imóvel, que se identifica pela utilização e edificação do imóvel, a distinção de alíquotas em razão de edificação e não edificação, bem como em razão do uso residencial ou não residencial, como ficou demonstrado no julgamento do RE 666.156:

Ementa: Direito tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. IPTU. Alíquotas diferenciadas. Lei Municipal Anterior à EC 29/2000. Constitucionalidade. Precedentes de ambas as Turmas. 1. Esta Corte, em diversos precedentes de ambas as Turmas, manifestou-se pela possibilidade da instituição de alíquotas diferenciadas de IPTU com base na destinação e situação do imóvel (residencial ou comercial, edificado ou não edificado), em período anterior à edição da Emenda Constitucional nº 29/2000. Entendeu-se que tal prática não se confunde com o estabelecimento de alíquotas progressivas, cuja constitucionalidade, em momento anterior à emenda constitucional, foi reconhecida apenas para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. 2. Desse modo, mantenho o entendimento de ambas as Turmas desta Corte e nego provimento ao recurso. Proponho a fixação da seguinte tese em sede de repercussão geral: “São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais”.<sup>486</sup>

Por meio desse julgamento, quanto ao tema nº 523 do STF: “*Seletividade de IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000*”, fixou-se a tese: “*São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não*

---

*pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível para o fim extra-fiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, obedecidos os requisitos previstos da Constituição Federal (art. 182, §§ 2º e 4º). 2. Precedente do Plenário. Recurso extraordinário conhecido e provido” – BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 167.654. Segunda Turma. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgamento 25/03/1997. D.J. 18/04/1997, disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742635/recurso-extraordinario-re-167654-mg/inteiro-teor-100458955?ref=juris-tabs>, acesso em 14 ago.2021.*

<sup>485</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 668, disponível em [http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700), acesso em 14 ago.2021.

<sup>486</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 666.156-RG. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgamento: 11/05/2020. DJe. 15/06/2020, disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4178349>, acesso em 15 ago.2021.

*edificados, residenciais e não residenciais*”, ficando constitucionalmente aceitas pelo STF tanto a progressividade no tempo quanto a graduação de alíquotas em razão da utilização e pela edificação, cumprimento da função social, do imóvel.

O que veremos, em cada uma daquelas que, doravante, denominamos “conjunturas” do IPTU, é que, embora expressem identidades semelhantes de imposto, cada uma de suas manifestações revela uma forma diferente de progressividade ou de justificativa à aplicação da progressividade, provocando nuances na configuração dos critérios da hipótese e do consequente, e dos princípios ínsitos à sua espécie.

### 3.2.2 1ª Conjuntura: IPTU Progressivo Fiscal em razão do valor do imóvel

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 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;

(...)

A partir da EC nº 29/2000, resta confirmada, na expressão da lei, a inexistência de tributos que se vinculem diretamente às coisas, o chamado tributo real. Assim, a progressividade do IPTU em razão do valor venal do imóvel, que mede a Capacidade Contributiva do indivíduo, passa a ser possível, porque já não mais prevalece o entendimento de que é com a coisa que se estabelece a relação. Como a já citada doutrina civilista de PONTES DE MIRANDA e, no Direito Tributário, de ALFREDO AUGUSTO BECKER, a relação jurídica é sempre entre pessoas, tendo a coisa como seu objeto, jamais como um de seus sujeitos.

É o IPTU “mínimo”, porque de natureza fiscal, que realiza a máxima da igualdade por meio da progressão de alíquotas em razão do valor venal do imóvel, que é o signo de riqueza escolhido pelo critério material da hipótese de incidência, para fazer exsurgir a relação jurídica tributária.<sup>487</sup>

---

<sup>487</sup> Trata-se do IPTU “padrão”, cujos critérios da hipótese de incidência e do consequente são os mesmos delineados no item 3.2, p. 161.



Na hipótese de incidência, o critério material: “ter propriedade de bem imóvel urbano”; critério espacial: “perímetro urbano”, lembrando que deve ser definido pela municipalidade, contemplando os critérios indicados no artigo 32, do CTN; o critério temporal: “data estabelecida pelo ente competente, geralmente 1º de janeiro”.

No conseqüente, o critério pessoal: sujeito ativo, quem tem capacidade tributária ativa, geralmente é o próprio ente competente, municípios e Distrito Federal, e sujeito passivo: contribuintes proprietários, solidariamente obrigados ou responsáveis; critério quantitativo: base de cálculo, valor venal do imóvel, e alíquota, progressiva em razão do valor venal do imóvel.

### 3.2.3 2ª Conjuntura – IPTU “Diferenciado” em razão da Localização e Uso do Imóvel

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

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

(...)

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

(...)

A autorização expressa desse inciso é no sentido de que o município estabeleça, para além da progressividade que se vê vinculado no Princípio da Capacidade Contributiva, a distinção das alíquotas em razão da localização e do uso dos imóveis.

Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a progressividade dessa conjuntura de IPTU é extrafiscal, depende da edição do plano diretor, que coloca em jogo, ao retratar o uso e a localização dos imóveis, a função social da propriedade.<sup>488</sup>

Como identifica CINTIA ESTEFÂNIA FERNANDES, este dispositivo torna viável as várias formas de aplicação de extrafiscalidade sugeridos por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS: por meio de alíquotas diferenciadas em razão do espaço (localização), destinação do imóvel, gabarito das construções ou número de pavimentos, por exemplo<sup>489</sup>.

<sup>488</sup> **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 136-137.

<sup>489</sup> **IPTU...op.cit.**, p.382; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Manual...op.cit.**, p.124

Embora esta segunda conjuntura do IPTU preveja uso e localização dos imóveis como critérios para adoção de outra forma de estabelecimento das alíquotas, trata-se de uma “nova progressividade”.

Entendemos que a autorização constitucional da distinção de alíquotas só pode ser aplicada cumulativamente à progressividade determinada no inciso anterior, promovendo adequada tributação de acordo com a Capacidade Contributiva, e a promoção dos fins buscados pelo município por meio de seu plano diretor, no perímetro urbano.

Essa necessária cumulação entre o IPTU previsto no inciso I e aquele previsto no inciso II, é possível porque ambos resguardam a mesma identidade (critério material + base de cálculo) e semelhantes critérios da hipótese e do conseqüente, excepcionado o elemento das alíquotas, no critério quantitativo. Isso porque, no primeiro, a alíquota é progressiva em razão do valor venal do imóvel, e no segundo, é diferenciada em razão do uso e localização do imóvel.

Essas duas formas não são antagônicas: é possível que a alíquota seja progressiva, e esta progressividade seja distinta em razão do uso e da localização do bem. A separação em dois dispositivos (inciso I e II) representa que não é indispensável que o município promova a distinção de alíquotas (II), ficando a seu encargo o exercício desta faculdade, em respeito à sua autonomia. Contudo, é essencial, em função do Princípio da Capacidade Contributiva, que estabeleça a progressão de alíquotas em razão do valor venal do imóvel (I).

Por essa relação de dependência que a hipótese do inciso II tem com o inciso I é que denominamos esta segunda conjuntura de IPTU de progressivo-diferenciado.

Suponhamos, para exemplificar a necessária cumulatividade das duas conjunturas do IPTU, que, em uma única região central da cidade, concentram-se muitos serviços, desde os essenciais até os supérfluos: hospital, farmácias, escolas, delegacia de polícia, tribunal de justiça, supermercado e diversos tipos de comércio. É natural que, a partir de um estudo sobre a mobilidade naquela dada região, busque-se incentivar a desconcentração de serviços, até mesmo para promover as atividades e a circulação de pessoas, benfeitorias e melhoramentos em outras regiões.

Se o mecanismo adotado for exclusivamente o da distinção das alíquotas, tornando maior a tributação sobre imóveis destinados ao comércio naquela região, é

possível que os pequenos comerciantes instalados naquela localidade sofram com essa medida, e, em razão de suas receitas serem muito menores que a daqueles grandes comerciantes também alocados na mesma região, tenham de mudar o endereço do estabelecimento. Nesse caso, a tributação alcançará o objetivo de promover a desconcentração de atividades na região, mas terá sido pelo efeito da regressividade. Não terá sido só extrafiscal, mas também regressiva, o que se veda pelo Princípio da Igualdade.<sup>490</sup>

Assim, a imposição do IPTU com distinção de alíquotas soma-se à progressividade em razão do valor do imóvel, garantindo que em uma mesma região, ou para um mesmo uso, não haja regressividade pelo aspecto fiscal ao lado da esperada indução de comportamentos.

Entendemos que a aplicação desse dispositivo trata de tributação extrafiscal, sendo necessária, no caso concreto, sua aplicação em um contexto de políticas públicas tributárias conjuntas que visem o estímulo a um dado comportamento.

Não há que se confundir a finalidade da tributação com o efeito da tributação. O que se propõe é condicionar, no caso dos tributos que aceitem tanto finalidades preponderantemente fiscais como extrafiscais, que a afirmação da finalidade seja realizada, se fizer parte do contexto de política(s) tributária(s) voltadas para essa dada finalidade, e não meramente pelo estabelecimento de um imposto com características diferentes daquele que se diz fiscal.

Assim, a extrafiscalidade do IPTU progressivo-diferenciado não vê modificado nenhum dos critérios da norma de incidência. Não deixa de ser tributo, mas resulta em alguma alteração num dos elementos informadores do critério quantitativo, a alíquota, compondo a seguinte norma de incidência:

Na hipótese de incidência, critério material: “ter propriedade de bem imóvel urbano”; critério espacial: “perímetro urbano”, lembrando que deve ser definido pela municipalidade, contemplando os critérios indicados no art. 32, do CTN; critério temporal: “data estabelecida pelo ente competente (geralmente 1º de janeiro)”.

---

<sup>490</sup> Neste sentido, LUIS EDUARDO SCHOUERI, em classificação à qual não recorremos neste trabalho, já indicava como limitador ao desincentivo, que não se atinja de modo mais gravoso os contribuintes com menor poder aquisitivo, ferindo-se o princípio da igualdade – **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**, p. 69.

No conseqüente, o critério pessoal: sujeito ativo – quem tem capacidade tributária ativa (geralmente é o próprio ente competente – municípios e Distrito Federal) e sujeito passivo – contribuintes (proprietário), solidariamente obrigados ou responsáveis; critério quantitativo: base de cálculo – valor venal do imóvel, e alíquota – progressiva em razão do valor venal do imóvel e diferenciada em razão de seu uso e localização.

Muitas razões podem ser aventadas sobre a motivação do legislador constitucional ter previsto duas formas de progressividade. Uma delas é a dificuldade da elaboração do plano diretor, e, para otimizar o cumprimento possível da Igualdade mediante o critério da Capacidade Contributiva e da Progressividade, o legislador constitucional corrigiu a previsão expressa de Progressividade, visando, assim, garantir que o IPTU seja ferramenta dos valores e princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Por fim, nesta conjuntura do IPTU progressivo-diferenciado, a coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade, em maior ou menor medida em um mesmo imposto, resta evidenciada e confirmada.

### 3.2.4 3ª Conjuntura – IPTU Progressivo no Tempo

#### 3.2.4.1 Introdução

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 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;

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.

O §4º do artigo 182 introduz a política urbana do “Parcelamento, Edificação e Utilização compulsórios” (PEUC), que é sucedida pelo instrumento do “IPTU progressivo no tempo”, e pela “desapropriação”.

Esse conjunto de medidas sucessivas objetiva reverter um comportamento do proprietário de bem imóvel urbano, no sentido do cumprimento da função social da propriedade. Os dois primeiros instrumentos incentivam a adequação da propriedade, enquanto o terceiro pune a inadequação mantida após o prazo concedido para readequação aos parâmetros legais de ocupação do solo e exercício de usos e atividades autorizadas, ou deixando de utilizá-lo, quando o objetivo seja o de preservação ambiental de uma área determinada.

Os instrumentos indicados no §4º, do artigo 182, foram regulamentados pela Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001, o Estatuto da Cidade, que disciplina, nos seus artigos 5º a 8º, como deve ocorrer cada uma das etapas de incentivo ao cumprimento da função social da propriedade.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, destacando a generalidade dos casos aos quais a lei pretende alcançar, em contraposição aos casos individuais e atípicos, relembra parecer de RUBENS GOMES DE SOUSA, que afirma que a progressividade do IPTU, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, previsto no §1º, do artigo 156, para além do inciso II, do §4º, do artigo 182, da CF, destaca a função social da propriedade, exigindo o imposto daqueles que a detêm como “estoque para acumulação de riquezas”, daqueles imóveis “que constantemente prestam reverência (...) à especulação imobiliária”, porque “correspondem a uma manifestação ostensiva de capacidade contributiva individual”.<sup>491</sup> E note-se que a nova redação contempla essa mesma hipótese que o autor então sustentava.

Isso demonstra que, por um lado, trata-se de extrafiscalidade, porque o objetivo do legislador, ao instituir esse IPTU, foi o de gravar uma situação atípica, para incentivar que a conduta do contribuinte se modifique, voltando-se ao cumprimento da faceta social e não privada da propriedade que se encontra “em mora”. Por outro lado, demonstra caso no qual a extrafiscalidade não se apoia no habitual afastamento parcial da Capacidade Contributiva, mas na sua revelação. É que, como vimos, o proprietário ostenta Capacidade Contributiva pela simples

---

<sup>491</sup> A Isonomia ...*op.cit.*, p. 17.

existência da propriedade, e sustenta, também, desequilíbrio da Igualdade pelo aumento da Capacidade Contributiva relativa aos demais proprietários, devido à exploração do aspecto privado da propriedade e à violação de seu ônus social.

#### 3.2.4.2 É sanção ?

Seria, por acaso, o IPTU progressivo no tempo uma sanção? Endonorma sancionadora tributária? Não é o que nos parece mais correto, desde que identificar o tributo como sanção implicaria confrontar o pressuposto do tributo que é a sua não identificação como sanção por ato ilícito, aceito por boa parte da doutrina tributarista como característica de um possível conceito de tributo, e inclusive expresso em norma infraconstitucional.

Há, porém, alguns juristas que concebem de outra forma a natureza do IPTU progressivo no tempo, sustentando, por exemplo, que “(...) *tem previsão de sua progressividade no tempo, de cunho marcadamente sancionatório (...), revelando, também seu fim extrafiscal*”<sup>492</sup>.

Mas observe-se que, a leitura do §4º do artigo 182, da CF, indica que o Poder Público municipal pode, mediante lei específica, exigir o adequado aproveitamento do solo urbano, “sob pena”, ou “sob consequencia” de que sejam aplicados sucessivamente os instrumentos indicados nos incisos I a III.

O mesmo uso da expressão “sob pena de” é dado, por exemplo, no inciso IX do artigo 93, da CF, na qual determina que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões ‘sob pena de’ nulidade (...)”. “Sob pena de nulidade” não é uma sanção atribuída aos indivíduos que descumprem o dispositivo constitucional, mas a determinação de que, quando o julgamento e a decisão não cumprirem os requisitos exigidos, “terão como consequência”, ou ainda, “considerar-se-ão” nulas.

O PEUC, o IPTU progressivo no tempo, a nulidade, são consequências à constatação descrita pelo legislador constitucional. No caso dos instrumentos de política urbana, são consequências da má utilização do solo urbano, no inciso I, e do não cumprimento do PEUC, no inciso II.

---

<sup>492</sup> ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...op.cit.**, p. 93.

Assim, o IPTU progressivo no tempo não é sanção pelo descumprimento da função social da propriedade. A desapropriação é.

A violação da faceta social da propriedade privada tampouco é o núcleo da hipótese de incidência, mas a resistência ao instrumento do Parcelamento, Edificação ou Utilização Compulsórios promovido pelo município com fundamento no seu plano diretor.

Mas se o que distingue tributo de confisco é justamente o caráter sancionador, ou seja, de penalidade, como destacou LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI<sup>493</sup>, dizer que tributo não pode constituir confisco é também dizer novamente o que o artigo 3º do CTN diz: “*tributo não é sanção*”, e ainda mais, “tributo não é sanção por ato ilícito”.

### 3.2.4.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária

#### 3.2.4.3.1 Critério Material

Inicialmente acreditávamos que o critério material estabelecido constitucionalmente estaria atrelado, neste caso, ao não cumprimento da função social da propriedade.

Ainda desconfiando dessa possibilidade, localizamos uma dissertação de mestrado que sugere uma alteração na Regra-Matriz de Incidência do IPTU progressivo no tempo, de NICODEMOS VICTOR DANTAS DA CUNHA<sup>494</sup>, defendido em 2016, sob a orientação da Professora REGINA HELENA COSTA, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

O autor afirma que o critério material “*consiste em ser proprietário, ter domínio útil ou a posse do imóvel urbano que ‘não esteja cumprindo com a função social da propriedade’*” (grifos no original)<sup>495</sup>.

A dicção constitucional deixa claro que o IPTU progressivo no tempo só ocorre quando verificado o descumprimento da função social da propriedade. Contudo, também condiciona a configuração dessa conjuntura de IPTU a um outro fator, e ainda mais específico: a não realização do Parcelamento, da Edificação e da

---

<sup>493</sup> **Proibição de tributos com efeito de confisco**, p.20.

<sup>494</sup> **O IPTU progressivo no tempo**.

<sup>495</sup> *Ibidem*, p.86

Utilização Compulsórios - PEUC. É também nesse sentido o artigo 7º do Estatuto da Cidade<sup>496</sup>, que esclarece esse desígnio constitucional:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do Art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do Art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

O artigo 5º, estabelece que a lei municipal deve determinar o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, e fixar as condições e prazos para a implementação da obrigação.

O §5º, desse mesmo artigo, determina que, nos casos de empreendimentos de grande porte, aquela mesma lei municipal pode prever a conclusão em etapas, em caráter excepcional, fixando prazos para a sua conclusão.

Portanto, não é falso afirmar que consta no critério material desse IPTU o condicionamento ao cumprimento da função social da propriedade, mas ele se dá pelo insucesso do primeiro instrumento de política urbana, aquele contido no inciso I, do §4º, do artigo 182, da CF, e no artigo 5º, do Estatuto da Cidade, devido a não apresentação do projeto no prazo estabelecido pelo Município, ou ao descumprimento do prazo ou do projeto integralmente apresentado pelo próprio proprietário. De uma forma mais abrangente, portanto, pela resistência ao PEUC. Assim, destacamos que o critério material do IPTU progressivo no tempo deve ser: *ter propriedade de bem imóvel urbano que resistiu ao Parcelamento, Edificação e Utilização Compulsórios.*

#### 3.2.4.3.2 Critério Espacial

A norma não poderá incidir em qualquer espaço do perímetro urbano, assim qualificado pela exigência mínima dos equipamentos indicados no artigo 32, §1º, do CTN, na forma que ele estabelece. Deverá incidir em uma determinada na área ou

---

<sup>496</sup> § 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: (...). (grifo nosso)



região na qual tenha sido constatada alguma violação do cumprimento da função social da propriedade, de maneira que se determine no plano diretor, e na lei municipal específica que regule a aplicação dos sucessivos instrumentos de política urbana: PEUC, IPTU progressivo no tempo e, se for o caso, desapropriação. Tem-se, então, como critério espacial: *área determinada e incluída no plano diretor dentro do perímetro urbano*.

#### 3.2.4.3.3 Critério Quantitativo: Alíquota

O último critério que se distingue das demais conjunturas do IPTU é a alíquota do critério quantitativo.

A regulamentação do Estatuto da Cidade fornece os parâmetros para a aplicação das alíquotas:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

Quando o legislador expõe que o IPTU progressivo no tempo é aplicado “mediante a majoração da alíquota (...)”, quer dizer que, pela comparação com o IPTU usualmente aplicado, as alíquotas serão maiores. E serão maiores até o limite de 15%, quando passa a se considerar confiscatória.

Para que se faça progressivo no tempo, a cada ano em que se verifique a resistência ao PEUC, haverá uma nova alíquota a ser aplicada, que não pode exceder ao dobro da do ano anterior, mas que também não pode exceder ao percentual máximo alcançado no quinto ano consecutivo da aplicação, que se manterá:

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

A partir do quinto ano, encerra-se a progressividade. Mantém-se, porém, o IPTU que se denomina ‘progressivo no tempo’, com a alíquota estabelecida no 5º ano de constatação da resistência ao PEUC, até que ocorra a adequação da propriedade nos termos dos parâmetros de ocupação do solo e utilização determinados na legislação municipal; ou até que ocorra a desapropriação – revertendo-se a obrigação do cumprimento da função social da propriedade para o novo proprietário.

E ainda, destacamos que, se no IPTU padrão, da primeira ou da segunda conjuntura, o proprietário do imóvel em questão seja beneficiário de isenção ou anistia, essa situação não se estenderá ao IPTU progressivo no tempo, ficando também vedado ao legislador local prever qualquer nova hipótese específica de concessão de isenção ou anistia:

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Em resumo, a Regra-Matriz de Incidência Tributária desta terceira conjuntura, fica desta maneira configurada:

Na hipótese de incidência, critério material: “ter propriedade de bem imóvel urbano que resistiu ao PEUC”; critério espacial: “área determinada e incluída no plano diretor dentro do perímetro urbano”, lembrando que deve ser definido pela municipalidade, contemplando os critérios indicados no §1º, do artigo 32, do CTN; critério temporal: “data estabelecida pelo ente competente (geralmente 1º de janeiro)”.

No conseqüente, o critério pessoal: sujeito ativo – quem tem capacidade tributária ativa (geralmente é o próprio ente competente – municípios e Distrito Federal) e sujeito passivo – contribuintes (proprietário), solidariamente obrigados ou responsáveis; critério quantitativo: base de cálculo – valor venal do imóvel, e alíquota – progressiva em razão do tempo da constatação do não cumprimento do PEUC, limitando-se a 15%.

### 3.2.4.4 IPTU extrafiscal?

É impossível conseguir-se a neutralidade do imposto, porque sempre interferirá, com maior ou menor intensidade, na economia e quiçá nas decisões dos contribuintes. E sendo a extrafiscalidade uma expressão que funciona por exclusão - é finalidade extrafiscal do tributo o que não é finalidade fiscal do tributo - é inadequada a pergunta se um imposto é extrafiscal “ou” fiscal.

O que se torna possível distinguir, segundo leciona GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, são (1) “efeitos não fiscais dos tributos”, de (2) “objetivos não fiscais dos tributos”, de (3) “tributos com fins não fiscais”<sup>497</sup>.

Com base nas lições de GABRIEL CASADO OLLERO, NAVEIRA DE CASANOVA entende como “efeitos não fiscais do tributo” (1) “(...) *los que se derivan necesariamente de su establecimiento o vigencia, de la própria naturaleza del gravamen que afectará de una u otra forma el mercado en el que recaiga*”. São, portanto, consequências que decorrem do tributo independentemente de sua finalidade, e que ocorrem em razão de qual seja o critério da imposição.

Por “fins ou objetivos não fiscais do tributo” (2) entende-se as:

(...) [M]etas específicas fijadas más allá de la mera recaudación (con técnicas de desgravación o de recargo), a fin de incentivar o desincentivar conductas de los operadores económicos dentro de la estructura de un gravamen netamente recaudatorio.

São objetivos constantes das normas fiscais ou extrafiscais, porque qualquer tributo pode manifestar tanto objetivos fiscais como não fiscais.

Já os “tributos com fins não fiscais” (3) são aqueles “(...) *que tienen, junto o por encima de la recaudación, la misión de conseguir otros objetivos establecidos también de manera consciente*”. Trata-se da norma criada para alcançar prioritariamente um fim que não é o de arrecadação, mas, o de incentivo de alguma conduta do contribuinte.

---

<sup>497</sup> **El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria.** p. 445.

Conforme CINTIA ESTEFANIA FERNANDES, “o objetivo do Estado não é desapropriar os imóveis inadequados ao bem-estar comum, mas sim, compelir os proprietários que, às suas expensas, atendam à função constitucionalmente prevista”<sup>498</sup>.

Nas palavras de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, o “poder regulatório” de instrumentalização do imposto a serviço da realização da política municipal, estabelece variação de alíquotas com o objetivo de “(...) imped[ir] ou desestimula[r] um comportamento indesejado” e de “(...) estimula[r] um comportamento querido pelo legislador”.<sup>499</sup>

Pretende-se que os efeitos e os objetivos extrafiscais do imposto sejam os mesmos, mas, é possível, por exemplo, que, ao aplicar a progressividade no tempo, ocorra a alienação de imóveis, como se fosse uma externalidade à imposição tributária. O objetivo era o de cumprimento da função social da propriedade, mas o efeito foi, nesse caso hipotético, a alienação, seguida, quiçá, da adequação do uso da propriedade. O objetivo e o efeito são diferentes em cada caso.

A identificação do objetivo não fiscal nos permite afirmar que o IPTU progressivo no tempo é um tributo com fins não fiscais, e neste aspecto concordamos para discordar: se todo tributo é fiscal e também extrafiscal, não agrega nenhuma nova classificação dizer que o tributo “x” é tributo com fins não fiscais.

Passando à identificação da extrafiscalidade no tributo, DOUGLAS YAMASHITA afirma que “se a base de cálculo de um determinado tributo é justificável com ponderações de capacidade contributiva tal tributo tem finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais”<sup>500</sup>.

Concluiríamos, na aplicação desse raciocínio, que, ainda que o IPTU progressivo no tempo se coloque no rol de instrumentos da política urbana, e que haja modificado minimamente o critério material da hipótese, adjetivando-a com a qualidade da resistência ao instrumento de constrangimento ao cumprimento da função social da propriedade, não se trataria de um imposto predominantemente extrafiscal.

---

<sup>498</sup> IPTU – texto e contexto. p.350.

<sup>499</sup> Do Imposto...op.cit., p. 73.

<sup>500</sup> Justiça...op.cit., p. 64.

Note-se que o legislador não faz uma discriminação de uma manifestação de signo de riqueza diferente daquele manifesto pelos proprietários que atendem, com suas propriedades, a função social que lhes é ínsita. Mas discrimina o próprio núcleo da hipótese de incidência, o critério material. Com base nessa informação poderíamos supor que “base de cálculo” estaria sendo utilizada no sentido atribuído por ALFREDO AUGUSTO BECKER, podendo significar também aquilo que entendemos, no escólio de PAULO DE BARROS CARVALHO, como critério material.

Mas isto não se confirma tendo como base a extrafiscalidade expressa no IPTU progressivo-diferenciado, já que se trata da mesma materialidade e base de cálculo expressos pelo IPTU progressivo, preponderantemente fiscal.

O que novamente destacamos é que a diferença entre o IPTU progressivo, o IPTU progressivo-diferenciado, e o IPTU progressivo no tempo, é a razão da distinção de alíquotas, e com relação à terceira conjuntura, também o critério material é diferente, conferindo-lhe outra identidade.

Quer-se dizer, portanto, que, se utilizar o parâmetro da base de cálculo, elemento do critério quantitativo, como elemento identificador da finalidade extrafiscal do imposto, concluir-se-á pela não extrafiscalidade do IPTU, ou pela fiscalidade de todos igualmente, o que não é verdade.

Assim, afasta-se a hipótese de que, no caso dos IPTUs, a base de cálculo manifeste a extrafiscalidade, restando ser testados os outros tributos do ordenamento para que se confira se o IPTU seria uma exceção à regra ou se a regra elaborada não é válida no sistema.

Decorre da própria responsabilidade do ente municipal estabelecer uma política que atenda aos seus problemas peculiares, e por isso, o próprio IPTU pode ser utilizado, de acordo com a permissão constitucional, no sentido da realização da política municipal, da política urbana<sup>501</sup>. O instrumento é manuseado pela definição de alíquotas variáveis, aplicadas com o objetivo de estimular ou de coibir comportamentos.

Se o que define o tributo é a norma tributária, conforme dogmática expressa no item 2.4 (p. 94), e se os princípios de Direito Constitucional Tributário são

---

<sup>501</sup> MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Do Imposto...op.cit.*, p. 73.

realmente de Direito Constitucional Tributário e não de Direito Constitucional Tributário *Fiscal*, tanto a norma como os princípios são inafastáveis quando se trate de tributo, seja sua configuração preponderantemente fiscal, seja preponderantemente extrafiscal.

Não significa que os tributos devam ficar imobilizados na finalidade impositiva, mas que a oscilação não é um padrão preestabelecido, porque é a finalidade que determinará a forma da atuação da extrafiscalidade, na comparação com o tributo fiscal.

O estabelecimento de uma política que se utilize do instrumental da tributação deve pressupor a Capacidade Contributiva, e somente a partir dela é que se poderá aplicar o tributo com finalidade preponderantemente extrafiscal.

Assim, no caso do IPTU, a extrafiscalidade identifica-se na comparação entre as manifestações existentes do mesmo imposto, e no contexto externo ao tributo, que influencia a alteração de seu critério material.

Parece-nos, de fato, que a atribuição de natureza fiscal ou extrafiscal pelos dados da norma tributária e seus princípios, em caso de manifestações diferentes de um mesmo imposto, como no caso do IPTU, só se torna possível afirmar quando se trata de fiscalidade e extrafiscalidade na comparação entre essas duas ou mais manifestações. Ademais, é do ponto de vista externo à norma e aos princípios que se verifica a política da qual o imposto é instrumento.

Cumpre, diante da reconhecida medida extrafiscal, aos legisladores, aplicadores locais e aos julgadores, quando for o caso, a análise da proporcionalidade da medida extrafiscal – adequação, necessidade e proporcionalidade, caso haja algum conflito que envolva princípios.

Por fim, destacamos a advertência já elaborada por ALFREDO AUGUSTO BECKER, na voz de MARCUS DE FREITAS GOUVÊA: “[f]iscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição”<sup>502</sup>.

#### 3.2.4.5 Algumas Observações Sobre os Princípios

---

<sup>502</sup> **A extrafiscalidade no Direito Tributário**, p. 47.

Para MARÇAL JUSTEN FILHO:

Partindo do pressuposto inafastável de que a norma tributária é externização da faculdade reconhecida ao Estado de atribuir a si mesmo (ou a alguém por ele indicado) uma parcela de riqueza existente em sociedade, seja pelo simples fato de a riqueza existir (tributo não-vinculado), seja porque o Estado desenvolveu, mediata ou imediatamente, uma atividade referida a uma pessoa (tributo vinculado), atingimos uma série de princípios.<sup>503</sup>

Enquanto sistema, a coerência se estabelece quando, ainda que havendo aparente conflito de normas ou não, ou se apresente situação que aparentemente revele uma violação de normas ou não, são localizadas as balizas estruturantes do sistema, que justificam a configuração da situação tal como se apresenta na dada aplicação da norma.

Se a propriedade se manifesta em duas faces: a propriedade e a sua função social, é necessário que ambas sejam respeitadas pelo indivíduo e pela coletividade. Contudo, há que se considerar que o fato de o proprietário não cumprir a função social da propriedade, gera um prejuízo à coletividade, e, em cumprimento à Igualdade, manifestada pela proporcionalidade, aumenta-se o dever de contribuir para com o Estado.

Assim, pode-se dizer que o desequilíbrio promovido pela falta de cumprimento da função social na propriedade individual, altera o parâmetro de medida de capacidade contributiva: se a propriedade é valorizada sem que haja a destinação social inserida no plano diretor, houve enriquecimento gerado pela coletividade sem a respectiva contribuição individual do proprietário.

Da mesma forma, pode-se afirmar que o IPTU Progressivo no tempo é um instrumento do Estado no sentido de induzir o cumprimento da função social da propriedade, e a economia comportamental pode contribuir na compreensão deste mecanismo por meio da aversão à perda: já que a propriedade já é a manifestação da capacidade contributiva, já é o signo presuntivo de riqueza, a mudança da situação econômica do contribuinte (como já pontuava ALFREDO AUGUSTO BECKER), que poderia ser uma justificativa para o não cumprimento de sua função social, não pode ser considerada.

---

<sup>503</sup> **Imposto...op.cit.**, p. 54.

Nesta hipótese é possível notar uma adjetivação na hipótese de incidência tributária, já que não basta que o sujeito passivo da relação tenha propriedade imóvel urbana. Também faz parte da hipótese “ter propriedade” que não esteja cumprindo a função social, ou mais especificamente, que tenha resistido ao PEUC. Neste caso, o critério temporal não será mais o dia primeiro de janeiro, mas passado “um” ano da notificação expedida pelo ente tributante<sup>504</sup>.

A diferença que se estabelece pela diversa progressão de alíquotas deve, como sustenta CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, e relembramos, atender a quatro justificativas: 1. Não deve atingir de modo atual e absoluto um só indivíduo – e a previsão normativa neste caso, poderia prever regiões específicas da localidade, fundamentados no interesse específico e justificado; 2. As situações ou pessoas desequiparadas devem ser efetivamente distintas entre si – no caso do desvio da função social da propriedade é que se verifica a situação diferenciada entre proprietários de imóvel urbano;

Com relação às justificativas 3 e 4: 3. Deve existir correlação lógica entre os fatos diferenciais e a distinção de regime jurídico, estabelecida pela norma jurídica; 4. O vínculo da correlação deve ser pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos.<sup>505</sup> O *discrímen* realizado no critério material da hipótese, pela adjetivação do critério adotado no caso do IPTU fiscal pela característica do imóvel de inadequação à previsão do plano diretor pela não edificação, subutilização ou não utilização, é constitucional, posto que o próprio artigo 5º, XXIII, reivindica, atrelado ao direito de propriedade, o dever do cumprimento de sua função social, como confirma no disposto no §2º, do artigo 182, ao ordenar que tal cumprimento se dá na medida do ordenação expressa no plano diretor.

A não aplicação do IPTU progressivo no tempo, por seu turno, revela a violação ao Princípio da Igualdade, porquanto afasta o mandamento constitucional que o concretizaria, para os que têm propriedade e o dever de cumprimento da sua função social.

HECTOR VILLEGAS, reconhece, analisando o sistema jurídico tributário argentino, que “[e]m certos casos, em que, ‘além do fim fiscal’, se persegue um

---

<sup>504</sup> No ano subsequente, “dois” anos da notificação não atendida, e assim sucessivamente.

<sup>505</sup> **O conteúdo...***op.cit.*, p. 41.



*objetivo extrafiscal, a lei pode, excepcionalmente, ‘não fundar as distinções’ na capacidade contributiva, sempre que essas [distinções], por hipótese, sejam razoáveis”*(sic) (grifos no original) (esclarecemos entre colchetes)<sup>506</sup>.

No sistema brasileiro, o valor e o mandamento da Igualdade são absolutos, “*são a própria Constituição*”, palavras do Mestre SOUTO já destacadas. A necessidade de respeito à Capacidade Contributiva é absoluta. Além do mais, ainda que no seio de uma política que objetive um dado comportamento, o Estado Social e Democrático de Direito não há que coagir um contribuinte que tenha capacidade econômica, mas não capacidade contributiva, a ter de decidir entre adquirir aquilo que lhe é essencial como mínimo existencial e o adimplemento do dever de pagar tributos. Tal situação seria inadmissível na configuração do Estado contemporâneo.

A vedação ao “efeito de confisco” pretende que não haja qualquer similaridade entre a consequência da incidência da norma tributária e da norma sancionadora que estabelece o confisco, como pena que resulta na perda de parcela ou da totalidade do patrimônio individual.

Um exemplo de uma possível exegese é aquele do sistema jurídico tributário argentino:

A lei provincial nº 5442 de Santiago del Estero, na Argentina, criava a obrigação de investimento nos imóveis e criava uma sobretaxa sobre o imposto imobiliário para as “*tierras carentes de mejoras*”. A primeira obrigação era de investimento em valor equivalente a 60% do valor de avaliação fiscal do imóvel, apresentando em cada semestre dos anos de 1985, 1986 e 1987, o comprovante do gasto no equivalente a 10% do valor indicado.

Alegando confiscatoriedade, e que a medida no caso concreto representaria uma imposição de 45% do valor fiscal do imóvel, que poderia causar perda do domínio da propriedade, a lei foi impugnada, tornando-se o caso “*López, López, Luis y otro v. Provincia de Santiago del Estero*”, julgado em 15 de outubro de 1991, pela Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (CSJN).

A decisão da Corte Suprema, relativamente ao efeito confiscatório, foi no sentido de que “*Para que la confiscatoriedad exista debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital y a los efectos*

---

<sup>506</sup> **Curso de Direito Tributário**, p. 91.

*de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien*".<sup>507</sup>

Ademais, destacou que *“aunque debe preservar el derecho de propiedad en sentido lato, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo”*.

A diferença entre a decisão sobre instituto jurídico semelhante ao do IPTU progressivo no tempo, é que naquele caso, a eventual limitação taxativa de percentual a partir do qual se considera efeito confiscador é o valor real de venda do imóvel. Neste, qualquer parâmetro de avaliação de efeito confiscador se dá pelo parâmetro estipulado na base de cálculo, que tem como critério o valor venal do imóvel.

No caso brasileiro, a conferência da Vedação ao Efeito de Confisco denota a situação limite da capacidade Contributiva do Contribuinte. A regulamentação promovida pela Lei nº 10.257/2010 limita o percentual da alíquota em 15% sobre o valor venal do imóvel, e, comparativamente ao caso estrangeiro, não poderia aventar que este limite fosse na relação com o valor real de venda do imóvel, já que neste caso a base de cálculo é o valor venal do imóvel.

### 3.2.5 Síntese

As três conjunturas de IPTU são semelhantes, mas não são idênticas.

O principal elemento de distinção entre as conjunturas possíveis na expressão explícita da constituição é o fundamento que justifica a distinção das alíquotas: I – o puro valor venal do imóvel; II – o valor do imóvel somado ao tipo de destinação de uso do imóvel; III – a resistência ao PEUC com a manutenção da ausência de cumprimento da função social da propriedade.

---

<sup>507</sup> ARGENTINA. Fallos de la Corte Suprema. *“López, López, Luis y otro v. Provincia de Santiago del Estero”*. n. 314, p.1294, del 15/10/1991, disponível em <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=3024>, acesso em 15 ago. 2021

Na relação entre o IPTU progressivo e progressivo-diferenciado e o IPTU progressivo no tempo, é que a diferença entre as duas Regras-Matrizes possíveis fica evidenciada, tornando clara a existência de duas identidades diferentes de impostos.

Verificam-se essas identidades na predicação diferida do IPTU progressivo no tempo, já que, nas duas primeiras conjunturas, o verbo e a predicação são idênticos, mas na terceira a predicação é outra: “Ter propriedade de bem imóvel urbano”; “Ter propriedade de imóvel urbano *‘que resistiu ao Parcelamento, Edificação e Utilização Compulsórios’*”.

Além do mais, embora não no escopo da identidade do tributo, mas nas suas características, observamos que, enquanto as duas primeiras conjunturas do IPTU apresentam como critério espacial o perímetro urbano, a terceira só pode ser aplicada em uma área predeterminada pelo plano diretor do município.

Outra diferença substantiva entre as três conjunturas de IPTU reside no elemento “alíquota” do critério quantitativo.

No caso do IPTU progressivo, a determinação das alíquotas justifica-se pelo valor venal do imóvel.

No caso do IPTU progressivo – diferenciado, as alíquotas são diferenciadas em razão do uso ou da localização do imóvel, mas como não entendemos possível, pela vinculação do Princípio da Capacidade Contributiva (Igualdade), que se possa estabelecer essa diferenciação de alíquotas sem que haja também a progressividade indicada na primeira conjuntura, e como não podem ocorrer duas incidências apartadas – IPTU progressivo e IPTU progressivo-diferenciado, gerando duas obrigações tributárias – denominamos esta segunda hipótese de IPTU como “progressivo – diferenciado”, cujas alíquotas serão, além de progressivas em razão do valor venal do imóvel, distintas em razão de seu uso ou localização.

No caso da última conjuntura de IPTU, as alíquotas são progressivas em razão do tempo da verificação do não cumprimento do PEUC, assim, no primeiro ano do não cumprimento, a alíquota é ‘x’; no segundo, é ‘2x’; e assim sucessivamente, atendendo ao limite máximo de 15%, quando passaria a ser confiscatória, e ao período máximo de 5 anos, conforme determinação legal.

Apresentamos a seguir um quadro sintético dessas considerações sobre os critérios da hipótese e conseqüente da norma tributária das três conjunturas do IPTU:

QUADRO 1 – Critérios da hipótese e consequente da norma tributária do IPTU progressivo, do IPTU progressivo-diferenciado e do IPTU progressivo no tempo.

	<b>IPTU Progressivo</b>	<b>IPTU Progressivo - diferenciado</b>	<b>IPTU Progressivo no tempo</b>
<b>Critério material</b>	Ter propriedade de bem imóvel urbano		Ter propriedade de imóvel urbano <i>que resistiu ao Parcelamento, Edificação e Utilização Compulsórios</i>
<b>Critério espacial</b>	Perímetro urbano (art. 32, §1º, CTN)		Área determinada e incluída no plano diretor dentro do perímetro urbano (art. 32, §1º, CTN)
<b>Critério temporal</b>	Data ficta determinada pelo legislador (geralmente 1º de janeiro)		
<b>Critério pessoal Sujeito ativo</b>	Capacidade tributária ativa (Geralmente quem tem a competência tributária Município, Distrito Federal)		
<b>Critério pessoal Sujeito passivo</b>	Proprietário, ou demais pessoas, conforme determinação legal.		
<b>Critério quantitativo Base de Cálculo</b>	Valor venal do imóvel		
<b>Critério quantitativo Alíquotas</b>	Progressivas	Progressivas e diferenciadas em razão do valor ou da localização do imóvel	Progressivas em razão do tempo da constatação do não cumprimento do PEUC, limitando-se a 15%.

Dessa comparação podemos identificar que existem, em verdade, duas identidades de IPTU, porque há dois critérios materiais.

A “primeira identidade de IPTU” pode manifestar-se como preponderantemente fiscal ou como preponderantemente extrafiscal. No primeiro caso, considerará apenas a Capacidade Contributiva do contribuinte. No segundo caso, para além da Capacidade Contributiva do contribuinte, também considerará os objetivos urbanísticos, influenciando um determinado uso ou não uso e/ou o uso ou não uso de imóveis de uma determinada zona da cidade.

A “segunda identidade de IPTU” é preponderantemente extrafiscal, porque como instrumento de política urbana, pretende incentivar o cumprimento da função da propriedade, mas não deixa de manifestar também seu objetivo fiscal. É que o descumprimento da função social da propriedade, ônus da propriedade no Estado Social, é um custo com o qual o particular arca em benefício da coletividade, do interesse no bem comum.

## **4 IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO EM DISCURSO**

### **4.1 INTRODUÇÃO**

Cada página até aqui lida pela pessoa leitora compõe, em decorrência da interlocução entre autora e leitora, a elaboração do discurso sobre o IPTU, no sentido que atribuímos ao signo “discurso” no item 2.2.4. Ao mesmo tempo, a análise que se realizará predominantemente no plano pragmático da linguagem com relação ao IPTU progressivo no tempo neste capítulo também se denomina discurso. A partir desta noção concebemos que se fazemos ciência, não podemos negar a realidade, devemos assumi-la como dado sobre o qual a idealização do ‘como deve ser’ não se sobreponha, mas dialogue. Reivindicamos, então, para além das regras, os fatos.

Para “ir além do Direito como linguagem, sem sair do Direito como linguagem”, propomos uma análise discursiva, que olha também para o significado produzido pela norma no contexto de sua aplicação<sup>508</sup>. Assim, se pela Teoria da Norma Tributária chegamos aos critérios que identificam o fato sobre o qual incide a

---

<sup>508</sup> Parafrazeando a relação que SOUTO MAIOR BORGES estabeleceu com HANS KELSEN, e que ANDRÉ FOLLONI estabeleceu com SOUTO MAIOR BORGES.

norma e a relação jurídica de sua consequência, retomar o pressuposto do Direito como linguagem permite-nos concluir que, para além das análises sintáticas, semânticas e pragmáticas, que concluem pela interpretação destes critérios e sua aplicação pelo legislador e administrador, necessária uma análise pragmática abrangente.

A propriedade é estudada por diversas ciências de maneiras distintas. Cada uma elabora um referencial sobre o signo “propriedade”, de forma que dificilmente será possível localizar o mesmo conteúdo semântico nesse signo em diferentes ciências. Isso também ocorre dentro de uma mesma ciência, como exemplifica a diferença entre “predial” designador da qualidade do bem imóvel que compõe a hipótese de incidência do IPTU, portanto, para o Direito Tributário e “predial” como qualidade do bem imóvel concebida pelo Direito Civil, que é mais abrangente e inclui o próprio terreno no significado desta palavra

Para a explicação dos discursos acerca da tributação sobre a propriedade urbana, recorreremos aos textos de alguns economistas que, há algum tempo já se têm proposto a reflexões profundas sobre o tema. Para esses pensadores, a propriedade, porém, está ligada não apenas ao bem imóvel territorial ou construído.

#### 4.2 A PROPRIEDADE E SUA FUNÇÃO SOCIAL

Os ideais revolucionários de 1789, expressos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão inauguram a propriedade como elemento chave na compreensão do modelo de estado, e também enquanto conceito jurídico que é limitado pelo dever das contribuições, mesmo que condicionadas aos princípios que proscovem injustiças, em uma ideia primitiva de justiça fiscal ou tributária<sup>509</sup>.

É a chamada “invenção das sociedades de proprietários”, de THOMAS PIKETTY, que indica ter sido responsável pela “grande demarcação” desta nova forma de sociedade<sup>510</sup>.

Narra o autor que, até então, as sociedades europeias e muitas não europeias tinham uma forma de organização ternária, centrada no clero, classe religiosa e intelectual, incumbida da direção espiritual da comunidade, seus valores

---

<sup>509</sup> GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...op.cit.**, p. 42.

<sup>510</sup> **Capital e ideologia**, p. 103.

e educação; na nobreza, a classe guerreira e militar, responsável pela segurança, proteção e estabilidade; e no terceiro estado, classe plebeia e laboriosa, camponeses, artesãos e comerciantes<sup>511</sup>.

Foi a partir da Revolução de 1789 que a sociedade ternária se transformou em sociedade de proprietários. Isso porque promoveu a mudança de uma sociedade trifuncional, baseada no imbricamento das suas relações, para uma sociedade baseada na estrita separação entre os cargos soberanos, monopólio do estado centralizado, e o direito de propriedade. Mas um dos grandes motivadores do não alcance do objetivo de igualdade que fundava esse novo modelo de sociedade, foi o fato de propiciá-lo, o direito de propriedade, a todos.<sup>512</sup>

Nesse novo modelo, a propriedade vê-se quase sacralizada, formatando uma nova ideologia, que “(...) *se apoia numa promessa de estabilidade social e política, mas também de emancipação individual* [pelo estímulo ao cidadão para que desenvolva ao máximo sua propriedade através dos conhecimentos e talentos de que dispõe], *por meio do direito de propriedade tido como acessível a todos* [os homens, adultos]” (esclarecemos nos colchetes)<sup>513</sup>.

E já que “*toda sociedade humana precisa justificar as suas desigualdades*”<sup>514</sup>, a sociedade de proprietários justifica as suas pelo medo do vazio que a mudança da sociedade ternária, fundada na política explicitamente religiosa, e com muito mais estabilidade nas relações e classes sociais, representava, sacralizando a propriedade privada.<sup>515</sup>

O período de 1914 a 1945, estendido até as décadas de 1970 e 1980, demarcam a crise desse modelo de sociedade de proprietários, em razão de um processo de desconcentração de patrimônios, motivado, em especial, pelas sucessivas guerras, mas não somente.

É que o século XX também se caracteriza por crises intelectuais profundas, marcadas pelo socialismo e pelo comunismo; pelo “crepúsculo do colonialismo” e pela exacerbação do nacionalismo e racionalismo; e pela ascensão do Estado tributário, em especial a partir da admissão dos tributos progressivos, e de bem-estar

---

<sup>511</sup> *Ibidem*, p. 61 e 62.

<sup>512</sup> *Ibidem*, p.115.

<sup>513</sup> *Ibidem*, p. 121.

<sup>514</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>515</sup> *Ibidem*, p. 123 *et seq.*

social, transformando as sociedades de proprietários em sociedades que o autor denomina de “social-democratas”. São as sociedades com sistemas públicos de educação, saúde, aposentadoria, e imposto progressivo sobre os rendimentos e patrimônios mais elevados, que produzem a grande redução de desigualdades, em especial dentre 1914 e 1950, com queda acentuada da desigualdade. A partir do retorno dos ideais liberais, que efervesceram com a frustração das tentativas de implementação de regime político socialista, e com a falha do sistema educacional na oportunidade de igual crescimento, porém, o ideal de igualdade vê-se novamente fracassado.<sup>516</sup>

Durante todo esse período, as formulações e reformulações do ideal de propriedade influenciam não apenas as relações sociais e as instituições, mas também a própria “autopercepção” dos indivíduos.

Nas lições de RICARDO MARCELO FONSECA, como brevemente exploramos no item 3.1.2, p. 121, verifica-se que é a partir da modernidade que o conceito de liberdade se funde ao conceito de propriedade para caracterização das relações intersubjetivas, e da própria subjetividade:

(...) o „ter” é algo que passa a ser fundante de uma expressão de subjetividade, é algo que tem a capacidade de definir o „ser”. E esse dominium, como se pode prever, continuamente vai deixando de ser somente uma categoria essencial na interpretação das relações intersubjetivas (as relações com meus talentos, com minhas virtudes, com minhas fraquezas), mas o dominium sui vai progressivamente se afirmando também na sua relação com as coisas: o homem moderno é alguém que se expressa e se afirma como aquele que possui as coisas, no sentido de exercer sobre elas um domínio e um poder exclusivo(...)<sup>517</sup>. (destaques no original)

Também vigoram diferentes modelos de Estado, que ora contribuem com essa perspectiva sobre a intrínseca relação sujeito-propriedade, e ora provocam uma ruptura desse paradigma.

Inicialmente, com o Estado Liberal, pretendeu-se a garantia, pelo Estado, do pleno exercício da liberdade, intervindo o mínimo possível nas relações econômicas, e na propriedade.

---

<sup>516</sup> *Ibidem*, p. 375; 407 *et seq.*

<sup>517</sup> A lei de Terras...*op.cit.*, p.102



No início do século XX, com a necessidade crescente das intervenções estatais para garantia da paz, da segurança e da liberdade, há nova motivação para um constitucionalismo que alberga um Estado Social, preocupado com a concretização dos direitos humanos, individuais de primeira geração, que consolida, no segundo pós-guerra, um Estado que visa assegurar a igualdade material, passando a ter mecanismos de minimização de desigualdades.

Ao final desse período, vigoram os ideais do Estado Democrático de Direito – Estado Democrático: do governo do povo; e Estado de Direito: que vincula o legislador pela Constituição dirigente – que centraliza o poder na Constituição, e que se volta à garantia dos direitos fundamentais, da igualdade e da justiça social<sup>518</sup>.

Na Constituição Federal brasileira de 1988, relativizando a propriedade daquele antigo Estado liberal que ainda reflete muitos discursos da atualidade, ou daquele sentido impresso na modernidade, ela deixa de ter o cunho individualista e passa a ser composta por duas facetas, a da propriedade individual e a da propriedade com função social.

A primeira, a propriedade individual, é justificada como meio essencial para a subsistência individual e familiar, realizando suas necessidades materiais, e contra a qual apenas se pode opor o poder de polícia. Essas necessidades, no Estado Social, também são supridas pelas outras garantias constitucionais, como a de um salário justo, a do emprego, e como as das prestações sociais devidas pelo Estado<sup>519</sup>.

A propriedade com função social – como a propriedade de valores mobiliários, artística, industrial, inseridas no processo produtivo, e por isso chamadas de bem de produção, ou ainda a propriedade imóvel urbana ou rural<sup>520</sup> – é justificada por suas funções e por seus fins.

Nela coexistem, como duas faces de uma mesma moeda a propriedade privada, de função individual, que atende ao interesse do proprietário, do indivíduo, e a sua função social, que atende ao bem comum, ao interesse geral.

---

<sup>518</sup> MATEUS BASSANI DE MATOS, **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**, p.41 *et seq.*

<sup>519</sup> Nesse sentido manifesta-se EROS ROBERTO GRAU, apoiado nas ideias de FÁBIO KONDER COMPARATO, como indica em seu livro: **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, p. 235

<sup>520</sup> MARIA LUIZA PESSOA DE MENDONÇA, **A igualdade e o dever fundamental de pagar impostos**, p. 408.

Este segundo tipo de propriedade reúne um conjunto de deveres positivos e negativos, limitando a propriedade privada. No caso da propriedade imóvel urbana, por exemplo, a acumulação para fins de especulação se vê interdita<sup>521</sup>. O direito de propriedade vai-se tornando um direito “prima facie”, ou seja, um direito não definitivo ou absoluto.

O que se verifica da plena justificativa legal para que ocorra a incidência da progressividade no tempo, mas sem que haja aplicação da norma pela inação do executivo local, é um dado de valor simbólico: a proteção da propriedade na forma anterior ao advento do Estado Social.

Desde que a propriedade, pela Constituição Federal de 1988, se vê resguardada, no âmbito da ordem econômica, vê-se confirmado que não se trata mais apenas de propriedade, senão de propriedade dotada de duas funções: a função individual e a função social. Tão indissociáveis essas funções, que fundamentam o justo raciocínio expresso por EROS ROBERTO GRAU, de que caso não se veja cumprida a função social, sequer faz-se necessário o procedimento da desapropriação, porque só se desapropria a propriedade, e sem que haja cumprimento de função social, sequer a propriedade existe<sup>522</sup>.

Como disse FRANCESCO MOSCHETTI relativamente ao direito italiano, ao tutelar o direito à propriedade – aqui, entendida como a propriedade privada – não tutela o seu montante máximo. O que ocorre no sistema jurídico brasileiro, por meio de sua “relativização”, na comparação com a propriedade do Estado Liberal, com a imposição de sua função social. Em se tratando da tributação com finalidade redistributiva, afirma, portanto, a sua legitimidade pela coerência que resguarda com a tutela da propriedade: “*de un lado, en efecto, presupone y garantiza la persistencia de tal institución, de outro, admite su limitación “para hacerla accesible a todos”.*”<sup>523</sup>

De acordo com MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, “[a] *função social da propriedade, formalmente consagrada no texto constitucional, é a expressão do abandono de um liberalismo individual e ultrapassado*”.<sup>524</sup> Destaca, ainda, que a função social da propriedade é um “*dispositivo constitucional de efeito limitado*”<sup>525</sup>.

---

<sup>521</sup> *Ibidem*, p. 97.

<sup>522</sup> **A ordem**...*op.cit.*, p. 232; 337

<sup>523</sup> **El principio**...*op.cit.*, p. 297.

<sup>524</sup> **Do Imposto**...*op.cit.*, p. 72.

<sup>525</sup> *Ibidem*, p. 75.

Tem-se, a partir dessa redação, no texto constitucional, a positivação que marca a relativização daquele antigo conceito de propriedade, que passa a concorrer com a função social, como demonstram os dispositivos do artigo 5º, XXII e XXIII, e artigo 170, II e III, da CF.

FÁBIO KONDER COMPARADO apresenta uma possível definição de “função” + “social” da propriedade:

Mas a noção de função, no sentido em que é empregado o termo nesta matéria, significa um poder, mais especificamente, o poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo. O adjetivo ‘social’ mostra que esse objetivo corresponde ao interesse coletivo e não ao interesse próprio do *dominus*; o que não significa que não possa haver harmonização entre um e outro. Mas, de qualquer modo, se se está diante de um interesse coletivo, essa função social da propriedade corresponde a um *poder-dever* do proprietário, sancionável pela ordem jurídica.<sup>526</sup>

A função atribuída à propriedade é, portanto, um dever-poder, um condicionamento do poder sobre a propriedade à uma finalidade.<sup>527</sup> Essa finalidade é o dever de que o exercício da propriedade não se dê apenas em benefício próprio, mas, ao contrário, necessariamente, também em benefício de outrem, e não apenas de não o exercer em prejuízo de outrem<sup>528</sup>.

Essa nova função atribuída à sociedade no modelo do Estado Democrático de Direito, também representa, de acordo com EROS ROBERTO GRAU, uma superação da contraposição entre “público” e “privado”:

(...) a introdução do conceito de função social no sistema que reconhece e garante a propriedade implica a superação da contraposição entre “público” e “privado” – isto é, a evolução da propriedade em sentido social implica uma verdadeira metamorfose qualitativa do direito na sua realização concreta, destinada à satisfação de exigências de caráter social. A propriedade passa, então, a ser vista desde uma visão prospectiva comunitária, e não mais sob uma visão individualista (...). Surgem verdadeiras “propriedades-função social”, e não simplesmente “propriedades”.<sup>529</sup>

---

<sup>526</sup> Função Social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, p. 75.

<sup>527</sup> **A Ordem...***op.cit.*, p. 240.

<sup>528</sup> *Ibidem*, p. 245.

<sup>529</sup> *Ibidem*, p. 242 e 243.

Dada essa conexão umbilical entre a propriedade e a sua função social, no modelo constitucional vigente, justifica-se a tributação que proponha incentivar a recomposição da propriedade em sua integralidade, individual-social.

A limitação da propriedade é a tomada da propriedade por parte do Estado, que ocorre por meio da incidência de deveres, como é o dever tributário, e que não são indenizáveis, porque decorrem de um ônus que nasce da vida em sociedade<sup>530</sup>. Pode também ser entendida como uma redução do conteúdo pretérito – se considerarmos que existiria a propriedade privada anterior a essa redução<sup>531</sup>.

#### 4.3 IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO NO FIM DA LINHA

Quando uma determinada propriedade deixa de atender à sua função social, ela gera um custo, embora não seja de maneira rapidamente aferível, mas é um custo real, seja por aquilo que a região na qual está inserida a propriedade deixou de valorizar, em termos econômicos, devido à situação de abandono, precariedade ou inadequação do bem imóvel territorial, seja pelo custo de oportunidade ou pela afetação no mercado em decorrência da especulação imobiliária.

Portanto, embora se utilize a palavra “extrafiscalidade” para caracterizar o tributo que, na perspectiva fiscal, representa relação direta com a manutenção da máquina pública e sua prestação à sociedade, não se pode afirmar que a motivação da tributação extrafiscal não tenha relação direta com a geração de um novo custo real ao Estado.

No caso do IPTU progressivo no tempo, esse custo está relacionado, como mencionado acima, às distorções decorrentes da especulação imobiliária ou da inadequação da propriedade aos parâmetros estabelecidos pelo Município<sup>532</sup>.

Lembremo-nos que o princípio da Igualdade é um mandamento ao legislador, mas este mandamento não vincula apenas ao legislador, mas também ao aplicador, seja ele quem for, e nessa globalidade de aplicadores inclui-se o Poder

---

<sup>530</sup> GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...***op.cit.*, p. 45.

<sup>531</sup> É neste sentido que GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMAS-RAMÓN FERNÁNDEZ afirma “[l]a limitación es una reducción del ‘contenido normal’ de un derecho previamente delimitado”, como destaca GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *apud Ibidem*.

<sup>532</sup> Neste sentido, no caso da tributação sustentável, ver FÁBIO G. TOMKOWSKI, **Direito Tributário e Heurísticas**, p. 94 *et seq.*

Executivo. É HUMBERTO ÁVILA quem identifica três formas fundamentais da atividade normativa ou judicante do Executivo para a realização da igualdade.

A primeira forma, é pela instituição de “(...) *instrumentos normativos secundários de concretização dos padrões legais, sempre se guiando pelos critérios legalmente estabelecidos*”, realizando de forma definitiva a previsão de discriminações legais, sempre objeto de justificação fundamentada. A segunda é pela edição de “*instrumentos normativos secundários, para a facilitação da análise do material fático*”. A terceira, é garantindo “(...) *procedimentos que permitam que os contribuintes possam revelar eventuais particularidades que tenham potencial para alterar os efeitos legais*”, quando o devido processo legal assume especial papel na interface pelo cumprimento da Igualdade<sup>533</sup>.

O que ocorre em grande parte dos municípios brasileiros, é que ou não há previsão legislativa do instituto tributário, ou há previsão legislativa do IPTU progressivo no tempo que não se concretiza pela ausência de ato do Poder Executivo local. Fato é que pouquíssimos são os municípios que já aplicaram esse instrumento tributário<sup>534</sup>. O não cumprimento é a violação ao princípio da Igualdade, que resta ‘enclausurada em tinta preta’<sup>535</sup>.

Outro fator curioso sobre o IPTU progressivo no tempo, é que ele se insere como instrumento de política urbana, mais especificamente, a segunda etapa no incentivo à adequação do aproveitamento do imóvel, que se segue, na terceira etapa, a transmissão da propriedade – ou o que restou dela, considerando que a função social é parte inseparável da propriedade individual – que deve ser pago, segundo determinação do artigo 182, §4º, III, da CF, mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, resgatáveis em dez

---

<sup>533</sup> **Teoria da Igualdade tributária**, p. 186.

<sup>534</sup> A saber, São Bernardo dos Campos (SP) e Maringá (PR). Aptos à aplicação por previsão legislativa adequadamente formulada: Gioania (GO), Maringá (PR), Santo André (SP), São Bernardo do Campo (SP), São Paulo (SP) e Palmas (TO) - BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Assuntos Legislativos. Parcelamento, edificação ou utilização compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulação e aplicação. Brasília: Ipea, 2015. Disponível em: <[http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD\\_56\\_web1.pdf](http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD_56_web1.pdf)>. Acesso em: 21 dez.2018.

<sup>535</sup> “A preferência que a Constituição atribuiu à igualdade não lhe garante efetividade alguma. A sua glorificação doutrinária tampouco. Ou seus elementos estruturais são devidamente explicados, e a relação entre eles bem compreendida, ou ela continua enclausurada em tinta preta”. (HUMBERTO ÁVILA, **Teoria...op.cit.**, p. 191.

anos, em prestações anuais, iguais e sucessivas. Ocorre que a aprovação prévia pelo Senado Federal não tem sido possível.

De acordo com a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, até 31 de dezembro de 1999, os únicos Títulos da Dívida Pública que poderiam ser emitidos pelos Municípios, DF e Estados, seriam aqueles no montante necessário para refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos. Essa proibição de emissão de Títulos da Dívida Pública tem sido mantida pelas Resoluções do Senado Federal nº 69, de 14 de dezembro de 1995; nº 78, de 1º de julho de 1998; nº 43, de 21 de dezembro de 2001; com alteração pela de nº 29, de 25 de dezembro de 2009; impedindo, desta forma, ao menos até 31 de dezembro de 2020, que se cumpra a desapropriação como etapa final do instrumento de política urbana determinado pelo artigo 182 da Constituição<sup>536</sup>.

Essa “ausência” também exara um valor simbólico contra a concretização do valor igualdade, e, especialmente, do dever de propriedade, representando a disputa que ocorre, ideologicamente entre Estado Liberal e Estado Social, impedindo a fluidez do Estado Democrático de Direito.

#### 4.4 A NÃO APLICAÇÃO DO IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO

A Fundação João Pinheiro, do Governo de Minas Gerais, realizou uma pesquisa com base nos dados estatísticos publicados pelo IBGE, relativos ao ano de 2015, e indicou que dos 6,355 milhões de domicílios necessários para resolver os problemas de falta de moradia, 5,572 milhões (87,7%) correspondem à área urbana.

Essa mesma pesquisa também indicou que dos 7,906 milhões de imóveis vagos, 6,350 milhões estão localizados na área urbana. Esses imóveis são, portanto, subutilizados. Não cumprem sua função social como propriedade.

Há 6,350 milhões de imóveis vagos enquanto são necessários 5,572 milhões: “há mais casa sem gente, do que gente precisando de casa para morar”.

---

<sup>536</sup> Podendo ser entendido como um “acontecimento jurídico”, ao silenciar eventuais posição-sujeito conflitante, como propõe EDIGAR DOS SANTOS CARVALHO, em uma eventual Análise do Discurso sobre o discurso ora identificado - Fumar mata: um estudo do funcionamento discursivo das campanhas antitabagismo do Ministério da Saúde (1997 a 2017), p. 128.

O problema social do déficit habitacional também coloca em xeque alguns dos mais básicos pilares do fundamento de nosso Estado Democrático de Direito, a Dignidade da Pessoa Humana; e desvirtua os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, em especial os de construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, I e II, da CF).

Em estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) no ano de 2015, verificou-se que, dos 110 municípios com população superior a 100mil habitantes, apenas 25% deles declarava possuir lei específica do PEUC, regulamentando de maneira a tornar aplicável o instrumento de política urbana que condiciona o IPTU progressivo no tempo.

Desses, apenas 8 – Curitiba/PR; Palmas/TO; Goiânia/SP; Maringá/SP; Santo André/SP; São Bernardo do Campo/SP e Diadema/SP – já tinham aplicado ou estavam aplicando o PEUC. Apenas 2 já tinham aplicado o IPTU Progressivo no Tempo, Maringá/PR e São Bernardo do Campo/SP<sup>537</sup>.

Embora não tenham sido elaborados outros estudos oficiais sobre esses instrumentos de política urbana, outras tentativas de aplicação do PEUC e do IPTU progressivo no tempo foram realizadas, sendo notória a do município de São Paulo/SP, que iniciou a aplicação do PEUC em 2014. Até junho de 2021 apenas 1.746 imóveis dos 290mil imóveis ociosos foram notificados, com resultado de adequação em apenas 165 deles.<sup>538</sup>

Desses dados verifica-se, em primeiro lugar, que, para além do dever ao qual se vinculam os proprietários de bens imóveis urbanos, no sentido de cumprir a função social da propriedade, dando a destinação pelo parcelamento, pela utilização e pela edificação nos imóveis, há a premente necessidade social de utilização desses bens.

Eles ainda nos fornecem fortes indícios de que um dos instrumentos de política urbana que pode ser utilizado, no sentido do constrangimento dos

---

<sup>537</sup> ROSANA DENALDI (coord.), **Parcelamento, Edificação ou Utilização Compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulamentação e aplicação.**

<sup>538</sup> Disponível em <https://g1.globo.com/profissao-reporter/noticia/2021/06/09/abandono-em-sp-prefeitura-notifica-predios-e-terrenos-vazios-no-centro-mas-apenas-10percent-cumprem-obrigacoes-de-lei-contra-ociosidade.ghtml>, acesso em 13 jun. 2021.

proprietários à promoção da adequação da função social da propriedade (PEUC), que fornece o critério material ao IPTU progressivo no tempo, é pouco utilizado.

A partir do momento em que o IPTU Progressivo no tempo é identificado em diversos municípios, enquanto previsão legislativa, mas que deixa de ser aplicado por ausência de mobilização do ente competente para a instauração do instrumento do PEUC, a modalidade do IPTU progressivo no tempo passa a ter uma nova significação, porque passa a ser interpretado, no âmbito discursivo, da significação real e não mais apenas potencial.

Se, por um lado, representa, no sistema normativo, a medida do Estado de indução de condutas no sentido do cumprimento da função social da propriedade, exercitando os princípios constitucionais da Igualdade e da Proporcionalidade, como ferramenta extrafiscal; por outro lado, verifica-se como instrumento retórico, vazio de significação propositiva da ordem constitucional, tal qual preceituada no âmbito expresso, tornando-se o signo da não Igualdade e da não Proporcionalidade; da omissão estatal e da preponderância da função individual da propriedade.

A ausência de possibilidade normativa do estabelecimento da sanção ao descumprimento da função social da propriedade, pela desapropriação, também se relaciona com o IPTU progressivo no tempo, porque sugere que é, na prática, o próprio IPTU uma sanção, e porque reafirma que não haverá efetividade da política pública de incentivo ao cumprimento da função social da propriedade se levada às últimas consequências.

Assim, compreendendo que a função da Ciência do Direito Tributário é também orientar a melhor compreensão e aplicação do direito<sup>539</sup>; sua análise, como discurso, indica grave falha no mecanismo legislativo, que torna a previsão do IPTU que mais se aproxima de uma igualdade, em termos de incentivo ao cumprimento da função social da propriedade, uma norma “simbólica”, porque de sentido e aplicabilidade esvaziadas.

LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL ao analisarem o princípio da Igualdade de sacrifícios, que norteia a visão sobre a Capacidade Contributiva a partir do liberalismo, reconhecem que há um pressuposto incoerente: “(...) *enquanto o governo não leva a cabo uma política de gastos redistributiva, a distribuição pré-*

---

<sup>539</sup> ANDRÉ PARMO FOLLONI, *Ciência...op.cit.*, p. 163.



*tributária de recursos pode ser concebida como a distribuição produzida por um ‘mercado livre’*<sup>540</sup> (grifo nosso).

A incoerência está em pressupor que existe qualquer atuação do mercado de maneira livre, uma vez que “[n]ão existe mercado sem governos e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar”. Sem impostos que financiem governos, não há bancos, tampouco dinheiro, ou o direito de propriedade sobre valores das operações realizadas com ele.

O pressuposto é o da existência do sistema jurídico, do Estado, que garante direitos a partir dos quais as operações econômicas de mercado são realizadas, e assim, da inexistência de direito sobre a renda pré-tributada. “*A ordem lógica de prioridade entre os impostos e os direitos de propriedade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo*”<sup>541</sup>.

Faz sentido, portanto, invertendo a lógica de prioridade entre os impostos e os direitos de propriedade, assumir que no caso da incoerência das progressividades do IPTU, nas conjunturas impostas pela Constituição, a opção do Estado é a de violação dos valores e princípios constitucionais que sustentam os institutos jurídicos (IPTUs).

A Constituição, com todos os valores de igualdade, e os princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva, Vedação ao Efeito de Confisco, Proteção ao Mínimo Existencial, e também a própria tutela do bem da coletividade expresso na exigência do cumprimento da função social de toda e qualquer propriedade sobre bens imóveis urbanos, torna-se vazia, porque violada, porque não concretizada.

Durante os capítulos 2 e 3 desta dissertação, nossas reflexões conduziram para a inafastabilidade do imposto, e sua forma de atuação constitucionalmente permitida, conduzidas no âmbito sintático, ao esclarecer a posição hierárquica do “léxico jurídico”, semântico, elaborando a significação da expressão textual e enunciativa das normas; e pragmático, identificando as atuações possíveis que decorrem da enunciação da norma), sempre com vistas ao texto.

---

<sup>540</sup> (grifo nosso) **O mito da propriedade**, p. 46.

<sup>541</sup> *Ibidem*.

A partir do texto normativo, confrontado com os dados apresentados nos últimos parágrafos, é possível identificar diversos sentidos comunicativos atribuíveis ao IPTU e, em especial, ao IPTU progressivo no tempo.

Mais que um conflito entre a previsão do texto constitucional e os legisladores infraconstitucionais e aplicadores da lei, a ausência de cumprimento da função social da propriedade, pela não aplicação de um dos instrumentos constitucionais dedicados ao seu incentivo, o IPTU progressivo no tempo, nesses mais de trinta anos de Constituição cidadã, e mais de vinte anos de regulamentação pela lei federal, o Estatuto da Cidade, revela um sentido discursivo da própria norma.

Considerando os elementos internos da linguagem, o IPTU progressivo no tempo transforma-se num símbolo ao representar a busca da redução da desigualdade, no Estado Democrático de Direito, pelo incentivo ao cumprimento da função social da propriedade.

Mas, dado o sentido comunicativo e social veiculado pelo discurso, o IPTU progressivo no tempo transforma-se em um símbolo “ideológico”, porque não mais significa no sistema jurídico brasileiro a busca pela redução da desigualdade, mas justamente o seu oposto: o IPTU progressivo no tempo representa o sucesso do Estado Liberal, a falha do Estado Democrático de Direito e a prevalência da propriedade privada, de função individual, sobre a função social.

## **5 CONCLUSÃO**

1. Em “negociando os significantes e significados”, apresentamos a perspectiva de Direito como linguagem. Por meio da interpretação, a figura do jurista constrói o sistema jurídico com o material jurídico da primeira camada de linguagem, a do Direito Positivo, estabelecendo-lhe unidade e coerência.

Do elemento unificador, a Constituição Federal, extraímos a estrutura, os princípios. No caso do IPTU, aplicam-se os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva que se realiza também pela Progressividade, da Vedação ao Efeito de Confisco e da Proteção ao Mínimo Existencial. A constitucionalidade da extrafiscalidade, enquanto finalidade não fiscal atribuída ao tributo, pauta-se, porém, nos requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

O recorte do Direito Tributário no direito tem sido realizado pela Teoria da Norma Tributária, que tem na Regra-Matriz de Incidência Tributária, na elaboração

de Paulo de Barros Carvalho, o seu melhor expositor. Esta teoria explica a norma tributária a partir da cópula deôntica entre a hipótese, o conjunto de critérios de identificação do fato, e a consequência, o conjunto de critérios para determinação da relação jurídica, na endonorma tributária.

2. Para “identificar as conjunturas da tributação sobre a propriedade predial e territorial urbana” dissecamos a Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU, propondo uma perspectiva padrão, com fundamento na doutrina e no texto constitucional e legal, a partir da qual analisamos três conjecturas de IPTU, que, após confirmação como reais conjunturas constitucionais, assim denominamos: progressivo; progressivo-diferenciado e progressivo no tempo.

A primeira identidade do IPTU se realiza como IPTU progressivo ou IPTU progressivo-diferenciado. O IPTU progressivo apresenta nos critérios da estrutura normativa os seguintes componentes: na hipótese de incidência, critério material: “ter propriedade de bem imóvel urbano”; critério espacial: “perímetro urbano”, lembrando que deve ser definido pela municipalidade, contemplando os critérios indicados no §1º, do artigo 32, do CTN; critério temporal: “data estabelecida pelo ente competente, geralmente 1º de janeiro”. No consequente, o critério pessoal: sujeito ativo, quem tem capacidade tributária ativa, geralmente é o próprio ente competente – municípios e Distrito Federal; e sujeito passivo, contribuintes, proprietários, solidariamente obrigados ou responsáveis; critério quantitativo: base de cálculo, valor venal do imóvel; e alíquota progressiva em razão do valor venal do imóvel. O IPTU progressivo realizado como progressivo-diferenciado, tem alíquota, que para além de progressiva em razão do valor venal do imóvel, é também diferenciada em razão de seu uso e localização.

A segunda identidade é o IPTU progressivo no tempo, que apresenta um complemento no predicativo do núcleo da hipótese de incidência, além da alteração no critério espacial e alíquota: critério material: “ter propriedade de bem imóvel urbano que resistiu ao PEUC”; critério espacial: “área determinada e incluída no plano diretor dentro do perímetro urbano”, lembrando que deve ser definido pela municipalidade, contemplando os critérios indicados no §1º, do artigo 32, do CTN; critério material: alíquota, progressiva em razão do tempo da constatação do não cumprimento do PEUC, limitando-se a 15%.

3. A partir de uma percepção “discursiva do IPTU”, apresentamos o seu ambiente pela perspectiva da finalidade extrafiscal, que pressupõe a falha no atendimento à função social da propriedade, e pretende incentivar a recomposição da propriedade.

Dada a urgente necessidade dessa recomposição para o alcance dos objetivos constitucionais, o fato do IPTU progressivo no tempo ver-se no meio de instrumentos engessados, como a desapropriação-sanção decorrente do descumprimento da função social da propriedade, e que, conforme dados disponíveis, não são utilizados, traz-lhe uma carga simbólica marcada ideologicamente, porque passa a significar aquilo que não é seu significado original. Em vez de representar a superação do modelo de propriedade e de Estado liberal pelo Estado Democrático de Direito e pelo Estado Social, significa a falha dos últimos sob os primeiros.

A presente pesquisa reflete o discurso construído na ciência do Direito Tributário sobre o IPTU, na medida em que focaliza os planos textuais sintático e semântico de análise da linguagem jurídica. Contudo, esforça-se no sentido da elaboração, a partir da perspectiva teórica normativa, e ainda assim não mais ignorando o plano pragmático da linguagem, da elaboração discursiva.

Trata-se de uma dissertação ideológica? Por certo que sim, se o questionamento é realizado utilizando o conceito de “ideologia” explicitado nessa dissertação, posto que identifica ideologias existentes nos signos que se propõe a analisar. Tanto no sentido de identificar no IPTU, e mais detalhadamente no IPTU progressivo no tempo, um signo que representa o Estado Social e Democrático de Direito, quanto no sentido de identificar na não realização do IPTU progressivo no tempo um signo do Estado Liberal. Isto porque, como já destacamos oportunamente, todo signo é ideológico, ou seja, todo signo oferece outras perspectivas sobre a realidade natural daquilo que é referenciado.

Por fim, para esclarecer eventual interlocução contrária, longe de recusar ou condenar a história da elaboração teórica do direito tributário brasileiro, enaltecemos sua essencialidade, evocando os ensinamos de grandes juristas, afinal:

*Não é possível renovação alguma nos estudos de Direito Tributário sem este ato contínuo e renovado de reverência ao passado e ao seu legado cultural, naquilo que ele mais autenticamente representa: um tesouro inestimável para todos nós.*

*José Souto Maior Borges<sup>542</sup>*

---

<sup>542</sup> A Isonomia...*op.cit.*, p. 8.

*31 de agosto de 2021 - Dia de São Raimundo Nonato, que foi extraído vivo do ventre de sua genitora já morta. Nada ou muito pouco se sabe sobre seu pai, e ainda que órfão, nasceu; educou-se; pregou aos muçulmanos e cristãos; e ainda que, certa feita, tenha sido castigado com cadeados fechando seus lábios perfurados à ferro quente, sobreviveu e permaneceu fiel à sua missão. Escrever essa dissertação nos anos da pandemia de COVID-19 trouxe inúmeros desafios, como a impossibilidade da realização de uma banca presencial; encontros presenciais inexistentes; barreiras nos acessos à bibliografia básica e complementar. E tal como ocorreu com São Raimundo Nonato, que nos iluminou no dia de realização da banca virtual, nenhum infortúnio que superasse nossa fidelidade à nossa missão.*

## REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

ARGENTINA. Fallos de la Corte Suprema. “*López, López, Luis y otro v. Provincia de Santiago del Estero*”. n. 314, p.1294, del 15/10/1991. Disponível em: <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=3024>. Acesso em: 15 ago. 2021

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade tributária**. 2ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte, Del Rey, 1995.

BARBOSA DA SILVEIRA, Lauro Frederico. **Curso de Semiótica Geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

BASSANI DE MATOS, Mateus. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. 288f. Dissertação (Mestrado em Direito) Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BENVENISTE, Émile. **Problemas de Linguística Geral II**. Tradução: Eduardo Guimarães [et al.]. Campinas: Pontes, 1989.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BÍBLIA SAGRADA. Missionários Capuchinhos. Lisboa: Stampley, [197-]

BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Contribución a la Teoría del Derecho**. Tradução: Alfonso Ruiz Miguel. Madrid: Debate, 1990.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6ed. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito**. 2ed. Tradução: Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Imposto de renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica: analisando o atributo da generalidade. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 3, n. 2, p. 199-223, maio/ago. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v3i2.45230>. Acesso em: 16 ago. 2021.

BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995 ?], p. 08-19.

BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Assuntos Legislativos. Parcelamento, edificação ou utilização compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulação e aplicação. Brasília: Ipea, 2015. Disponível em: <[http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD\\_56\\_web1.pdf](http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD_56_web1.pdf)>. Acesso em: 21 dez.2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. AI 346.226-AgR. Primeira Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ 04/10/2002. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14746975/agregno-agravo-de-instrumento-ai-346226-mg>. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-MG. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento: 20/11/1996. D.J. 05/09/1997. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742036/recurso-extraordinario-re-153771-mg/inteiro-teor-100458359>. Acesso em: 25 mar. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 666.156-RG. Tribunal Pleno. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgamento: 11/05/2020. DJe. 15/06/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4178349>. Acesso em: 15 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 202.261. Tribunal Pleno. Rel. Min Ilmar Galvão. Julgamento: 24/04/1997. DJ 20/06/1997. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1643140>. Acesso em: 25 mar. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE 167.654. Segunda Turma. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgamento 25/03/1997. D.J. 18/04/1997. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/742635/recurso-extraordinario-re-167654-mg/inteiro-teor-100458955?ref=juris-tabs>. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 583. Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2306>>. Acesso em: 07 jun. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula 668. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em: [http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=su mula\\_601\\_700](http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=su mula_601_700). Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5363. Primeira Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 15/04/2020. DJe. 22/04/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342924641&ext=.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5424. Primeira Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 28/08/2020. DJe 31/08/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344243639&ext=.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança nº 5374. Primeira Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 08/07/2020. DJe 22/09/2020. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=233&dataPublicacaoDj=22/09/2020&incidente=5957549&codCapitulo=6&numMateria=158&codMateria=7>. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 4379. Primeira Turma. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 26/04/1993, D.J. 17/05/1993. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199000075700&dt\\_publicacao=17-05-1993&cod\\_tipo\\_documento=1&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199000075700&dt_publicacao=17-05-1993&cod_tipo_documento=1&formato=PDF). Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 168.035, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon. DJ de 24/09/2001. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD>



&sequencial=168101&num\_registro=199800199560&data=20010924&formato=PDF. Acesso em: 14 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.905.365. Primeira Turma. Rel. Min. Gurgel de Faria. Julgamento: 23/02/2021. DJe 03/03/2021. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=122260630&num\\_registro=201502109761&data=20210303&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=122260630&num_registro=201502109761&data=20210303&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 25 mar. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 397. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5427/5553>. Acesso em: 21 mar. 2021.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade humana**. 2007. 371f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007.

\_\_\_\_\_; BARCELLOS, Vinicius de Oliveira. Tributos sobre a propriedade no Brasil: o descompasso entre os preceitos constitucionais e a realidade tributária. **Revista Direito Econômico e Socioambiental**, v. 9, n. 2, p. 336-369, maio/ago. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21746.

CAMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como Instrumento de Atuação Urbanística**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARROLL, Lewis. **As aventuras de Alice no país das maravilhas e através do espelho**. Tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. São Paulo: Zahar, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. (coord.) e CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Edigar dos Santos. Fumar mata: um estudo do funcionamento discursivo das campanhas antitabagismo do Ministério da Saúde (1997 a 2017). Tese (Doutorado em Letras). Programa de Pós-Graduação em Letras. UFPE, Recife, 2019.

CASTRO, Celso (org). **Evolucionismo cultural**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2005.

CEIA, Carlos. "eixo sintagmático/eixo paradigmático" In: CEIA, Carlos. (coord.). E-Dicionário de termos literários (EDTL). Lisboa, 2009. Disponível em: <<https://edtl.fcsh.unl.pt/encyclopedia/eixo-sintagmaticoeixo-paradigmatico/#respond>>. Acesso em: 01 maio 2021.

CHARADEAU, Patrick. Análise do discurso: controvérsias e perspectivas, *in* HUGO MARI, *et al.* (Org.) **Fundamentos e dimensões da Análise do Discurso**. Belo Horizonte: Carol Borges, 1999.

COELHO, André Felipe Canuto. Tributação, democracia e desigualdade na América Latina: o que podemos aprender com o Brasil?. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 16, n. 64, p. 197-223, abr./jun. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v16i64.244>. Acesso em: 16 ago. 2021.

\_\_\_\_\_; BORBA, Bruna Estima. Imposto de renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica: analisando o atributo da generalidade. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol. 3, n. 2, p. 199-223, maio/ago. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v3i2.45230>. Acesso em: 16 ago. 2021.

COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional interpretado**. Rio de Janeiro: Correio do amanhã, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

COMPARATO, Fabio Konder. Função Social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, RT, v.85, n.63, jul-set. 1986, p.71-79.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Antonio José da. **Da regra Padrão de Incidência sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1985.

COSTA, Regina Helena da. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade**. São Paulo: Almedina, 2021. (Coleção Direito Tributário).

DANTAS DA CUNHA, Nicodemos Victor. **O IPTU progressivo no tempo**. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Setor de Ciências Jurídicas, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

DENALDI, Rosana (coord.) **Parcelamento, Edificação ou Utilização Compulsórios e IPTU progressivo no tempo: regulamentação e aplicação**. Santo André: Ministério da Justiça - Secretaria de Assuntos Legislativos - MJ/SAL, 2015. (Projeto Pensando o Direito). Chamada Pública IPEA/PNPD nº 132/2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DESCARTES, René. **Discours de la méthode**. Quebec : Les Échos du Maquis, 2011. Disponível em: <<https://philosophie.cegeptr.qc.ca/wp-content/documents/Discours-de-la-m%C3%A9thode.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2021.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DURKHEIM, Émile. O que é um fato social?. In: **As regras do método sociológico**. Tradução: Eduardo Lúcio Nogueira. 9ed. Lisboa: Presença, 2004, p.37-49.

FERNANDES, Cíntia Estefânia. **IPTU – texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES JR., Alcibíades. Um estudo da transitividade do verbo “ser”. **Revista educação**. Guarulhos, 2015, n.2, v.10, p.5-11. Disponível em: <<http://revistas.ung.br/index.php/educacao/article/viewFile/2153/1604>>. Acesso em: 13 out.2021.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel. **Principio Constitucional de Igualdad Ante la Ley**. Santiago: LexisNexis, 2004.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Direito, Retórica e Comunicação: Subsídios para uma Pragmática do Discurso Jurídico**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1977

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

\_\_\_\_\_. **A ciência do Direito**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Estudo do Direito**. 11ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

FIORIN, José Luiz. **Elementos de análise do discurso**. 13ed. São Paulo: Contexto, 2005.

\_\_\_\_\_. **Introdução à linguística. I. objetos teóricos.** 6ed. São Paulo: Contexto, 2012.

\_\_\_\_\_. **Introdução à linguística. II. Princípios de análise.** 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

FOLLONI, André Parmo. **Teoria do ato administrativo.** Curitiba: Juruá, 2006.

\_\_\_\_\_. **Ciência do direito tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges.** São Paulo: Saraiva, 2013.

FONSECA, Ricardo Marcelo. A lei de Terras e o advento da propriedade moderna no Brasil. *Anuário Mexicano de História Del Derecho*. Ciudad de México, n.17, p.97-112, 2005.

FURLAN, Valéria. **IPTU.** 2.ed. São Paulo, Malheiros, 2010.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil. Parte Geral.** v.1. 21ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

GARCÍA DORADO, Francisco. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación.** Madrid: Dykinson, 2002.

GEERTZ, Clifford. “Um jogo absorvente: notas sobre a Briga de Galos Balinesa”. In: **A interpretação das culturas.** Tradução: LTC. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva.** Milano: Giuffrè, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário.** São Paulo: RT, 2003.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais.** 21ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Direito Civil.** 22ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** 17ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GREGÓRIO, Argos. **A Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HESPANHA, Antonio Manuel. **Cultura Jurídica Europeia: síntese de um milénio.** Coimbra: Almedina, 2017.

HJELMSLEV, Louis. **Prolegômenos a uma teoria da linguagem.** Tradução: J. Teixeira Coelho Netto. São Paulo: Perspectiva, 1975.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JACQUES, Paulino. **Da igualdade perante a lei (Fundamento, Conceito e Conteúdo)**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1957.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible – Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo**. 3ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1943.

JÈZE, Gaston. O Fato Gerador do Imposto (Contribuição à Teoria do Crédito do Imposto). Tradução: Paulo da Mata Machado. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo, v. II – Fase I. p.50-63. Julho -1945

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985. (Textos de Direito Tributário, 10)

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. 1ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KRAMSCH, Claire. Cultura no ensino de língua estrangeira. Tradução: Orison Marden Bandeira de Melo Junior. **Bakhtiniana**, São Paulo, 12 (3): 134-152, Set./Dez. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/bak/a/8B3QB3FB5Nv7KFZRmrXrS5H/?lang=pt>. Acesso em 16 ago. 2021

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin e IBDT, 2015. (Doutrina Tributária, XVI).

LOPES, Ivã Carlos; PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim. Semântica Lexical. *In: Introdução à linguística. II. Princípios de análise*. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Tradução: Rachel Sztajn. 2ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Sila; Breves comentários sobre a Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética. nº10. p.12-18, 1996.

\_\_\_\_\_. BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

MATA SIERRA, M<sup>a</sup>. Teresa. ***El principio de Igualdad Tributaria***. Cizur Menor: Aranzadi, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. ***IPTU/ITR: Teoria e Prática***. 3ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MELLO, Marcos Bernardes de. ***Teoria do Fato Jurídico***. 11ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. ***A igualdade e o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Direito Constitucional Brasileiro***. Belo Horizonte: D'Plácio, 2017.

MONEREO ATIENZA, Cristina. ***Hacia um concepto de igualdad: La igualdad formal en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea***. Madrid: Dykinson, 2012.

MOSCHETTI, Francesco. ***El principio de Capacidad Contributiva***. Tradução: Juan M. Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. ***Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional***. São Paulo: Dialética, 1996.

MULLER, Ana Lúcia de Paula; VIOTTI, Evani Carvalho. Semântica Formal. *In: Introdução à linguística. II. Princípios de análise*. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. ***O mito da propriedade***. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. ***O Dever Fundamental de Pagar Impostos***. Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. ***Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal suportável***. v.III. Coimbra: Almedina, 2010.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. ***O mito da propriedade***. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. ***El principio constitucional de no confiscatoriedad Tributaria***. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2012.

NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula; VIOTTI, Evani de Carvalho. Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. *In: FIORIN, José Luiz. (org.) Introdução à linguística, II. Princípios de análise*. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012, p.83-106.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ***Direito Tributário Comparado***. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del Principio de Capacidad Contributiva*. In **Estudios Jurídicos em Homenaje al Profesor Federico de Castro**. v.II, Madrid: Tecnos, 1975, p.377-426.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil. Parte Geral**. v.1. 21ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PARINI MARQUES DE LIMA, Pedro. **A metáfora do direito e a retórica da ironia no pensamento jurídico**. 385 f. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**. 371 f. Tese (Doutorado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

PAULSEN, Leandro. Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária. **Interesse Público IP Belo Horizonte**, Belo Horizonte, n.58, ano 11 nov/dez 2009. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=64082>>. Acesso em: 21 jul. 2019.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Tradução: José Teixeira Coelho Netto. São Paulo: Perspectiva, 2003.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PESSOA DE BARROS, Diana Luz. Contribuições de Bakhtin às teorias do texto e do discurso, In: CARLOS ALBERTO FARACO *et.al.* (org.), **Diálogos com Bakhtin**. Curitiba: UFPR, 2007

Estudos do discurso In: **Introdução à linguística. II. Princípios de análise**. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Dimensiones de la Igualdad**. Madrid: Dykinson, 2005. (Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, 34).

PIETROFORTE, Antonio Vicente Seraphim; LOPES, Ivã Carlos. Semântica Lexical. In: **Introdução à linguística. II. Princípios de análise**. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. 1ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

\_\_\_\_\_. **Capital e Ideologia**. Tradução: Maria de Fátima Oliva do Coutto; Dorothée de Bruchard. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Introdução, Pessoas Físicas e Jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. (Tratado de Direito Privado, Tomo I)

\_\_\_\_\_. **Eficácia jurídica, determinações inexas e anexas, direitos, pretensões, ações**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. (Tratado de Direito Privado: Parte Geral, V)

\_\_\_\_\_. **Direito das coisas: propriedade, aquisição da propriedade imobiliária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. (Tratado de Direito Privado: Parte Especial, IX)

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito**. Tradução: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROUSSEAU, Stéphane; MACKAAY, Ejan. **Análise Econômica do Direito**. Tradução: Rachel Sztajn. 2ed. São Paulo: Atlas, 2020.

SAMPAIO FERRAZ JR, Tércio. **A Ciência do Direito**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica**. 5ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. Tradução: Antonio Chelini [et al.]. São Paulo : Cultrix, 2006.

SCHER, Ana Paula; NEGRÃO, Esmeralda Vailati; VIOTTI, Evani de Carvalho. Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. In: FIORIN, José Luiz. (org.) **Introdução à linguística, II. Princípios de análise**. 5ed. São Paulo: Contexto, 2012, p.83-106.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. **Curso de Semiótica Geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

\_\_\_\_\_. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. (Tratado de Direito Tributário Brasileiro, 4)



\_\_\_\_\_. À guisa de prefácio. *In*: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1992.

\_\_\_\_\_. **Ciência Feliz (sobre o mundo jurídico e outros mundos)** Recife: Prefeitura da Cidade do Recife, Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.

\_\_\_\_\_. A Isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, p.08-19, 1995.

TEODOROVICZ, Jeferson. **A afirmação histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. 570 p. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. 2015.

\_\_\_\_\_. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

\_\_\_\_\_. A influência externa, a integração regional e os sistemas tributários latino-americanos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Brasília, v. 12, nº1, Jan-Jun, 2017, p.27-65. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8174>>. Acesso em: 26 jun.2019.

\_\_\_\_\_. Apontamentos sobre a evolução dos componentes estruturais do “Pressuposto de Fato” (Fato Gerador ou Hipótese de Incidência) no Direito Tributário. *In* **Quaestio Iuris**. Rio de Janeiro, V.4, nº12, p.718-753, 2019.

TATIT, Luiz. A abordagem do texto. *in* JOSÉ LUIZ FIORIN (org.), **Introdução à linguística I. objetos teóricos**. 6ed. São Paulo: Contexto, 2012.

THALER, Richard H. **Misbehaving**. Tradução: George Schlesinger. 1ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoría do Fato Jurídico e a Importância das provas, *in* Paulo de Barros Carvalho (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**, v.I, São Paulo: Noeses, 2014.

TOMKOWSKI, Fábio G. **Direito Tributário e Heurísticas**. Coimbra: Almedina, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, III).

\_\_\_\_\_. **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, II).

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução: Marco Aurelio Greco. 2ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ULLMAN, Stephen. ***Semántica – Introducción a la ciencia del significado.*** Tradução: Juan Martín Ruiz-Werner. Madrid: Aguilar, 1976.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. ***Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para o Desenvolvimento de um Estado Fiscal Sustentável.*** Curitiba: Juruá, 2013.

VALDÉS COSTA, Ramón. ***Instituciones de Derecho Tributario.*** Buenos Aires: Depalma, 1992.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; VIEIRA, José Roberto. Princípios de Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-Americano: Uma Perspectiva Copernicana. In: SAFFIE GATICA, Francisco y FAÚNDEZ UGALDE, Antonio (coord.). ***Derecho Tributario Constitucional: En Tiempos de Decisión de Una Nueva Constitución.*** Santiago, Chile: Tirant Lo Blanch, 2021. Inédito.

VALLE, Vanice Lírio do. Planejamento orçamentário e políticas públicas: explorando uma alternativa de reconciliação pela indução. ***Revista de Investigações Constitucionais***, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 113-134, mai./ ago. 2018. DOI: 10.5380/rinc.v5i2.55250.

VALLADÃO, Haroldo. O ensino e o estudo do direito comparado no Brasil: séculos XIX e XX. ***Revista de informação legislativa***, v. 8, n. 30, p. 3-14, abr./jun. 1971.

VELLOSO, Andrei Pitten. ***El principio de igualdad tributaria de la teía de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición.*** Curitiba: Juruá, 2010.

VIOTTI, Evani de Carvalho; NEGRÃO, Esmeralda Vailati; SCHER, Ana Paula. Sintaxe: explorando a estrutura da sentença. In: FIORIN, José Luiz. (org.) ***Introdução à linguística, II. Princípios de análise.*** 5ed. São Paulo: Contexto, 2012, p.83-106.

\_\_\_\_\_. MULLER, Ana Lúcia de Paula; Semântica Formal. In: ***Introdução à linguística, II. Princípios de análise.*** 5ed. São Paulo: Contexto, 2012.

VILANOVA, Lourival. ***Lógica Jurídica.*** São Paulo: Bushtsky, 1976.

\_\_\_\_\_. ***Causalidade e relação no Direito.*** 4ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VIEIRA, José Roberto. ***A Regra-Matriz de incidência do IPI: texto e contexto.*** Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. ***Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras.*** 369fls. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**. Porto Alegre, Síntese, v. 33, 2000, p. 53-64.

\_\_\_\_\_; LESSNAU, Fábio Alessandro Fressato; OLIVEIRA, Cléverton Bueno de; CAVALI, Marcelo Costenaro; ISFER, Benata Beckert; BARRETO, Rita Carolina. Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, nº4, 2003, p.175-233.

\_\_\_\_\_. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação das empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

\_\_\_\_\_. Prefácio – O direito de Crédito do Contribuinte: excelências e excrescências. In CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006.

\_\_\_\_\_. Normas Gerais de Direito Tributário: Um Velho Tema sob Novíssima Perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) e SOUZA, Priscila de (org.). **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses e IBET, 2016, p. 687-730.

\_\_\_\_\_. Prefácio – Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. XXV –XLIII.

\_\_\_\_\_. O Direito Constitucional Tributário Comparado numa Visão Copernicana: Uma Homenagem ao Prof. George Gomm. In: ACKEL, Michelle Heloise; GRILLO, Fabio Artigas; TAROSSO, Fabriccio Petreli; MOROSINI, Matheus Monteiro (coord.). **Direito Tributário Paranaense: Homenagem ao Prof. Dr. George Bueno Gomm**. V. II. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 15-46.

\_\_\_\_\_. Competência Tributária no Brasil: mitos e mentiras. in SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. 1ed. São Paulo: Noeses, 2018.

\_\_\_\_\_; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Princípios de Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-Americano: Uma Perspectiva Copernicana. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, IBDT, n.47, jan/jul. 2021, p.307-348.

VILLEGAS, Héctor Belisario. Destinatário Legal Tributário – Contribuinte e Sujeitos Passivos na Obrigação Tributária. **Revista de Direito Público**. São Paulo, RT, n. 30, jul./ago. 1974, p. 271-294.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. Tradução: Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VOLOSHINOV, Valentin (BAKHTIN, Mikhail). **Marxismo e filosofia da linguagem: problemas fundamentais do método sociológico na ciência da linguagem**. 2ed. São Paulo: 34, 2018.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Fabris, 1984.

WIDDOWSON, Henry G. Conocimiento de la lengua y habilidade para usarla, *in* MIQUEL LLOBERA (coord.), **Competencia Comunicativa: documentos básicos en la enseñanza de lenguas extranjeras**. Madrid: Edealsa, 1995.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.